



РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ ЕСТЕСТВОЗНАНИЯ
РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ ДРУЖБЫ НАРОДОВ



В. С. Карагод, Л. Б. Трофимова

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ ДЛЯ БАКАЛАВРОВ

3-е издание, исправленное и дополненное

*Рекомендовано УМО по образованию в области финансов,
учета и мировой экономики в качестве учебного пособия
для студентов, обучающихся по специальности
080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

Москва ■ Юрайт ■ 2013

УДК 657
ББК 65.052я73
К21

Авторы:

Карагод Владимир Спиридонович — профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и статистики Российского университета дружбы народов, академик МАИ, член-корреспондент РАЕ;

Трофимова Людмила Борисовна — профессор РЭУ им. Г. В. Плеханова, кандидат экономических наук, доцент экономического факультета Российского университета дружбы народов, преподаватель Института профессиональных бухгалтеров России.

Рецензенты:

Полисюк Г. Б. — доктор экономических наук, профессор РЭУ им. Г. В. Плеханова;

Чевычелов В. А. — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой экономики Российской академии правосудия.

Карагод, В. С.

К21 Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие для бакалавров / В. С. Карагод, Л. Б. Трофимова. — 3-е изд., испр. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2013. — 322 с. — Серия : Бакалавр. Базовый курс.

ISBN 978-5-9916-2518-0

Учебное пособие подготовлено в рамках программы курса «Международные стандарты учета и финансовой отчетности», составленной в соответствии с требованиями Федерального государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования третьего поколения по профилю «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

В пособие включены задачи с решениями, контрольные тесты с ответами, практикум по консолидации отчетности, трансформация отчетности.

Для студентов факультетов экономики и управления всех форм обучения. Будет полезно преподавателям экономических вузов, магистрантам и аспирантам, а также практикующим бухгалтерам и аудиторам.

УДК 657
ББК 65.052я73

ISBN 978-5-9916-2518-0

© Карагод В. С., Трофимова Л. Б., 2010
© Карагод В. С., Трофимова Л. Б., 2013,
с изменениями
© ООО «Издательство Юрайт», 2013

Оглавление

Предисловие	5
Глава 1. Структурирование МСФО и концептуальные основы их построения	7
1.1. Основные модели бухучета различных стран и развитие МСФО	7
1.2. Структура МСФО (IAS, IFRS).....	10
1.3. Принципы МСФО.....	12
1.4. Элементы МСФО и виды их оценки	18
1.5. Концепции капитала	22
1.6. Особенности построения плана счетов в условиях применения МСФО	24
<i>Контрольные вопросы</i>	27
<i>Тесты</i>	27
Глава 2. Стандарты, устанавливающие структуру отчетов	30
2.1. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	30
2.2. МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств».....	56
2.3. МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность».....	68
2.4. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки»	71
<i>Контрольные вопросы</i>	80
<i>Тесты</i>	80
Глава 3. Стандарты, устанавливающие порядок учета активов и их обесценение	84
3.1. МСФО (IAS) 16 «Основные средства».....	84
3.2. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».....	97
3.3. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	109
3.4. МСФО (IAS) 2 «Запасы».....	121
3.5. МСФО (IAS) 17 «Аренда».....	127
<i>Контрольные вопросы</i>	139
<i>Тесты</i>	140
Глава 4. Стандарты, связанные с финансовыми результатами компании. Налоги на прибыль	145
4.1. МСФО (IAS) 18 «Выручка»	145
4.2. МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»	155
4.3. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»	161
4.4. МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»	176
<i>Контрольные вопросы</i>	185
<i>Тесты</i>	186

Глава 5. Стандарты, связанные с объединением бизнеса и участием в совместной деятельности	189
5.1. МСФО (IFRS) 3 «Объединения предприятий»	189
5.2. МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»	206
5.3. МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»	226
5.4. Практикум по подготовке консолидированного отчета о финансовом положении группы	235
<i>Контрольные вопросы</i>	242
<i>Тесты</i>	242
Глава 6. Прочие стандарты и понятие трансформации российской отчетности в отчетность, составленную в соответствии с требованиями МСФО	246
6.1. МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»	246
6.2. МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО»	251
6.3. Трансформация российской отчетности в отчетность, составленную в соответствии с требованиями МСФО	252
6.4. МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости»	264
6.5. Краткий обзор прочих стандартов, их цели, основное назначение и аналоги в российском законодательстве	272
<i>Контрольные вопросы</i>	281
<i>Тесты</i>	282
Глава 7. Система стандартов GAAP и перспективы унификации МСФО и GAAP	283
7.1. Организация финансового учета США и конвергенция МСФО с US GAAP	283
7.2. Основные различия в принципах учета между МСФО и GAAP	286
<i>Контрольные вопросы</i>	289
<i>Тесты</i>	289
Ответы к тестам	291
Глоссарий	293
Словарь основных английских терминов.....	299
Нормативные акты	302
Литература	303
Приложения.....	306

Предисловие

В конце 2011 г. состоялось судьбоносное для всей бухгалтерской общественности событие, а именно был принят приказ Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н, согласно которому официально опубликованы и вступили в силу на территории Российской Федерации Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Перечень опубликованных МСФО приведен в приложении 7. В связи с этим резко возросла потребность в специалистах, хорошо разбирающихся в МСФО. Знание основных требований международных стандартов необходимо, для того чтобы научиться формировать полноценную финансовую отчетность по международным стандартам.

Учебное пособие знакомит с концептуальным уровнем МСФО, а именно с элементами, принципами и видами оценки активов и пассивов. Материал по раскрытию основных международных стандартов позволяет получить теоретические знания о сущности основных стандартов финансовой отчетности, их основной классификации, цели, сфере применения, раскрытия и основополагающих принципов.

Данное пособие окажет существенную помощь желающим пройти впоследствии курс обучения на получение диплома по международной финансовой отчетности (АССА и ДипИФР). Простота и особая методика изложения материала поможет понять цели, структуру международных стандартов на иллюстративном материале.

Наличие практических заданий с решениями позволяет получить практические навыки составления финансовой отчетности, формирования учетной политики организации и пояснительной записки.

В пособии раскрываются особенности составления бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, а также содержится пример, помогающий понять методику трансформации российской

отчетности в отчетность, составленную с учетом требований МСФО.

Учебное пособие состоит из семи глав. Глава 1 (автор В. С. Карагод) посвящена структуризации стандартов по экономическому назначению. Главы 2–7, приложения, глоссарий, словарь определений и терминов (автор Л. Б. Трофимова) раскрывают методологию построения основных стандартов отчетности, содержат практикум по построению консолидированных отчетов, трансформации отчетности, а также материалы по сходству и различию МСФО и *US GAAP*.

В учебном пособии представлен глоссарий терминов МСФО, используемых при раскрытии материала, а также авторские схемы. В приложениях содержатся перечень стандартов, примерный план счетов, применяемый при переходе на международные стандарты, а также рабочие таблицы для подготовки консолидированных отчетов.

В конце каждой главы даны вопросы и тесты для самостоятельного контроля и итоговой оценки знаний изучающих курс «Международные стандарты финансовой отчетности». Пособие содержит обширный материал для практической работы в вопросах и ответах.

Глава 1

СТРУКТУРИРОВАНИЕ МСФО И КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ИХ ПОСТРОЕНИЯ

1.1. Основные модели бухучета различных стран и развитие МСФО

В настоящее время существуют три основные модели бухгалтерского учета — британо-американская, европейская, южно-американская. Существуют и прочие, менее распространенные модели.

На развитие британо-американской модели оказывают влияние национальные стандарты США *US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles)*, разработка которых началась в начале 1930-х гг. Учетные принципы *US GAAP* стали применяться при котировке акций на Нью-Йоркской фондовой бирже. На этой основе возникла современная система национальных стандартов США (ГААП), получившая распространение в Канаде, Австралии, Великобритании, Ирландии, Новой Зеландии, Нидерландах, Израиле, Индии, странах Центральной Америки и ряде других стран и положенная в основу становления англо-американской модели учета.

Для англоязычных стран характерно не государственное регулирование учета, а профессиональное: лучшие специалисты в области бухгалтерского учета объединяются в ассоциацию и разрабатывают методику учета, а государственные органы признают ее. В основу таких отношений заложено общее и прецедентное право, т.е. единая система права построена на основе судебных решений. В соответствии с англо-американской моделью активы и обязатель-

ства оцениваются по первоначальной стоимости. Данные бухгалтерского учета широко применяются в управленческих целях. Основные пользователи бухгалтерской отчетности — инвесторы и собственники компаний.

Европа пошла по пути обязательного применения компаниями национальных планов счетов бухгалтерского учета, составленных на основе модели немецкого экономиста Эйгена Шмаленбаха, который наряду с наиболее яркими выразителями немецкой школы Иоганном Фридрихом Шером, Альбертом Кальмесом, Генрихом Никлишем и Вальтером Ле-Кутром стремился к максимально возможной формализации учетной процедуры.

Родоначальниками европейской модели бухгалтерского учета являются страны континентальной Европы, Япония, Египет. Россия также тяготеет к данной модели. Европейская комиссия издала четвертую и седьмую директивы, унифицирующие финансовую отчетность стран Европейского союза (ЕС). Особенностью европейской модели является то, что историческая основа законодательства ряда стран — нормы римского права, в частности кодексы и законы. В соответствии с этой моделью активы и обязательства также оцениваются по первоначальной стоимости. Отчетность нацелена в первую очередь на соответствие требованиям фискальных органов, главным пользователем в данной модели выступает государство с целью сбора налогов.

Южно-американскую модель применяют в развивающихся странах (Аргентина, Боливия, Бразилия, Чили, Эквадор и ряд других стран). Специфика становления данной модели — большая вероятность инфляции, поэтому отчетность пересчитывается с поправкой на гиперинфляцию.

К прочим моделям относятся модели учета в тех странах, где сильное влияние на особенности учета и отчетности оказывает религия. В частности, в исламской модели запрещается получение финансовых дивидендов ради собственно дивидендов. Активы и обязательства компании оцениваются, как правило, по рыночным ценам.

В 1973 г. в результате соглашения между профессиональными ассоциациями и объединениями бухгалтеров и аудиторов Австралии, Великобритании, Германии, Голландии, Ирландии, Канады, Мексики, США, Франции и Японии был организован Комитет по МСФО (КМСФО), который работает в Лондоне. С 1983 г. его членами стали все

объединения профессиональных бухгалтеров и аудиторов, входящие в Международную федерацию бухгалтеров. Цель работы Комитета — разработка и публикация стандартов бухгалтерского учета, а также внесение изменений в них. За основу МСФО Комитет взял принципы учета европейской (континентальной) модели.

Совет по стандартам финансового учета США присоединился к работе Комитета по международным стандартам бухгалтерского учета в качестве наблюдателя.

В апреле 2001 г. был создан **Совет по МСФО (СМСФО)**.

Цели СМСФО

Разработка единого комплекта МСФО, отвечающего требованиям понятности в глобальном масштабе, а также прозрачной и сопоставимой финансовой отчетности.

Внедрение МСФО

Обеспечение конвергенции различных моделей учета, а также национальных стандартов стран.

Разработка новых и доработка ранее принятых стандартов учета осуществляется путем подготовки дискуссионных документов. Далее в проектах положений подводятся итоги дискуссий и публикуются в документе СМСФО «Основа для выводов».

Структура и функции комитетов СМСФО представлены на рис. 1.1.

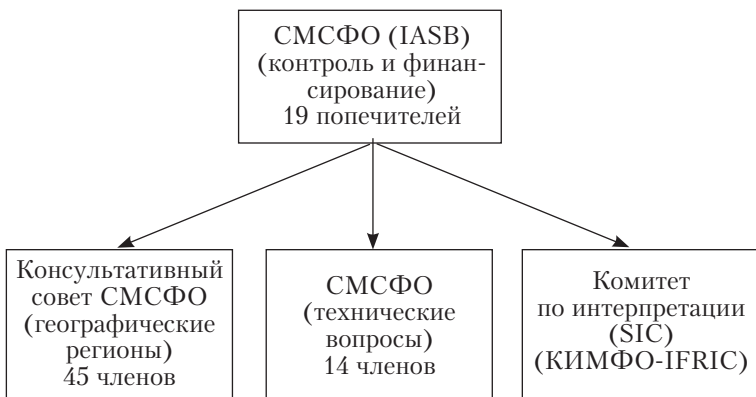


Рис. 1.1. Структура и функции комитетов СМСФО

Все модели бухгалтерского учета развиваются по пути конвергенции (сближения) бухгалтерского учета разных стран. Поэтапное сближение моделей основано на гармонизации, т.е. на учете национальных особенностей в каждой стране и унификации методов учета во всех возможных случаях. В последние годы заметно ускорились процессы гармонизации учета и финансовой отчетности на международном уровне. Наибольшее внимание в вопросах конвергенции заслуживает процесс сближения двух наиболее распространенных в мире систем: МСФО и *US GAAP*. Комитет по МСФО и Совет по стандартам финансовой отчетности США (*FASB*) 26 октября 2002 г. подписали Норволкское соглашение (*The Norwalk Agreement*). В этом документе стороны обязались приложить значительные усилия по приведению действующих двух систем международных стандартов в соответствие друг с другом. В развитие этого соглашения сторонами были приняты к исполнению два проекта: «Проект краткосрочной конвергенции» и «Исследовательский проект по международной конвергенции».

Требования, содержащиеся в МСФО, разрабатывались для крупных компаний, чьи ценные бумаги обращаются на фондовых рынках, поэтому Советом МСФО допускались некоторые послабления для предприятий малого и среднего бизнеса (далее – МСП). Несмотря на это, достаточно высокая нагрузка при составлении отчетности для МСП оставалась, поэтому СМСФО принял решение о необходимости разработки отдельного упрощенного стандарта для МСП. Упрощенный стандарт для МСП представляет собой документ объемом 230 страниц по 35 темам. В частности, в стандарте рассматриваются: основные средства; нематериальные активы; инвестиционная недвижимость; затраты по займам; затраты на разработки; государственные гранты; финансовые инструменты; учет инвестиций в ассоциированные и совместно контролируемые компании; учет вложений в дочерние компании.

1.2. Структура МСФО (IAS, IFRS)

Существует два вида стандартов (прил. 1):

– *IAS (International accounting standards)* – первые (старые) стандарты в количестве 41 (действующих в настоящее время – 29). *IAS* под номерами 3–6, 9, 13–15, 22, 25, 30 и 35

отменены. С 2005 г. введен мораторий на принятие новых стандартов *IAS*. Старые стандарты периодически дорабатываются путем принятия интерпретаций, которые означают разъяснения и ответы на вопросы пользователей (*SIC*);

– *IFRS (International finance report standards)* – вторые (новые) стандарты, в настоящее время принято восемь стандартов, данный перечень еще открыт, МСФО будет принимать новые стандарты.

Европейский союз по МСФО в 2002 г. издал регламент № 1606/02, в соответствии с которым МСФО приобрели статус закона прямого действия. Международные стандарты обрели статус официального правового акта и стали достоянием Европейского сообщества.

МСФО можно структурировать по следующим признакам:

- концептуальный уровень;
- структурный уровень;
- технологический уровень;
- стандарты, связанные с отражением финансовых результатов и прибыли;
- стандарты, связанные с объединением бизнеса;
- прочие стандарты.

К *концептуальному уровню* относятся не сами стандарты, а концептуальные основы, включающие:

- принципы МСФО;
- элементы МСФО;
- оценку элементов;
- концепции капитала.

Принципы не являются стандартом и не подменяют их конкретных положений. Цель принципов – обеспечить последовательное и логически выдержанное построение МСФО. Они создают основу для профессиональных суждений.

Структурный уровень МСФО объединяет стандарты, связанные с правилами составления финансовой отчетности и раскрытия информации, к нему относятся стандарты *IAS 1, 7, 34*.

Технологический уровень объединяет стандарты, связанные с подготовкой отчетности в отношении активов, имущества, аренды компаний, а также правилами их оценки и отражения в отчетах убытков от обесценения. В этот перечень входят такие стандарты, как *IAS 2, 16, 17, 36* и *38*.

К уровню стандартов, *связанных с правилами признания выручки, определения налогооблагаемой базы по налогам на прибыль* относятся такие стандарты, как *IAS 12, 18* и *33*.

Следующая группа — это стандарты, *связанные с объединением бизнеса*, и стандарты по подготовке консолидированной, а также сегментной отчетности. Сюда входят стандарты: *IAS 27* и *28*, а также *IFRS 3* и *8*.

Остальные стандарты можно объединить как *прочие* стандарты.

Данная группировка стандартов условна, она полезна для систематизации управленческого и финансового назначения стандартов.

Три главные концепции МСФО

Приоритет экономического содержания над формой.

Справедливая стоимость.

Прозрачность.

В данном пособии рассмотрение международных стандартов проводится с одновременным сопоставлением их с российскими Положениями по бухгалтерскому учету (далее — РПБУ) и выявлением основных различий. Впоследствии мы увидим, что в целом различия методов ведения учета и составления отчетности устраняются через грамотную учетную политику по МСФО и по РПБУ. Однако сложившиеся традиции российской экономики не позволяют устранить различия вышеупомянутых трех главных концепций МСФО. Мы постоянно будем указывать на эти различия при рассмотрении конкретных стандартов.

1.3. Принципы МСФО

В настоящее время российский бухгалтерский учет находится на этапе реформирования. Принятие Концепции развития бухгалтерского учета в Российской Федерации (приказ Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180) явилось, по сути, вторым шагом реформирования бухгалтерского учета после принятия 6 марта 1998 г. постановления Правительства РФ № 283, утвердившего Программу реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. Результатом выполнения данной Программы явилось появление обновленных редакций практически всех российских Положений по бухгалтерскому учету, принятие в 2000 г. нового Плана счетов, принятие ПБУ, приближенных к структуре МСФО, а также утверждение приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н форм бухгалтерской отчетности. В дальней-

шем формы отчетности были доработаны (приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н).

Особо важное значение в этой связи стали приобретать концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности, которые включают в себя принципы МСФО, сущность ее элементов, их признание, оценку, концепцию определения капитала и его поддержания.

Принципы МСФО определяют положения в отношении подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей. Они служат для разработки будущих МСФО и пересмотра уже существующих, помогают конвергенции МСФО при разработке национальных стандартов, применяются при чтении международных стандартов и используются аудиторами при формировании мнения о соответствии финансовой отчетности МСФО. Эти принципы не являются стандартами финансовой отчетности. В них рассматриваются цели финансовой отчетности, их пользователей, основные подходы к определению доходов и расходов компании, а также качественные характеристики, определяющие полезность информации, содержащейся в финансовой отчетности.

Классификация принципов МСФО представлена на рис. 1.2.

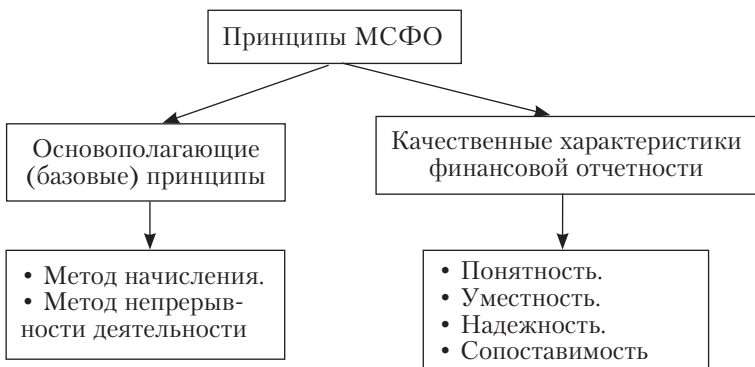


Рис. 1.2. Классификация принципов МСФО

С тем чтобы выполнить поставленные задачи, финансовая отчетность составляется по *методу начисления*, согласно которому результаты хозяйственных операций, прочие события признаются по факту их совершения, а не тогда,

когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены. Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность тех периодов, к которым относятся. Финансовая отчетность, составленная по методу начисления, информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денежных средств, но также и об обязательствах заплатить деньги в будущем, и о денежных средствах, которые будут получены в будущем.

Признание доходов для целей бухгалтерского учета в РФ определено ст. 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н (далее — ПБУ 9/99), согласно которой выручка признается в момент перехода права собственности от организации к покупателю. Расход же, согласно ст. 16 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н (далее — ПБУ 10/99) признается в момент передачи актива. Порядок признания расходов при методе начисления для целей налогообложения в российском учете содержится в ст. 272 гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ).

Альтернативным методу начисления является *кассовый метод*, при котором результаты хозяйственных операций и прочие события признаются тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены. Порядок признания расходов при кассовом методе для целей налогообложения в российском учете содержится в ст. 273 гл. 25 НК РФ. Различие с международными стандартами заключается в наличии в российском законодательстве допущения имущественной обособленности организаций, на практике означающее признание имущества в качестве активов на основе права собственности, что не типично для МСФО. Вместе с тем в МСФО существуют концепция капитала и концепция поддержания капитала, определение элементов, в то время как в российском бухгалтерском учете данных концепций нет. Отсутствие упомянутых определений не позволяет бухгалтеру в некоторых случаях достоверно оценить и классифицировать ряд хозяйственных объектов и операций.

Принцип непрерывности деятельности заключается в том, что финансовая отчетность составляется на основе допущения, что компания действует и будет действовать

в обозримом будущем. Таким образом, предполагается, что компания не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности. Данный принцип отражает довольно жесткий закон бизнеса, согласно которому компания после регистрации и начала хозяйственной деятельности не может приостанавливать свою деятельность, а также не должно быть систематичности в убыточности бизнеса компании.

Для воплощения основных качественных характеристик, а именно, понятности, уместности, надежности и сопоставимости, необходимо соблюдение определенных принципов. Перечислим их.

1. Существенность.
2. Правдивое представление.
3. Преобладание сущности над формой.
4. Нейтральность.
5. Осмотрительность.
6. Полнота.
7. Своевременность.
8. Баланс между выгодами и затратами.
9. Баланс между качественными характеристиками.
10. Достоверное и объективное представление.

Качественные характеристики являются атрибутами, делающими представляемую в финансовой отчетности информацию полезной для пользователей.

Основное качество информации, представляемой в финансовой отчетности, – ее *понятность*. Предполагается, что для этого пользователям следует иметь достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности, а также при организации бухгалтерского учета.

Чтобы быть полезной, информация должна быть *уместной* для пользователей, принимающих решения. Информация является уместной тогда, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события.

На уместность информации серьезное влияние оказывают ее характер и существенность. Информация считается *существенной*, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании финансовой отчетности. Применение данного принципа неразрывно связано с принципом *рациональности*, который означает оптимальное с точки зрения экономики ведение бухгалтерского учета, исходя из усло-

вий хозяйственной деятельности и величины организации. При выборе рациональных способов ведения учета следует руководствоваться размером принятого уровня существенности, то есть рациональность в подходе должна выявить, существенен или нет данный объект учета в качестве его отдельного выделения в отчетности или при подготовке регистров учета. Конкретную величину уровня существенности необходимо указать в учетной политике. Уровень существенности может колебаться от 5 до 25%.

Полезность применяемой информации предполагает ее *надежность*. Информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений и пользователи могут положиться на нее как на правдивую. Информация должна быть правдивой, чтобы быть надежной. Балансовый отчет должен правдиво отражать операции и другие события, результатом которых на отчетную дату стали активы, обязательства и капитал компании, отвечающие критериям признания. Иными словами, все факты хозяйственной деятельности, отражаемые в бухгалтерских регистрах, должны подтверждаться первичной документацией.

В информации *сущность должна преобладать над формой*. Например, при финансовой аренде в начальный срок пользования активом компании еще не произошла передача юридического права собственности этой организации, но в балансе арендатора уже отражается стоимость аренды, так как к нему уже перешли основные риски пользования данным активом. В отношении отражения финансовой аренды (лизинга) в российской отчетности заключается существенное отличие от норм IAS 17, в результате чего можно сделать вывод, что в российском законодательстве не всегда соблюдается этот принцип. Данное несоответствие подтверждает также различие норм признания выручки согласно МСФО 18 и ПБУ 9/99. Признание выручки в российском законодательстве возможно только в случае перехода права собственности на нее от продавца к покупателю, в то время как признание выручки, согласно МСФО 18, происходит при наличии двух условий:

- при переводе компанией на покупателя значительных рисков, связанных с владением товарами (работами, услугами);
- компания не участвует в управлении в той степени, которая ассоциируется с правом владения, и не контролирует проданные товары.

Надежность информации предполагает ее *нейтральность*. Данный принцип означает, что отчетность должна быть составлена без преобладания интересов одной группы пользователей над остальными, а именно, без заинтересованности отдельных лиц в том, что следует показать «нужный» результат. Наличие определенной заинтересованности неминуемо приведет к потере достоверности самой отчетности.

Следующий принцип — *осмотрительность*. Это введение определенной степени осторожности в процесс формирования суждений, необходимых при производстве расчетов, требуемых в условиях неопределенности, так, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы занижены. При разработке технико-экономического обоснования проекта должны быть максимально учтены все неблагоприятные воздействия, а именно, рыночная конкуренция, необходимость снижения цен на выпускаемую продукцию, непредвиденные затраты. Новый проект можно внедрять только при большой достаточности предполагаемой прибыли.

Отражение в отчетности продажи активов в соответствии с принципом соотношения со справедливой стоимостью означает, что при заключении компанией прибыльного долгосрочного контракта на продажу своих услуг данный контракт не будет показан в качестве актива, так как принцип осмотрительности запрещает признание ожидаемой прибыли.

Чтобы быть надежной, информация в финансовой отчетности должна быть *полной*. Пропуск может сделать информацию ложной или дезориентирующей, а следовательно, ненадежной и несовершенной с точки зрения ее уместности.

Пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность компании за разные периоды, для того чтобы определять тенденцию в ее финансовом положении и результатах деятельности.

Важным условием *сопоставимости* как качественной характеристики является то, что пользователи информируются о вариантах учетной политики, использованной при подготовке финансовой отчетности, любых изменениях в ней и результатах этих изменений.

Необходимость *своевременности* информации вызвана тем, что в случае неоправданной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность.

Например, если главный инженер заключил крупный контракт и подписал акт на выполненные работы, но при этом до главного бухгалтера данная информация не была доведена, то это приведет к неправильному определению выручки и расходов, и соответственно, налогов. Информация, которая несвоевременно поступит в бухгалтерию, потеряет свою уместность.

Баланс между выгодами и затратами означает, что выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение. Это обусловлено основной целью бизнеса, заключающейся в получении прибыли.

Баланс между качественными характеристиками означает равновесие или компромисс между качественными характеристиками для достижения соответствующего соотношения между ними.

Финансовая отчетность достоверна и дает объективное представление или представляет финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении компании в полном объеме и динамике.

1.4. Элементы МСФО и виды их оценки

Элементы, отражаемые в финансовой отчетности, подразделяются на две группы, связанные с измерением финансового положения и с раскрытием финансовых результатов компании. Элементами, относящимися к измерению финансового положения в балансе, являются активы, обязательства и капитал.

Приведем определения элементов финансового положения.

Определения элементов финансового положения

Активы — это ресурсы, контролируемые компанией, образовавшиеся в результате событий прошлых периодов и от которых компания ожидает экономические выгоды в будущем.

Обязательства — это текущая задолженность компании, возникшая в результате событий прошлых периодов. Урегулирование задолженности приводит к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

Капитал определяется как разница между активами и обязательствами. Это остающаяся доля в активах компании после вычета всех ее обязательств.

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

Определения элементов финансовых результатов

Доходы — это приращение экономических выгод в течение отчетного периода, образующееся в форме притока активов или уменьшения обязательств и приводящее к увеличению капитала, не связанному с вкладами собственников.

Расходы — это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, образующееся в форме оттока активов или увеличения обязательств и приводящее к уменьшению капитала, не связанному с распределением между собственниками.

Структура элементов показана на рис. 1.3.

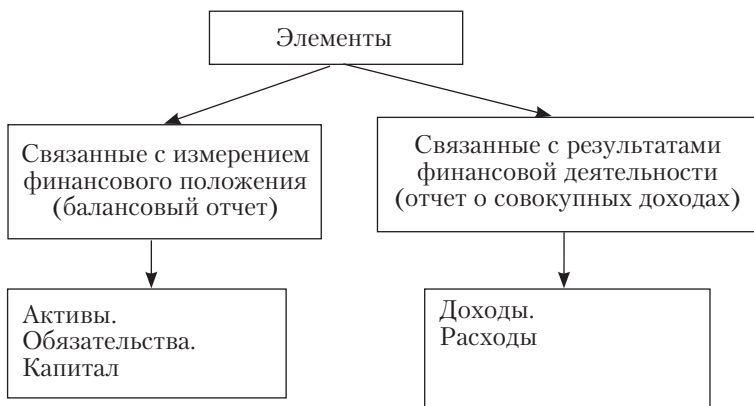


Рис. 1.3. Структура элементов

Одним из условий признания элементов в учете и отчетности является наличие у них стоимостной оценки. Согласно международным стандартам финансовой отчетности существует несколько видов оценки элементов. Рассмотрим их базовые виды.

Определение

Фактическая (историческая) стоимость — это сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов, или справедливая стоимость переданного для приобретения актива другого возмещения на момент его приобретения или сооружения.

Данное определение может применяться при оценке нематериальных активов, основных средств, а также запасов и складываться из фактической суммы средств, заплаченных при приобретении активов или при их изготовлении собственными силами. Обязательства оцениваются по сумме начисленных или полученных денежных средств, необходимых для погашения различных задолженностей, займов и кредитов.

Определение

Справедливая стоимость — это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, осуществляемой на общих условиях.

Справедливая стоимость не является базовым видом оценки элементов, поскольку данная оценка вытекает из определения фактической стоимости как справедливой стоимости переданного для приобретения актива другого возмещения. Понятие возмещения означает, что при отсутствии оценки на данный объект его можно оценить по рыночной стоимости подобного объекта, т.е. применить метод «замещения». Однако применение справедливой стоимости является одной из основных концепций МСФО, поэтому именно этому виду оценки уделяется основное внимание. В соответствии с МСФО справедливая стоимость применяется при оценке выручки, нематериальных активов при наличии активных рынков сбыта, инвестиционного имущества, биологических активов и прочих элементов. В российском учете понятие справедливой стоимости при ведении бухгалтерского учета не применяется.

Определение

Восстановительная (переоцененная) стоимость — это оценка после первоначального признания актива по справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом амортизации и накопленных убытков от обесценения. Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в том случае, если такой же или эквивалентный актив приобретался бы в настоящее время. Обязательства отражаются по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент.

В данном определении выделяется временной фактор «настоящее время». По сути, это рыночная цена, сложившаяся в настоящий момент. Применяется для оценки нематериальных активов и основных средств. В РФ данная оценка также применяется для переоценки этих же видов активов.

Определение

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

При определении возможной цены продажи делается акцент не только на временной фактор «настоящее время», но и на существование рынка при нормальном ходе дел. По сути, это рыночная цена, сложившаяся в настоящий момент. Возможная цена продажи содержит условие наличия «спокойного» рынка, т.е. нормального соотношения спроса и предложения, в результате которого и складывается реальная цена.

Определение

Дисконтированная стоимость — это оценка активов по дисконтированной стоимости будущего чистого поступления денежных средств, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел. Обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого выбытия денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

При соотнесении понятия дисконтированной стоимости с временным фактором появляется будущий период, в течение которого производится расчет будущей экономической выгоды с учетом дисконтирования. Понятие дисконтированной стоимости можно проиллюстрировать на следующем примере. При выборе генерирующей единицы, например основного средства, при использовании которого можно подсчитать будущие экономические выгоды и будущие затраты, связанные с его эксплуатацией, нужно учи-

тывать фактор дисконтирования, то есть снижения по мере его эксплуатации экономических выгод.

Остальные виды оценки, применяемые в МСФО при оценке элементов, такие как балансовая, амортизируемая, ликвидационная и возмещаемая стоимости, являются производными. Они базируются на описанных выше пяти основных видах оценки.

1.5. Концепции капитала

Капитал представляет собой стоимость активов, не обремененных обязательствами, т.е. это стоимость активов, которые не будут направлены в будущем на урегулирование обязательств. Формула горизонтальной модели баланса такова:

$$A = E + L,$$

где A (*assets*) — активы; L (*liabilities*) — обязательства; E (*equity*) — собственный капитал.

Данная модель преобразуется в формулу определения капитала:

$$E = A - L.$$

Капитал включает в себя средства, внесенные акционерами, нераспределенную прибыль, корректировки, обеспечивающие поддержание капитала, и резервы. В соответствии с МСФО резервы классифицируются по четырем основным характеристикам:

- резервы капитала, включая фонд переоценки стоимости;
- нормативные резервы (установленные законодательством) и ненормативные резервы (решение об образовании которых принимается в самой организации);
- распределяемые и нераспределяемые резервы: первые из них могут распределяться между акционерами, иногда они и создаются только для этих целей; вторые не подлежат распределению вплоть до ликвидации организации;
- целевые и общие резервы: первые предусматривают их использование на строго установленные цели, вторые не имеют выраженной целевой установки.

Существуют две концепции капитала (рис. 1.4).

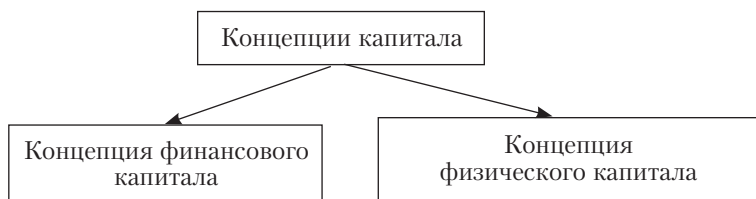


Рис. 1.4. Концепции капитала

Финансовый капитал рассматривается как синоним чистых активов или собственного капитала компании.

Физический капитал рассматривается как производственная мощность компании, основанная, например, на выпуске единиц продукции в день.

В соответствии с финансовой концепцией поддержания капитала считается, что он сохраняется, если его величина к концу отчетного периода за вычетом сумм, внесенных акционерами или выплаченных акционерам, равняется его величине, зафиксированной в начале того же отчетного периода. Любое превышение стоимости активов либо снижение суммарной стоимости обязательств, либо того и другого вместе признается в качестве прибыли данного отчетного периода.

Финансовая концепция поддержания капитала применяется чаще всего при составлении финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами.

В соответствии с физической концепцией поддержания капитала исходят из того, что он сохраняется, если организация в конце отчетного периода имеет такой же уровень производственного потенциала или операционных возможностей, который она имела в начале этого же периода (рис. 1.5).

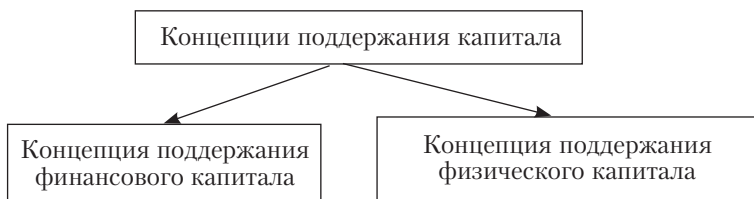


Рис. 1.5. Концепции поддержания капитала

В России концепция, связанная с поддержанием капитала, применяется только как юридическая концепция его поддержания, которая важна для организаций с ограни-

ченной ответственностью. В соответствии с ней выплаты дивидендов акционерам не могут производиться из суммы внесенного ими капитала и нормативных общих резервов, подлежащих сохранению в соответствии с законом или уставом общества. Эта концепция скорее приближена к финансовой концепции поддержания капитала в МСФО.

1.6. Особенности построения плана счетов в условиях применения МСФО

В международных стандартах нет правил формирования плана счетов, поскольку во многих зарубежных странах план счетов не принимается на законодательном уровне. Компании самостоятельно разрабатывают свой план счетов, адаптированный не к задачам управления имуществом, а к задачам управленческого учета. Наиболее важными условиями, которыми должна руководствоваться компания при составлении плана счетов, являются:

а) возможность проведения анализа всех элементов отчетности, т.е. статьи отчетов должны быть достаточно аналитичны;

б) в целях упрощения процедуры анализа затрат в отчетности рекомендуется отдельными строками выделять оборотные активы.

Приведем пример плана счетов, разработанного иностранной компанией.

Примерный план счетов зарубежной компании

- 1000 Активы
- 1100 Долгосрочные активы
- 1110 Нематериальные активы
- 1120 Основные средства
- 1130 Долгосрочные финансовые вложения
- 1200 Краткосрочные активы
- 1210 Дебиторская задолженность
- 1220 Денежные средства
- 2000 Обязательства
- 2100 Долгосрочные обязательства
- 2110 Долгосрочная кредиторская задолженность
- 2120 Долгосрочные займы
- 2200 Краткосрочные обязательства
- 2210 Текущая часть долгосрочных обязательств

- 2220 Налоги и сборы
- 2230 Прочие краткосрочные обязательства
- 3000 Капитал
- 3100 Акционерный капитал
- 3110 Объявленный капитал
- 3120 Оплаченный капитал
- 3130 Собственные акции, выкупленные у акционеров
- 3200 Эмиссионный доход
- 3300 Прибыли (убытки) прошлых лет
- 3400 Прибыли (убытки) текущего года
- 4000 Прибыли и убытки
- 4100 Доходы
- 4200 Выручка от реализации
- 4300 Прочие доходы
- 5100 Расходы
- 5200 Переменные расходы
- 5310 Себестоимость реализованной продукции
- 5311 Заработная плата
- 5312 Материалы
- 5313 Плата за транспортные услуги
- 5199 Маржинальная прибыль
- 5200 Постоянные расходы
- 5210 Общие, коммерческие и административные расходы
- 5999 Валовая прибыль
- 6000 Прочие доходы
- 7000 Прочие расходы
- 7999 Операционная прибыль
- 8000 Налоги на прибыль
- 8100 Расходы по налогу на прибыль
- 8200 Отложенные налоги на прибыль
- 9000 Чистая прибыль (убыток) отчетного периода.

Четырехзначная нумерация счетов означает детализацию объектов учета, так, например, элементы затрат показаны номерами 5311–5313. Нумерация счетов в плане счетов зарубежных компаний применяется, как правило, четырех- или пятиуровневая.

Из данного примера можно сделать вывод, что в зарубежных компаниях модель плана счетов повторяет структуру двух форм отчетности — бухгалтерского баланса и отчета о совокупных доходах. Такая модель плана счетов носит название англосаксонской модели (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Англосаксонская модель плана счетов

Активы	Балансовый отчет
Обязательства	
Капитал	
Доходы	Отчет о совокупных доходах
Расходы	
Налоги на прибыль	
Чистая прибыль	

В большинстве европейских стран, а также в США план счетов начинается с высоколиквидных активов, т.е. он строится в порядке убывания ликвидности активов и пассивов, в нем отражаемых.

План счетов в России принимается на законодательном уровне так же, как в Германии, Франции и ряде других стран. Российский план счетов строится по модели «кругооборота средств организации».

Рисунок 1.6 иллюстрирует трансформационные процессы, происходящие с активами и пассивами организации по мере совершения операций.

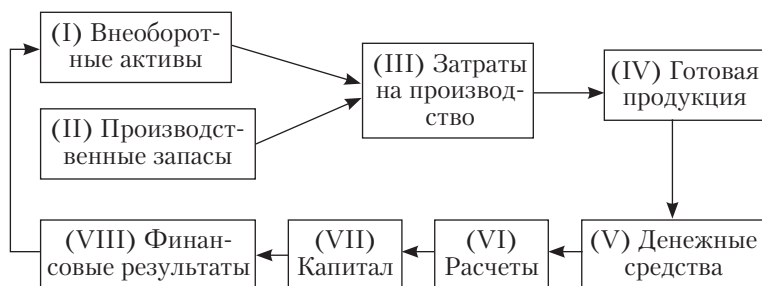


Рис. 1.6. Взаимосвязь хозяйственных процессов и разделов плана счетов

Российский план счетов базируется на концепции «права собственности», основу которой составляет положение о том, что на балансе учитываются только те активы и пассивы, право собственности на которые перешло к компании, составляющей финансовую отчетность. Такой план счетов не связан со структурой финансовых отчетов, в частности

с форматом горизонтальной модели баланса. Данное положение обязывает каждого бухгалтера переводить данные в другой формат, основывающийся на отражении всех элементов учета. В приложении 2 приведен образец плана счетов, применяемого зарубежными компаниями.

Контрольные вопросы

1. Охарактеризуйте основные модели бухгалтерского учета.
2. Расскажите о работе СМСФО.
3. Какова классификация принципов подготовки финансовой отчетности?
4. В чем заключается сущность базовых принципов финансовой отчетности?
5. Какие принципы относятся к качественным характеристикам информации?
6. Перечислите элементы финансовой отчетности.
7. На каких концепциях капитала основываются МСФО?
8. Какие виды оценки элементов вы знаете?
9. Какова структура МСФО?
10. В чем заключаются особенности построения плана счетов в МСФО?

Тесты

1. К моделям бухгалтерского учета относятся:
 - а) южно-американская модель;
 - б) *US GAAP*;
 - в) *GAAP*;
 - г) европейская модель;
 - д) британо-американская модель;
 - е) РПБУ.
2. Какое из приведенных утверждений верно? Качественные характеристики включают в себя все перечисленное ниже, за исключением:
 - а) понятности;
 - б) уместности;
 - в) надежности;
 - г) простоты;
 - д) сопоставимости.
3. *US GAAP* – это:
 - а) МСФО;
 - б) принципы учета США;
 - в) национальные стандарты США.
4. Элементы финансовой отчетности включают:

- а) активы;
- б) пассивы;
- в) обязательства;
- г) расходы;
- д) капитал;
- е) доходы;
- ж) прибыль (убыток).

5. К основным оценкам элементов финансовой отчетности в соответствии с МСФО относятся:

- а) историческая стоимость;
- б) балансовая стоимость;
- в) возможная стоимость продаж (покупок);
- г) возможная стоимость продаж;
- д) текущая рыночная стоимость;
- е) переоцененная стоимость;
- ж) дисконтированная стоимость;
- з) ликвидационная стоимость;
- и) справедливая стоимость;
- к) остаточная стоимость.

6. К основополагающим принципам бухгалтерского учета относятся:

- а) метод начисления;
- б) приоритета экономического содержания над формой;
- в) непрерывности деятельности;
- г) последовательности;
- д) прозрачности.

7. Основными качественными характеристиками информации являются:

- а) достоверность;
- б) уместность;
- в) надежность;
- г) простота;
- д) понятность;
- е) сопоставимость;
- ж) прозрачность;
- з) существенность;
- и) ясность.

8. В российском учете выручка оценивается:

- а) по фактическим затратам;
- б) по справедливой стоимости;
- в) по договорной или рыночной стоимости.

9. Что такое ПБУ:

- а) национальные стандарты РФ;
- б) принципы учета РФ.

10. В чем заключается роль консультативного совета по стандартам:

- а) исполнительная функция;

- б) решение технических вопросов;
 - в) информирование попечителей и СМСФО по проектам, связанным с разработкой стандартов.
11. На чем базируются концепции МСФО:
- а) на приоритете содержания над формой, дисконтированной стоимости, уместности и ясности;
 - б) дисконтированной стоимости, справедливой стоимости, уместности и прозрачности;
 - в) справедливой стоимости, уместности и прозрачности;
 - г) справедливой стоимости, приоритете содержания над формой и прозрачности.
12. Разработкой единого комплекта МСФО занимается:
- а) ПКИ;
 - б) СМСФО;
 - в) *IASB*;
 - г) *SIC*.
13. Основная идея Норволкского соглашения:
- а) конвергенция всех моделей бухгалтерского учета;
 - б) уточнение функций СМСФО;
 - в) рассмотрение вопросов внедрения МСФО при подготовке отчетности США.
14. Что такое *SIC*:
- а) проект положения СМСФО;
 - б) новые стандарты МСФО;
 - в) интерпретации;
 - г) дискуссионные документы СМСФО.

Глава 2

СТАНДАРТЫ, УСТАНОВЛИВАЮЩИЕ СТРУКТУРУ ОТЧЕТОВ

2.1. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»

Аналоги в России: приказ Минфина России
от 2 июля 2010 г. № 66н,
ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 1 «Представление финансовой отчетности» устанавливает основу для представления финансовой отчетности общего назначения, с тем чтобы обеспечить ее сопоставимость как с финансовой отчетностью предприятия за предыдущие периоды, так и с финансовой отчетностью других предприятий. Данный стандарт заменяет *IAS* 1 в предыдущей редакции 2003 г. и применяется с 1 января 2009 г. или после этой даты. В стандарте излагаются общие требования по представлению финансовой отчетности, рекомендации по ее структуре и минимальные требования по ее содержанию.

Финансовая отчетность должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство имеет намерения в ближайшее время ликвидировать предприятие.

Предприятие должно составлять свою финансовую отчетность на основе принципа начисления (за исключением отчета о движении денежных средств).

Финансовая отчетность представляет собой структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов предприятия. *Целью* финансовой отчетности является представление информации о финан-

совом положении, финансовых результатах и движении денежных средств предприятия полезной широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений. Финансовая отчетность отражает результаты управления ресурсами, доверенными руководству предприятия, и содержит сведения о следующих показателях деятельности предприятия:

- активы;
- обязательства;
- капитал;
- доходы и расходы, включая прибыли и убытки;
- взносы и распределения среди собственников, лиц, действующих в качестве собственников;

- движение денежных средств.

Полный комплект финансовой отчетности включает:

- отчет о финансовом положении на дату окончания периода;

- отчет о совокупной прибыли за период;
- отчет об изменениях в капитале за период;
- отчет о движении денежных средств;
- примечания, состоящие из краткого обзора основных принципов учетной политики и прочей пояснительной информации;

- отчет о финансовом положении на начало самого раннего сравнительного периода в случае ретроспективного применения учетной политики.

Данные прибылей или убытков могут показываться в отчетности как часть единого **отчета о совокупной прибыли** или в отдельном **отчете о прибылях и убытках**. Отчет о прибылях и убытках является частью полного комплекта финансовой отчетности и демонстрируется непосредственно перед отчетом о совокупной прибыли.

Компоненты прочей совокупной прибыли включают¹:

- изменения прироста стоимости от переоценки внеоборотных активов;
- актуарные прибыли и убытки от пенсионных планов с установленными выплатами;
- прибыли и убытки, возникающие в результате изменений обменных курсов валют;
- прибыли и убытки при повторном измерении финансовых активов, предназначенных для продажи;

¹ ФКМСФО МСФО (IAS) 1.

- эффективную часть прибылей и убытков от инструментов хеджирования.

В IAS 1 финансовая отчетность общего назначения именуется как финансовая отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности получать отчетность, подготовленную специально для удовлетворения их особых информационных нужд.

Финансовая отчетность должна представляться как минимум ежегодно. Финансовый год может начинаться с любой даты и, как правило, он не совпадает с календарным и налоговым периодом, что не совсем удобно. Вместе с тем международным стандартом не запрещено учетной политикой устанавливать различные даты, в частности отчетный период может быть продолжительностью не в один год, а равняться 52 неделям, если это обусловлено практической целесообразностью. В России в соответствии с законодательством начало первого отчетного, календарного и налогового периодов совпадают.

Каждая существенная статья должна представляться в финансовой отчетности отдельно. Несущественные суммы объединяются с суммами аналогичного характера. Активы и обязательства не должны взаимозачитываться за исключением особых случаев.

В формах финансовой отчетности должна быть четко выделена следующая информация:

- наименование компании;
- охват в отчетности деятельности отдельной компании либо группы компаний;
- отчетная дата или период;
- валюта отчетности;
- уровень точности.

Комплект финансовой отчетности, предлагаемый МСФО, отличается от состава, определенного Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н (далее — ПБУ 4/99) для российских предприятий. В состав российской отчетности не входит учетная политика, поскольку в пояснительной записке предусмотрена выписка из учетной политики, раскрывающая основные методы ведения бухгалтерского и налогового учета организации. В свою очередь в состав отчетности, составленной по МСФО, не включаются пояснения к балансовому

отчету. Приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н пояснения расцениваются как самостоятельная форма отчетности, они представляются в виде отдельных таблиц, раскрывающих данные о наличии и движении нематериальных активов, основных средств, результатов НИОКР, финансовых вложений, запасов, дебиторской задолженности, расходов по обычным видам деятельности, резервов, бюджетных средств и обеспечению обязательств.

Отчет о финансовом положении компании должен по меньшей мере включать статьи, представляющие следующие суммы:

- основные средства;
- инвестиционное имущество;
- нематериальные активы;
- финансовые активы;
- инвестиции, учитываемые по методу долевого участия;
- биологические активы;
- запасы;
- торговая и прочая дебиторская задолженность;
- денежные средства и их эквиваленты;
- активы, предназначенные для продажи;
- торговая и прочая кредиторская задолженность;
- резервы;
- финансовые обязательства;
- обязательства и активы по текущему налогу, как определено в МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;
- отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы;
- обязательства, включенные в выбывающие группы, классифицируемые как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5;
- неконтролирующие доли, представленные в составе капитала;
- выпущенный капитал и резервы, относимые на собственников материнского предприятия.

В соответствии с МСФО компания разрешается выбор формы отчета о финансовом положении в виде *горизонтального* или *вертикального баланса*.

Основное балансовое уравнение горизонтального баланса:

$$A = E + L,$$

где A (*assets*) — активы; L (*liabilities*) — обязательства; E (*equity*) — собственный капитал.

Статьи баланса, сгруппированные таким образом, носят название «балансовый» формат (*balanced format*). Российская форма бухгалтерского баланса соответствует горизонтальной модели балансового отчета, данную форму применяют и в других странах, например в Германии и Франции. Модель горизонтального балансового отчета приведена в табл. 2.1.

Таблица 2.1

**Горизонтальная модель балансового отчета
(BALANCE SHEET)**

Наименование разделов и статей	На 31.12.20xx	На 01.01.20xx
АКТИВЫ		
Долгосрочные активы		
Нематериальные активы	X	X
Основные средства	X	X
Биологические активы		
Инвестиционное имущество	X	X
Финансовые активы	X	X
Отложенные налоговые активы	X	X
Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия	X	X
Оборотные активы		
Запасы	X	X
Торговая и прочая дебиторская задолженность	X	X
Активы, предназначенные для продажи	X	X
Денежные средства и их эквиваленты	X	X
Суммарные активы	X	X
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Капитал	X	X
Резервы	X	X
Выпущенный капитал и резервы, относимые на собственников материнского предприятия	X	X
Накопленная прибыль / убытки	X	X
Неконтролирующие доли, представленные в составе капитала	X	X
Долгосрочные обязательства		

Окончание табл. 2.1

Наименование разделов и статей	На 31.12.20xx	На 01.01.20xx
Обязательства, включенные в выбывающие группы, предназначенные для продажи	X	X
Отложенные налоговые обязательства	X	X
Краткосрочные обязательства		
Финансовые обязательства	X	X
Торговая и прочая кредиторская задолженность	X	X
Итого капитал и обязательства	X	X

В горизонтальной модели линейные статьи баланса чаще располагаются в порядке возрастания ликвидности.

Основное балансовое уравнение вертикального баланса:

$$A - L = E.$$

Статьи баланса, сгруппированные таким образом, носят название «капитальный» формат (*equity format*). В получении данной формулы кроется не только чисто математическое преобразование, здесь заложено экономическое различие, а именно, правая часть баланса отражает состояние, прирост собственного капитала, поэтому вертикальная форма баланса более наглядна для инвесторов, заинтересованных в конечном финансовом результате и вследствие этого в размере получаемых дивидендов. Вертикальную модель баланса традиционно применяют, например, в Англии. Она представлена в табл. 2.2.

Таблица 2.2

Вертикальная модель балансового отчета (BALANCE SHEET)

Наименование разделов и статей	На 31.12.20xx	На 01.01.20xx
АКТИВЫ		
Текущие активы:		
Денежные средства, краткосрочные инвестиции	X	X
Дебиторская задолженность, или счета к получению; товарно-материальные запасы, prepaid расходы	X	X

Продолжение табл. 2.2

Наименование разделов и статей	На 31.12.20xx	На 01.01.20xx
Прочие активы	X	X
Долгосрочные активы:	X	X
Основные средства, или собственность, здания и оборудование	X	X
Нематериальные активы	X	X
Предоплаченные расходы нескольких периодов	X	X
Инвестиции и фонды	X	X
Прочие активы	X	X
ПАССИВЫ	X	X
Текущие обязательства:	X	X
Кредиторская задолженность за товары и услуги, используемые в цикле основной деятельности компании	X	X
Краткосрочная кредиторская задолженность по товарам и услугам, не используемым в основной деятельности компании	X	X
Краткосрочные векселя	X	X
Текущие выплаты по погашению долгосрочных обязательств (включая обязательства по аренде)	X	X
Получение предоплаты за еще не поставленные товары или не оказанные услуги или другие предоплаченные доходы	X	X
Начисленные, но не оплаченные затраты на заработную плату, выплату процентов и налогов	X	X
Текущие выплаты отложенных налоговых платежей	X	X
Прочие обязательства	X	X
Долгосрочные обязательства:	X	X
Долгосрочные займы и кредиты	X	X
Обязательства по аренде	X	X
Облигации	X	X
Прочие обязательства	X	X
Собственный капитал:	X	X

Окончание табл. 2.2

Наименование разделов и статей	На 31.12.20xx	На 01.01.20xx
Акционерный капитал по номинальной, неноминальной и объявленной стоимости, внесенный, или оплаченный, капитал, превышающий номинальную или объявленную стоимость акционерного капитала	X	X
Прочий внесенный, или оплаченный, капитал	X	X
Нераспределенная прибыль	X	X

В вертикальной модели линейные статьи баланса чаще располагаются в порядке убывания ликвидности.

Активы и обязательства, отражаемые в балансовом отчете, в соответствии с условиями стандарта подразделяются на краткосрочные и долгосрочные.

Активы или обязательства должны классифицироваться как *краткосрочные* в следующих случаях:

- их предполагается реализовать, держать для продажи, использования в нормальных условиях или погасить в течение одного операционного цикла компании;
- они содержатся главным образом в коммерческих целях или в течение короткого срока и их предполагается реализовать или погасить в течение 12 месяцев с отчетной даты;
- они являются активом в виде денежных средств или их эквивалентов, не имеющих ограничений на их использование.

Все прочие активы и обязательства должны классифицироваться как *долгосрочные*.

В мировой практике приняты различные варианты отражения информации в балансовом отчете, отличающиеся порядком ликвидности расположения статей, их группировкой и способом представления. Соблюдение порядка ликвидности — обязательное требование к расположению статей балансового отчета, но статьи балансового отчета могут отражаться как по мере убывания, так и по степени возрастания ликвидности. В ряде стран, например, таких как Австралия, США и Япония, статьи располагаются в порядке уменьшения ликвидности, в других — например, таких как Россия, Великобритания, Германия, Италия, Испания, Франция, статьи располагаются в порядке возрастания ликвидности.

В соответствии с правилами МСФО существует следующий порядок представления отдельных объектов учета в балансовом отчете.

Основные средства отражаются в балансе по первоначальной или восстановительной стоимости за минусом накопленного износа и убытков от обесценения.

Нематериальные активы отражаются в балансе по первоначальной или переоцененной стоимости за минусом накопленного износа и убытков от обесценения. В балансе отдельной статьей отражается деловая репутация по приобретенной компании. В пояснительной записке раскрывается информация о суммах деловой репутации, относящихся к каждой приобретенной компании. Если на балансе компании имеются капитализированные затраты по научным разработкам, то компания должна представить обоснование по получению дохода от таких разработок.

Инвестиции группируются в балансе исходя из сроков приобретения. Если на балансе компании имеется задолженность по займам предоставленным, то в пояснительной записке раскрывается информация о сроках действия таких договоров и предусмотренных процентных доходах. Если на балансе имеется инвестиционная собственность, то раскрывается информация о видах таких объектов и результатах их переоценки по справедливой стоимости. Кроме того, по этим объектам приводится информация об условиях договоров аренды.

При раскрытии данных о *дебиторской задолженности* в балансе выделяется сумма предоплаченных расходов. Остальные средства отражаются по единой строке «Дебиторы» или «Краткосрочная дебиторская задолженность». В пояснительной записке раскрывается информация о полной сумме задолженности покупателей и начисленном резерве по сомнительным долгам.

Запасы отражаются в балансе единой статьей, а расшифровка стоимости по видам запасов приводится в пояснительной записке, в которой также помещается информация о суммах резервов, созданных под снижение стоимости запасов.

Собственный капитал отражается в балансе не только с учетом норм международных стандартов, но также в соответствии с порядком, предусмотренным законодательством конкретной страны. Он включает в себя уставный или акционерный капитал, резервы на переоценку и нераспреде-

ленную прибыль. В соответствии с МСФО акционерный капитал отражается в балансе по двум основным статьям:

- капитал, оплаченный по номиналу;
- эмиссионный доход.

Компания, имеющая акционерный капитал, должна раскрывать информацию о количестве, составе и изменении категорий акций. Компания, не имеющая акционерного капитала, должна раскрывать изменение каждой доли в капитале.

Нераспределенная прибыль или *непокрытый убыток* отражается в балансе единой статьей без разделения на финансовые результаты прошлых лет и отчетного периода. Если компания имеет ограничения по распределению прибыли, то она обязана раскрыть такую информацию в пояснительной записке. Ограничения по раскрытию прибыли могут быть обусловлены следующими причинами:

- решением совета директоров;
- нормами гражданского законодательства;
- условиями кредитных договоров или договоров финансовой аренды компания раскрывает информацию о распределении прибыли в виде дивидендов. Любое другое использование прибыли раскрытию отчетности не подлежит.

Как было сказано выше, обязательства в балансе отражаются как долгосрочные и текущие. К *долгосрочным* обязательствам относятся:

- банковские кредиты;
- иные заемные средства;
- задолженность по финансовой аренде;
- привилегированные акции, относящиеся к обязательствам;
- отложенные налоговые обязательства.

К *краткосрочной кредиторской задолженности* относятся:

- задолженность поставщикам;
- задолженность по начисленной зарплате, налогам и т.п.;
- задолженность по выплате дивидендов и т.п.

Предприятие, раскрывающее сравнительную информацию, должно представить как минимум два отчета о финансовом положении и по два отчета остальных типов. Если предприятие применяет учетную политику ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности или если предприятие реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности, оно должно

представить как минимум три отчета о финансовом положении и по два отчета остальных типов. Предприятие представляет отчеты о финансовом положении на даты:

- окончания текущего периода;
- окончания предыдущего периода;
- начала самого раннего сравнительного периода.

Отчет о совокупных доходах

Отчет о совокупной прибыли должен включать как минимум статьи, которые представляют следующие суммы за период:

- выручка;
- затраты по финансированию;
- доля предприятия в прибыли или убытке ассоциированных предприятий и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия;
- расходы по налогам;
- отдельная сумма, которая складывается из прибыли или убытка после налогов от прекращенной деятельности и прибыли или убытка после налогов, признанных в результате измерения по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или в результате выбытия активов;
- прибыль или убыток;
- каждый компонент прочей совокупной прибыли, классифицируемый по своему характеру;
- доля в прочей совокупной прибыли ассоциированных предприятий и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия;
- общая совокупная прибыль.

Если статьи доходов и расходов являются существенными, предприятие должно раскрывать их характер и суммы отдельно.

Обстоятельствами, при которых статьи доходов и расходов подлежат отдельному раскрытию, являются:

- уценка запасов до величины чистой цены продажи или стоимости основных средств до возмещаемой стоимости;
- реструктуризация деятельности предприятия;
- выбытие объектов основных средств;
- выбытие инвестиций;
- прекращенная деятельность;
- урегулирование судебных споров;
- прочие реверсивные записи в отношении резервов.

Первой формой анализа является **метод «по характеру затрат»**. Предприятие объединяет расходы в составе

прибыли или убытка в соответствии с их характером (например, амортизация основных средств, закупки материалов, транспортные расходы, вознаграждения работникам и затраты на рекламу) без перераспределения в соответствии с их функцией в рамках предприятия. Этот метод прост в применении, поскольку нет необходимости перераспределять расходы на основе их функциональной классификации. Пример классификации на основе метода «по характеру затрат» выглядит следующим образом.

Выручка.

Прочий доход.

Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства.

Использованное сырье и расходные материалы.

Расходы на вознаграждения работникам.

Расходы на амортизацию.

Прочие расходы.

Итого расходов.

Прибыль до налогов.

Метод анализа «по характеру затрат» классифицирует расходы в соответствии с их характером, которые не перераспределяются в соответствии с их различным назначением внутри компании.

В табл. 2.3 представлен примерный отчет о совокупных доходах, составленный по характеру затрат.

Таблица 2.3

**Отчет о совокупных доходах за 200_ г.
(иллюстрирующий классификацию расходов
по характеру). Формат операционный
(PROFIT AND LOSS STATEMENT)**

Статьи	Отчетный год	Предыдущий год
Выручка	X	X
Прочие доходы	X	X
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	(X)	(X)
Использованное сырье и потребляемые материалы	(X)	(X)
Заработная плата	(X)	(X)
Расходы на амортизацию	(X)	(X)

Окончание табл. 2.3

Статьи	Отчетный год	Предыдущий год
Прочие расходы	(X)	(X)
Сверхнормативные потери сырья, материалов, трудовых и производственных затрат	(X)	(X)
Затраты на финансирование	(X)	(X)
Доход от ассоциированных компаний	X	X
Прибыль до вычета налогов	X	X
Отчисление на налоги на прибыль	(X)	(X)
Прибыль после вычета налогов	X	X
Доля меньшинства	(X)	(X)
Чистая прибыль за период	X	X

Рассмотренный метод чаще применяется в небольших компаниях. Наряду с методом функций затрат, его используют такие страны, как Англия, Дания, Ирландия.

Второй формой анализа является *метод «по функции затрат»*, или *метод «себестоимости продаж»*, при использовании которого расходы классифицируются в соответствии с их функцией в качестве составной части себестоимости продаж или, например, затрат на сбыт или административную деятельность. Предприятие, использующее этот метод, раскрывает как минимум себестоимость своих продаж отдельно от прочих расходов. Этот метод может обеспечить пользователям более уместную информацию по сравнению с классификацией расходов по их характеру, однако распределение затрат по их функциям может потребовать произвольного распределения и значительных профессиональных суждений. Пример классификации на основе метода «по функции затрат» выглядит следующим образом.

Выручка.

Себестоимость продаж.

Валовая прибыль.

Прочий доход.

Затраты на сбыт.

Административные расходы.

Прочие расходы.

Прибыль до налогов.

Отчет о совокупных доходах, составленный по функции затрат, представлен в табл. 2.4.

Таблица 2.4

**Отчет о совокупных доходах за 200_ г. (иллюстрирующий классификацию расходов по функции).
По назначению затрат, или по себестоимости продаж
(PROFIT AND LOSS STATEMENT)**

Статьи	Отчет- ный год	Предыду- щий год
Выручка	X	X
Себестоимость продаж	(X)	(X)
Валовая прибыль	X	X
Коммерческие расходы	(X)	(X)
Административные расходы	(X)	(X)
Прибыль от продаж	X	X
Прочие доходы	X	X
Прочие расходы	(X)	(X)
Прочие затраты, не связанные с переработкой активов	(X)	(X)
Затраты на финансирование	(X)	(X)
Доход от ассоциированных компаний	X	X
Прибыль до вычета налогов	X	X
Отчисление на налоги на прибыль	(X)	(X)
Прибыль после вычета налогов	X	X
Неконтролируемая доля	(X)	(X)
Чистая прибыль за период	X	X

Выбор между методами «по функции затрат» и «по характеру затрат» зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера предприятия. Оба метода выделяют те затраты, которые могут изменяться, прямо или косвенно, с изменением объема продаж или производства предприятия. Поскольку каждый способ представления имеет свои преимущества для различных видов предприятий, настоящий стандарт требует, чтобы руководство выбрало наиболее уместный и надежный способ представления. Тем не менее, поскольку информация о характере затрат полезна при прогнозировании будущих потоков денежных средств, при использовании классификации на основе функции затрат требуется дополнительное раскрытие информации.

Компании, классифицирующие расходы по функции, должны раскрывать дополнительную информацию о харак-

тере расходов, включая амортизационные расходы и расходы на оплату труда. В соответствии с действующим законодательством в России при составлении отчета о совокупных доходах применяется метод функции затрат. Данный метод также применяется в таких странах, как Бельгия, Испания и Франция.

Классификация касается только доходов и расходов по обычной (операционной) деятельности, остальные статьи одинаковы в обоих форматах отчета. Каждый из рассмотренных вариантов отчета о совокупных доходах позволяет получить один и тот же финансовый результат (табл. 2.5, 2.6).

Таблица 2.5

Структура отчета о совокупных доходах (формат себестоимости)

Доходы	Административно-управленческие и коммерческие расходы	Себестоимость	Прочие доходы и расходы	Прибыль до налогообложения	Налог на прибыль	Чистая прибыль

Таблица 2.6

Структура отчета о совокупных доходах (формат затрат)

Доходы	Элементы затрат	Изменения запасов	Прочие доходы и расходы	Прибыль до налогообложения	Налог на прибыль	Чистая прибыль

Различие двух методов составления отчета о совокупных доходах заключается в том, что в отчете по характеру расходов отражается изменение стоимости запасов готовой продукции и незавершенного производства. Данный показатель отражает изменения в производственных расходах. Уменьшение запасов готовой продукции и незавершенного производства, оцененных по фактической себестоимости, означает их списание в расход. И наоборот, рост этих запасов отражается в производственных расходах со знаком минус. В отчете по функциям расходов такой показатель отсутствует. Остальные показатели доходов, расходов и прибыли в обоих форматах отчета о совокупных доходах совпадают. Расходы по финансированию включают оплату процентов и иные выплаты, связанные с привлечением заемных финансовых ресурсов. Прибыль от участия в ас-

социированных компаниях включает доходы от участия в капитале и прибылях других компаний. Прибыль до налогообложения определяется как разница между перечисленными выше доходами и расходами. Расходы по налогу на прибыль признаются в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». Прибыль компании за период отражается с учетом доли меньшинства.

Важно!

Компания не должна раскрывать в отчете о совокупных доходах информацию по чрезвычайным статьям. Такая информация не должна также раскрываться в пояснительной записке.

В отчете о совокупных доходах больше не показываются чистая прибыль или убыток от операционной деятельности. В то же время последняя строка отчета теперь называется не «Чистая прибыль или убыток за период», а просто «Прибыль или убыток». В примечаниях или на лицевой стороне отчета о совокупных доходах компания раскрывает сумму дивидендов, признанных как дивиденды, распределенные между владельцами капитала за отчетный период, а также соответствующую сумму в расчете за одну акцию. При формировании отчета о совокупных доходах должны быть отдельно показаны суммы доходов и расходов, относящиеся к прекращаемой деятельности. В соответствии с МСФО (IAS) 35 прекращаемой деятельностью является часть компании, которая в соответствии с единым планом продается целиком или по частям либо ликвидируется. Такая часть компании, как правило, является ее отраслевым или географическим сегментом. К прекращаемой деятельности относятся следующие хозяйственные операции:

- 1) прекращение производства отдельных видов продукции в пределах их продолжающейся деятельности;
- 2) закрытие производственных мощностей для снижения затрат в целом по производству;
- 3) продажа дочерней компании, осуществляющей ту же деятельность, что и материнская компания.

При распределении прибыли за период предприятие должно раскрывать прибыль или убыток, относимый на неконтролирующие доли, и на собственников материнского предприятия.

Рассмотрим пример построения отчетов о финансовом положении и финансовых результатах.

ПРИМЕР 2.1

Условия: В октябре 2011 г. Майклом Стенли зарегистрирована компания *Report* и произведены следующие операции.

1. Вложено в дело 16 000 долл. в обмен на обыкновенные акции.

2. Куплено материалов на сумму 520 долл.

3. Куплено оборудование в кредит за 13 910 долл.

4. Получено 6500 долл. за оказание маркетинговых услуг.

5. Выплачена заработная плата в размере 1120 долл.

6. Оплачена аренда за первый месяц в размере 450 долл.

7. Погашена кредиторская задолженность в размере 1600 долл.

8. Выплачены дивиденды Майклу Стенли в размере 1500 долл.

Задание: Составьте отчет о финансовом положении (оборотнo-сальдовую ведомость, отчет о совокупных доходах и отчет о нераспределенной прибыли) компании *Report* за октябрь 2011 г.

Решение: Отчет о финансовом положении компании *Report* за октябрь 2011 г. приведен в табл. 2.7–2.9.

Таблица 2.7

**Оборотнo-сальдовая ведомость компании *Report*
за октябрь 2011 г., долл.**

Статьи	А			Е + L		
	Оборудование	Материалы	Денежные средства	Собственный капитал (акции)	Кредиторская задолженность	Нераспределенная прибыль
Акции	—	—	+16 000	+16 000	—	—
Материалы	—	+520	–520	—	—	—
Оборудование	+13 910	—	—	—	+13 910	—
Выручка	—	—	+ 6500	—	—	+6500
Зарплата	—	—	–1120	—	—	–1120
Аренда	—	—	–450	—	—	–450
Погашение кредита	—	—	–1600	—	–1600	—
Дивиденды	—	—	–1500	—	—	–1500
Итого	+13 910	+520	+17 310	+16 000	+12 310	+3430

Примечание. А – активы; L – обязательства; Е – собственный капитал.

В полученной оборотно-сальдовой ведомости актив равен пассиву и составляет 31 740 долл.

Таблица 2.8

**Отчет о совокупных доходах компании *Report*
за октябрь 2011 г., долл.**

Показатели	Значение
Выручка	6500
Себестоимость	$1120 + 450 = 1570$
Валовая прибыль	$6500 - 1570 = 4930$

Таблица 2.9

**Отчет о нераспределенной прибыли компании *Report*
за октябрь 2011 г., долл.**

Показатели	Значение
Чистая прибыль на 01.10.2011 г.	4930
Дивиденды	1500
Нераспределенная прибыль на 01.10.2011 г.	$4930 - 1500 = 3430$

Отчет об изменениях собственного капитала

Отчет об изменениях в капитале должен включать следующую информацию:

- общая совокупная прибыль за период, отдельно отражающая итоговые суммы, относимые на собственников материнского предприятия и на неконтролирующие доли;
- ретроспективное применение для каждого компонента капитала;
- сверка между балансовой стоимостью на начало и конец периода с отдельным раскрытием изменений;
- изменения в долях участия в дочерних предприятиях;
- сумма дивидендов;
- изменения в капитале предприятия между двумя отчетными датами.

В редакции IAS 1, принятой ранее, раскрывались два метода составления отчета об изменении собственного капитала.

Основной метод носит название «*столбцовый вариант*».

Положения

В столбцах собственный капитал отражается со следующей разбивкой:

- акционерный капитал;
- добавочный капитал или фонд переоценки;
- резервный капитал;

- накопленная прибыль;
- итоговая строка.

В отчете указываются следующие строки:

- изменение в собственном капитале, вызванное изменениями в учетной политике (данная строка указывается в отчете в целях соблюдения принципа сопоставимости, преемственности баланса);
- сумма дооценки имущества;
- дефицит от переоценки инвестиций;
- разница от пересчета валют;
- прибыли и убытки, не признанные в отчете о прибылях и убытках;
- чистая прибыль;
- начисленные дивиденды;
- эмиссия акций и прочие изменения в капитале.

Вышеперечисленные строки показываются в отчете за различные периоды, а именно:

- остаток на конец периода, предшествующего предыдущему;
- остаток на начало предыдущего периода (с учетом изменений в учетной политике);
- остаток на конец предыдущего периода;
- остаток на начало отчетного периода;
- остаток на конец отчетного периода.

Таким образом, данные в отчете показываются за пять различных периодов.

Таблица 2.10

**Сводный отчет об изменениях в собственном капитале
(столбцовый вариант)
(NET WORTH CHANGES STATEMENT)**

Статьи	Капитал	Эмиссионный доход	Фонд переоценки	Фонд пересчета	Накопленная прибыль	Итого
1. Сальдо на конец года, предшествующего отчетному						
2. Изменения в учетной политике						
3. Пересчитанное сальдо						

Окончание табл. 2.10

Статьи	Капитал	Эмиссионный доход	Фонд переоценки	Фонд пере-счета	Накопленная прибыль	Итого
4. Сумма дооценки имущества						
5. Чистая прибыль						
6. Дивиденды						
7. Эмиссия акций						
8. Сальдо на конец отчетного года						

Альтернативный метод составления отчета об изменении капитала основан на **сокращенном варианте отражения изменений капитала**. В нем показываются изменения в собственном капитале только за счет влияния чистой прибыли, доходов и расходов, включаемых в изменение капитала, и изменения в учетной политике.

В России форма отчета об изменениях капитала соответствует столбцовому варианту, представленному в табл. 2.10.

Примечания к финансовой отчетности

Примечания содержат информацию, дополняющую данные отчета о финансовом положении, отчета о прочей совокупной прибыли, отдельного отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств. Примечания включают описания или детализированные расшифровки статей, раскрытых в указанной отчетности, а также информацию о статьях, не подлежащих признанию в отчетности.

Многие предприятия представляют финансовый обзор руководства, в котором описываются основные характеристики финансовых результатов и финансового положения предприятия.

В примечаниях к отчетности раскрываются применяемая учетная политика, а также дополнительная информация, которая требуется в соответствии с отдельными МФСО, она интересна для пользователей и повышает достоверность представляемой отчетности.

Примечания должны быть упорядочены, в формах финансовой отчетности необходимо приводить ссылки на примечания к каждой линейной статье отчета. В разделе примечаний каждому примечанию присваивается цифро-

вой код, указывающийся в форме отчетности против той линейной статьи отчета, которая раскрывается в данном примечании. Здесь необходимо показать основные методические подходы к подготовке финансовой отчетности.

Примечания можно группировать по отчетным формам, информация о которых в них раскрывается. Отдельно приводятся примечания к отчету о финансовом положении, отдельно – к отчетам о совокупных доходах, о движении денежных средств и об изменениях в собственном капитале. Содержание примечаний к финансовой отчетности может иметь повествовательно-описательную форму или раскрывать дополнительные цифровые показатели, необходимые для анализа. Зачастую содержание примечаний включает описательную и цифровую информацию, позволяющую составить более полное представление о раскрываемом элементе отчетности.

Положение

В пояснительной записке содержатся общие сведения:

- **об основной деятельности организации;**
- **об основных операциях, осуществляемых организацией;**
- **численность персонала в конце отчетного периода;**
- **среднесписочная численность, характеризующая объем выполняемых операций.**

В примечаниях необходимо указать на соответствие информации требованиям МСФО, раскрыть основу оценки явления и учетную политику, применяемую для его отражения в отчетности, привести дополнительные аналитические данные и другую информацию финансового и нефинансового характера.

Раскрывая учетную политику, кроме указания на виды оценки операций, явлений и предметов, необходимо описать следующее:

- порядок признания выручки в отчетности;
- принципы составления консолидированной финансовой отчетности и методы отражения совместной деятельности и объединения компаний;
- политику учета и амортизации материальных и нематериальных активов;
- порядок учета арендованного имущества и материальных запасов;
- отражение в учете финансовых инструментов и инвестиционной собственности, их оценку и переоценку;

- пересчет иностранной валюты и хеджирование;
- учет инфляции;
- порядок определения сегментов и прочее.

Особо раскрываются данные об учетной политике в отношении учета затрат на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, указываются постоянное местонахождение организации, если оно не совпадает с юридическим адресом, своя материнская организация и материнская организация всей консолидированной группы организаций. В примечаниях содержится отчет об экологии окружающей среды.

В пояснительной записке также раскрывается следующая информация:

- сопроводительная информация по статьям, представленным в отчетности;
- раскрытие существенных статей доходов и расходов;
- уценка запасов до величины чистой цены продажи или стоимости основных средств до возмещаемой стоимости;
- реструктуризация деятельности предприятия и реверсирование любых оценочных резервов по затратам на реструктуризацию;
- прекращенная деятельность;
- урегулирование судебных споров;
- прочие реверсивные записи в отношении резервов;
- анализ основных показателей хозяйственной деятельности;
- раскрытие условных обязательств;
- раскрытие нефинансовой информации, например политики предприятия в области управления рисками.

ПРИМЕР 2.2

Условия: В табл. 2.11 приведена оборотно-сальдовая ведомость компании *Report* по состоянию на 30 сентября 2011 г.

Таблица 2.11

Оборотно-сальдовая ведомость компании *Report* по состоянию на 30 сентября 2011 г., тыс. долл.

Статьи	Актив	Пассив
Ценные бумаги	8060	
Обыкновенные акции		150 000
Накопленная прибыль		45 200
Первоначальная стоимость основных средств	285 500	

Окончание табл. 2.11

Статьи	Актив	Пассив
Накопленная амортизация		64 700
Дебиторская задолженность	50 300	
Кредиторская задолженность		9790
Выручка от реализации		351 850
Денежные средства	5310	
Себестоимость продаж	217 200	
Затраты на сбыт	15 800	
Административные расходы	14 740	
Налог на прибыль	980	
Уплаченные проценты по облигациям	2500	
Запасы	21 150	
Итого:	621 540	621 540

В отчетности (табл. 2.11) не учтены следующие операции:

— произведена дооценка объектов недвижимости компании, сумма дооценки составляет 564 000 долл., а доначисленная амортизация — 67 000 долл.;

— заключен краткосрочный договор факторинга с компанией *Zero*, вследствие чего необходимо отразить возникшую дебиторскую задолженность 154 000 долл.;

— начислен налог на прибыль за отчетный год 128 000 долл.;

— признано обесценение основных средств на сумму 23 000 долл., что сократило амортизационные отчисления за год на 13 000 долл.;

— выплачены дивиденды учредителям компании 46 000 долл.

Задание: Используя вышеприведенную информацию, подготовить следующие отчеты за 2011 г.:

— отчет о совокупных доходах;

— отчет об изменениях собственного капитала;

— отчет о финансовом положении.

Решение: Для включения операций в отчетность сделаны следующие бухгалтерские проводки, долл.

Произведена дооценка объектов недвижимости компании:

Дт Основные средства

Кт Дополнительный капитал 564 000;

Начислена амортизация:

Дт Себестоимость готовой продукции, работ и услуг

Кт Амортизация основных средств	67 000;
<i>Отражена дебиторская задолженность:</i>	
Дт Краткосрочная дебиторская задолженность	
Кт Краткосрочная кредиторская задолженность	154 000;
<i>Начислены налоги:</i>	
Дт Расходы по уплате налогов	
Кт Налоги к оплате (расчеты с бюджетом)	128 000;
<i>Отражен убыток от обесценения:</i>	
Дт Убыток от обесценения	
Кт Основные средства	23 000;
<i>Произведено уменьшение амортизации за счет обесценения:</i>	
Дт Амортизация основных средств	
Кт Себестоимость готовой продукции, работ и услуг	13 000;
<i>Выплачены дивиденды:</i>	
Дт Задолженность перед учредителями по дивидендам	
Кт Денежные средства	46 000.

Отчеты компании *Report* по состоянию на 30 сентября 2011 г. приведены в табл. 2.12–2.14.

Таблица 2.12

**Отчет о совокупных доходах компании *Report*
на 30 сентября 2011 г., тыс. долл.**

Статьи	До коррек- тировки	Коррек- тировка	Отчет о сово- купных доходах
Выручка	351 850	—	351 850
Себестоимость продаж	217 200	54*	217 254
Валовая прибыль	134 650	–54	134 596
Коммерческие расходы	15 800	—	15 800
Административные рас- ходы	14 740	—	14 740
Прибыль от продаж	104 110	–54	104 056
Прочие доходы	—	—	—
Прочие расходы	—	—	—
Уплаченные проценты по облигациям	2500	—	2500
Затраты на финансиروа- ние	—	—	—
Доход от ассоциированных компаний	—	—	—

Окончание табл. 2.12

Статьи	До коррек- тировки	Коррек- тировка	Отчет о сово- купных доходах
Прибыль до вычета налогов	101 610	-54	101 556
Налог на прибыль	980	128	1108
Прибыль после вычета налогов	100 630	-182	100 448
Чистая прибыль за период	100 630	-182	100 448

* 67 тыс. долл. — 13 тыс. долл. = 54 тыс. долл.

Таблица 2.13

**Балансовый отчет компании Report
на 30 сентября 2011 г., тыс. долл.**

Статьи	До коррек- тировки		Коррек- тировка		Балансовый отчет	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
АКТИВЫ						
Долгосрочные активы	—	—	—	—	—	—
Нематериальные активы	—	—	—	—	—	—
Основные средства	285 500	—	564	23	286 041	—
Накопленная амортизация	—	64 700	13	67	—	64 754
Долгосрочная дебиторская задолженность	—	—	—	—	0	—
Ценные бумаги	8060	—	—	—	8060	—
Краткосрочные активы	—	—	—	—	—	—
Запасы	21 150	—	—	—	21 150	—
Краткосрочная дебиторская задолженность	50 300	—	154	—	50 454	—
Задолженность перед учредителями	—	—	46	—	46	—
Убыток от обесценения	—	—	23	—	23	—
Денежные средства и их эквиваленты	5310	—	—	46	5264	—
Капитал и обязательства	—	—	—	—	—	—

Окончание табл. 2.13

Статьи	До коррек- тировки		Коррек- тировка		Балансовый отчет	
Акционерный ка- питал	—	150 000	—	—	—	150 000
Капитал и резервы	—	—	—	—	—	0
Резерв переоценки	—	—	—	564	—	564
Накопленная при- быль / убытки*	—	145 830	182	—	—	145 648
Налоги к оплате (расчеты с бюджет- том)	—	—	—	128	—	128
Кредиторская за- долженность	—	9790	—	154	—	9944
Краткосрочные займы	—	—	—	—	—	0
Резерв по гарантиям	—	—	—	—	—	—
	370 320	370 320	982	982	371 038	371 038

* 45 200 тыс. долл. + 100 630 тыс. долл. = 145 830 тыс. долл.

Таблица 2.14

**Отчет об изменениях капитала компании Report
на 30 сентября 2011 г., тыс. долл.**

Статьи	Акцио- нерный капитал	Резерв пере- оценки	Накоп- ленная прибыль / убытки	Итого
Сальдо на конец года, предшествующего отчет- ному	150 000	—	45 200	195 200
Изменения в учетной по- литике	—	—	—	—
Сумма дооценки имуще- ства	—	564	—	564
Чистая прибыль	—	—	100 448	100 448
Дивиденды	—	—	(46)	(46)
Сальдо на конец отчетного года	150 000	564	145 602	296 166

Требования к раскрытию информации

Компания обязана раскрыть следующую информацию либо непосредственно в балансе, либо в примечаниях:

- для каждого класса акционерного капитала: количество акций, разрешенных к выпуску;
- количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но оплаченных не полностью;
- номинальную стоимость акции или указание на то, что акции не имеют номинальной стоимости;
- выверку количества акций в обращении на начало и на конец периода;
- ограничения на распределение дивидендов и выплату капитала.

Компания должна раскрывать либо непосредственно в отчете о совокупных доходах, либо в отчете об изменениях в собственном капитале, либо в примечаниях к финансовой отчетности сумму дивидендов, признанных в качестве выплат собственникам за отчетный период, а также соответствующую сумму в расчете на акцию.

Компания должна раскрывать в своде значительных элементов учетной политики применяемые при подготовке финансовой отчетности виды оценки. Компания должна раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности постоянное место своего нахождения и организационно-правовую форму, страну происхождения и адрес, а также описание характера операций и основных видов деятельности.

2.2. МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»

Аналог в России: ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»

В сентябре 2007 г. МСФО изменил название МСФО (IAS) 7 с «Отчеты о движении денежных средств» на «Отчет о движении денежных средств». Также в мае 2008 г. Совет принял поправки в п. 14 IAS 7 (см. ниже), которые должны применяться для годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. МБС (IAS) 7 включает в себе требование предоставления информации об исторических изменениях в денежных средствах и эквивалентах денежных средств компании посредством отчета о движении денежных средств, в котором производится классификация поступлений и платежей денежных средств за период, полу-

чаемых от различных видов деятельности. Информация о движении денежных средств компании дает пользователям финансовой отчетности основу для оценки способности компании создавать денежные активы. Компания обязана готовить отчет о движении денежных средств и представлять его в качестве составной части своей финансовой отчетности за каждый период, в котором представлялась финансовая отчетность.

Определения

Денежные средства включают денежные средства в кассе и депозиты до востребования.

Эквиваленты денежных средств представляют собой краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко обратимые в заранее известные суммы денежных средств и подверженные незначительному риску изменения их стоимости.

В стандарте *IAS 7* дается определение потоков денежных средств.

Определение

Потоки денежных средств — поступления и выплаты денежных средств и эквивалентов денежных средств.

В соответствии со стандартом *IAS 7* поступления и платежи денежных средств за отчетный период подразделяются на операционную, инвестиционную и финансовую виды деятельности¹.

Определения

Операционная деятельность — основная приносящая доход деятельность предприятия и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности.

Инвестиционная деятельность — приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств.

Финансовая деятельность — деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств предприятия.

Виды поступлений и платежей денежных средств и их эквивалентов, относящихся к каждому виду деятельности, приведены в табл. 2.15.

¹ ФКМСФО МСФО (IAS) 7.

Таблица 2.15

Характер поступлений и платежей денежных средств и их эквивалентов

Вид деятельности	Поступления / платежи	Характер поступлений / платежей
Операционная	Денежные поступления	от продажи товаров и предоставления услуг
		аренды, гонораров, комиссионных и прочей выручки
		страховой компании
		компенсации налогов
	Денежные платежи	поставщикам за товары, работы и услуги
		служащим и от их лица
		налоги
		по контрактам, помимо инвестиционной деятельности
страховой компании		
Инвестиционная	Денежные поступления	от продажи основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов
		продаж долевых или долговых инструментов
		возмещения авансов и кредитов, предоставленных другим сторонам, не являющимся кредитными организациями
		срочных контрактов, опционов и свопов, кроме случаев, связанных с финансовой деятельностью
	Денежные платежи	для приобретения основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов
		для приобретения долевых или долговых инструментов
		авансы и кредиты, предоставленные другим сторонам, не являющимся кредитными организациями
		по срочным контрактам, опционам и свопам, кроме случаев, связанных с финансовой деятельностью
Финансовая	Денежные поступления	от эмиссии акций или других долевых инструментов
		выпуска необеспеченных облигаций, займов, векселей, обеспеченных облигаций, залладных и кредитов

Окончание табл. 2.15

Вид деятельности	Поступления / платежи	Характер поступлений / платежей
		предоставления в аренду имущества по финансовой аренде
	Денежные платежи	по приобретению акций компании
		погашению кредитных сумм

Потоки денежных средств определяются в отчете по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Также в отчете определяется общее сальдо на начало и конец отчетного периода по всем трем видам деятельности.

Движение денежных средств в иностранной валюте

Согласно МСФО (IAS) 21 компания оформляет свои отчеты в той валюте, которая наиболее точно представляет экономические эффекты основообразующих операций, событий и условий. Иными словами, руководство компании само определяет вид валюты, в которой будет подготавливаться отчетность. В интересах бизнеса это может быть валюта той страны, в которой зарегистрирована компания или которую применяет материнская компания, далее выбор может быть сделан исходя из иных экономических соображений. Денежные средства отражаются в валюте отчетности компании путем пересчета иностранной валюты с учетом обменного курса на дату движения денежных средств. В России отчетность может составляться только в национальной валюте, т.е. в рублях. Эта норма закреплена в Федеральном законе от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон о бухгалтерском учете), а также в Положении по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденном приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н (далее — ПБУ 3/2006). В этом подходе заключается одно из отличий в построении отчетов в соответствии с российскими ПБУ от МСФО.

Движение денежных средств, возникающее в результате операций в иностранной валюте, должно отражаться в валюте отчетности компании путем применения обменного курса валют на дату возникновения движения денежных средств.

Поступления и платежи денежных средств иностранной дочерней компании должны пересчитываться по обменным курсам на дату возникновения движения денежных средств.

Компания должна представлять потоки денежных средств операционной деятельности, используя:

— прямой метод, при котором раскрываются основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей;

— косвенный метод, при котором чистая прибыль или убыток корректируются с учетом результатов операций не-денежного (немонетарного) характера.

Прямой метод основан на отражении движения денежных средств на денежных счетах (касса, банк и т.п.). При его использовании данные в отчете формируются из учетных записей компании либо путем корректировки продаж и себестоимости продаж от основных и прочих видов деятельности. Согласно п. 14 IAS 7 потоки денежных средств от операционной деятельности преимущественно связаны с основной деятельностью предприятия, которая приносит доход. Примерами потоков денежных средств от операционной деятельности являются:

- денежные поступления от продажи товаров и предоставления услуг;
- денежные поступления в виде роялти, гонораров, комиссионных и прочая выручка;
- денежные выплаты поставщикам за товары и услуги;
- денежные выплаты работникам и от имени работников;
- денежные поступления и выплаты страховой компании по страховым премиям, требованиям, аннуитетам и прочим страховым вознаграждениям;
- денежные выплаты или возвраты налога на прибыль, если они не могут быть непосредственно соотнесены с финансовой или инвестиционной деятельностью;
- денежные поступления и выплаты по договорам, заключенным в коммерческих или торговых целях.

Денежные выплаты, осуществляемые для производства или приобретения активов, удерживаемых для сдачи в аренду другим лицам, а впоследствии удерживаемых для продажи, классифицируются как движение денежных средств от операционной деятельности. Денежные поступления от аренды и последующей продажи таких активов

также являются движением денежных средств от операционной деятельности.

Потоки денежных средств в отчете о движении денежных средств могут отражаться как развернуто (брутто-метод), так и свернуто (нетто-метод). Например, сворачиваются поступления и выплаты от имени клиентов, поступления и выплаты по статьям, характеризующимся крупными суммами и коротким сроком погашения.

К денежным потокам от всех видов деятельности на нетто-основе относятся:

- денежные поступления и выплаты от имени клиентов, когда движение денежных средств отражает деятельность клиента, а не деятельность предприятия;
- денежные поступления и выплаты по статьям, характеризующимся быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками погашения.

Примерами таких денежных поступлений и выплат являются:

- принятие и выплата вкладов до востребования банка;
- средства клиентов инвестиционной компании;
- арендная плата, собираемая от имени владельцев недвижимости и передаваемая им;
- основные суммы задолженности держателей кредитных карт;
- приобретение и продажа инвестиций;
- прочие краткосрочные займы, например со сроком погашения до трех месяцев.

Форма отчета, составленного прямым методом, приведена в табл. 2.16.

Таблица 2.16

Отчет о движении денежных средств, составленный с использованием прямого метода (*cash flow statement*)

Наименование статей	За отчетный период	За предыдущий период
Сальдо на начало периода		
Потоки денежных средств от операционной деятельности		
Денежные поступления от клиентов		
Денежные средства, выплаченные поставщикам и служащим		

Окончание табл. 2.16

Наименование статей	За отчетный период	За предыдущий период
Денежные средства от операционной деятельности		
Выплаченные проценты		
Уплаченный налог на прибыль		
Чистые денежные средства от операционной деятельности		
Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности		
Покупка основных средств		
Выручка от продажи оборудования		
Полученные проценты		
Полученные дивиденды		
Чистые денежные средства, использованные в инвестиционной деятельности		
Потоки денежных средств от финансовой деятельности		
Поступления от выпуска акций		
Поступления от долгосрочных займов		
Выплата обязательств по финансовой аренде		
Выплаченные дивиденды		
Чистые денежные средства, использованные в финансовой деятельности		
Чистое увеличение денежных средств и их эквивалентов		
Денежные средства и их эквиваленты на начало периода		
Денежные средства и их эквиваленты на конец периода		
Сальдо на конец периода		

При *косвенном методе* отражается прибыль с учетом всех корректировок неденежного (немонетарного) характера, вместе с тем остаток денежных средств должен совпадать с определенным остатком по прямому методу, ниже представлена форма отчета о движении денежных средств, составленного с использованием косвенного метода. Каждый существенный вид поступлений в организацию денежных средств и (или) денежных эквивалентов отра-

жается в отчете о движении денежных средств отдельно от выплат организацией денежных средств и (или) денежных эквивалентов, за исключением денежных потоков транзитного или массового характера, представляемых свернуто. Форма отчета, составленного с использованием прямого метода, приведена в табл. 2.17.

Таблица 2.17

**Отчет о движении денежных средств, составленный
с использованием косвенного метода (*cash flow
statement*)**

Наименование статей	За отчетный период	За предыдущий период
Сальдо на начало периода		
Потоки денежных средств от операционной деятельности		
Чистая прибыль до налогообложения		
Корректировки:		
на амортизацию		
курсовой убыток		
инвестиционный доход		
расходы на выплату процентов		
Операционная прибыль до изменения оборотного капитала		
Увеличение дебиторской задолженности		
Уменьшение запасов		
Уменьшение кредиторской задолженности поставщикам		
Денежные средства от операционной деятельности		
Выплаченные проценты		
Уплаченный налог на прибыль		
Чистые денежные средства от операционной деятельности		
Поток денежных средств от инвестиционной деятельности		
Покупка основных средств		
Поступления от продажи оборудования		
Полученные проценты		
Полученные дивиденды		

Окончание табл. 2.17

Наименование статей	За отчетный период	За предыдущий период
Денежные средства от инвестиционной деятельности		
Потоки денежных средств от финансовой деятельности		
Поступления от выпуска акций		
Поступления от долгосрочных займов		
Выплата обязательств по финансовой аренде		
Выплаченные дивиденды		
Денежные средства от финансовой деятельности		
Сальдо на конец периода		

В табл. 2.18 приводится понятие немонетарных статей и их влияние на отчет о движении денежных средств.

Таблица 2.18

Влияние изменений немонетарных статей на отчет о движении денежных средств

Номер статьи	Неденежные статьи	Актив/ Пассив	Изменение +/—	Отражение в ОДДС (влияние на ЧДП)
1	Изменение незавершенного производства	Актив	Увеличение +	Уменьшение —
2	Изменение материалов на складе		Увеличение +	Уменьшение —
3	Изменение дебиторской задолженности		Увеличение +	Уменьшение —
4	Убытки		Увеличение +	Уменьшение —
5	Прибыль	Пассив	Увеличение +	Увеличение +
6	Амортизация		Увеличение +	Увеличение +
7	Изменение кредиторской задолженности		Увеличение +	Увеличение +

Косвенный метод применяется только для операционного вида деятельности и используется руководством в управленческих целях, поскольку он позволяет сплани-

ровать наличие свободного остатка денежных средств на определенную дату.

В российском ПБУ 23/2010 «Отчет о движении денежных средств», утвержденном приказом Минфина России от 2 февраля 2011 г. № 11н, применение косвенного метода не упоминается. В РФ разрешен только прямой метод составления данного отчета. Вместе с тем ПБУ содержит такое новое понятие, как *денежные потоки транзитного характера*.

Денежный поток имеет транзитный характер, когда он отражает не столько деятельность организации, сколько деятельность ее контрагентов, либо когда поступления от одних лиц обуславливают соответствующие выплаты другим лицам. Примерами денежных потоков транзитного характера являются:

а) денежные потоки комиссионера или агента в связи с осуществлением ими комиссионных или агентских услуг (за исключением платы за сами услуги);

б) поступления от покупателей и заказчиков и платежи в бюджет косвенных налогов;

в) платежи поставщикам и подрядчикам и возмещение из бюджета косвенных налогов;

г) поступления от контрагента в счет возмещения коммунальных платежей и осуществление этих платежей в арендных и иных аналогичных отношениях;

д) оплата транспортировки грузов с получением эквивалентной компенсации от контрагента.

Денежные потоки имеют *массовый характер*, когда они отличаются быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками погашения. Примерами денежных потоков массового характера являются:

а) взаимно обусловленные платежи и поступления по расчетам с использованием банковских карт;

б) покупка и перепродажа финансовых вложений;

в) краткосрочное (до трех месяцев) рефинансирование.

ПРИМЕР 2.3

Условие: На начало отчетного года компания *Money* имела на счете «Касса» 500 долл. В течение отчетного года компанией по счету «Касса» были выполнены следующие операции:

— предоставлен наличный кредит сотруднику на два месяца в сумме 700 долл.;

– через два месяца полностью погашен данный кредит с уплатой процентов в размере 35 долл.;

– по итогам года получены убытки в размере 420 долл.;

– получена оплата за отгруженные товары на сумму 2530 долл.;

– дебиторская задолженность, числившаяся на начало года в сумме 2950 долл., была полностью погашена;

– приобретен сейф за 545 долл.;

– продан автомобиль за 1030 долл.;

– уплачены налоги в сумме 1600 долл.

Запасы материалов на складе на начало года составляли 245 долл., на конец года — 1895 долл.

Кредиторская задолженность на начало года составляла 50 долл., на конец года — 1700 долл.

Задание: Составьте отчет о движении денежных средств прямым и косвенным методом.

Решение: Отчеты о движении денежных средств, составленные прямым и косвенным методами, приведены, соответственно, в табл. 2.19 и 2.20.

Таблица 2.19

Отчет о движении денежных средств компании Money, составленный прямым методом, долл.

Операционная деятельность	
Поступления (получение выручки)	2530
Платежи (оплата налогов)	(1600)
Оборот	930
Инвестиционная деятельность	
Поступления (продажа автомобиля)	1030
Платежи (покупка сейфа)	(545)
Оборот	485
Финансовая деятельность	
Поступления	735
Платежи	(700)
Оборот	35

Отчет о движении денежных средств, составленный прямым методом, дал следующие результаты.

Сальдо начальное — 500 долл.

Операционная деятельность — 930 долл.

Инвестиционная деятельность — 485 долл.

Финансовая деятельность — 35 долл.

Сальдо конечное — 1950 долл.

Таблица 2.20

**Отчет о движении денежных средств компании Money,
составленный косвенным методом, долл.**

Операционная деятельность	
Поступления, в том числе:	4600
погашение дебиторской задолженности	2950
увеличение кредиторской задолженности	1650
Платежи, в том числе:	(3670)
увеличение запасов материалов на складе	(1650)
уплата налогов	(1600)
получен убыток	(420)
Оборот	930

Отчет о движении денежных средств, составленный косвенным методом, выявил следующие результаты.

Сальдо начальное — 500 долл.

Операционная деятельность — 930 долл.

Инвестиционная деятельность — 485 долл.

Финансовая деятельность — 35 долл.

Сальдо конечное — 1950 долл.

Требования к раскрытию информации

Компания должна раскрывать сумму тех имеющихся у нее значительных остатков денежных средств и эквивалентов денежных средств, которые недоступны для использования группой. К таким данным относятся:

— сумма невыбранных кредитов, которая может быть направлена на будущую операционную деятельность;

— суммы денежных поступлений и платежей, возникающих от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности и относящихся к долям участия в совместной деятельности.

Следует отметить, что операционный, инвестиционный и финансовый виды деятельности в РФ имеют те же значения, что и в МСФО, хотя в РФ «операционная деятельность» чаще носит название «текущая деятельность». В российском учете также появилось понятие эквивалентов денежных средств, к которым относятся высоколиквидные

краткосрочные финансовые вложения. В данной строке отражаются все финансовые вложения сроком погашения менее одного года, но к эквивалентам денежных средств относятся только те, которые подлежат погашению в течение трех месяцев, то есть в ближайший отчетный период.

2.3. МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»

Аналоги в России: ПБУ 4/99
«Бухгалтерская отчетность организации»,
Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ
«О бухгалтерском учете».

МСФО (IAS) 34 применяется с учетом поправок СМСФО 2007 и 2008 г. Предприятие должно применять поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты.

Цель МСФО 34 состоит в определении состава промежуточной финансовой отчетности и установлении принципов для признания в сжатой финансовой отчетности за промежуточный период. Промежуточная отчетность помогает пользователям оценить финансовое состояние и ликвидность компании.

В соответствии с МСФО 34 *промежуточный период* — это отчетный период короче полного финансового года. **Промежуточная финансовая отчетность** означает финансовую отчетность, содержащую либо полный комплект финансовой отчетности (как описано в МСФО 1), либо набор сжатых финансовых отчетностей за промежуточный период.

Состав промежуточной финансовой отчетности

Промежуточная финансовая отчетность должна включать как минимум следующее¹:

- сокращенный отчет о финансовом положении;
- сокращенный отчет о совокупной прибыли, представленный либо как сокращенный единый отчет; или как сокращенный отдельный отчет о прибылях и убытках и сокращенный отчет о совокупной прибыли;
- сокращенный отчет об изменениях в капитале;
- сокращенный отчет о движении денежных средств;
- избранные примечания к отчетности.

¹ ФКМСФ МСФО (IAS) 34.

Если предприятие публикует полный комплект финансовой отчетности в своем промежуточном финансовом отчете, то форма и содержание такой отчетности должны соответствовать требованиям МБС (IAS) 1.

При подготовке сокращенной финансовой отчетности в комплект отчетности должен быть включен как минимум каждый заголовок и промежуточный итог в последнюю годовую финансовую отчетность, а также избранные примечания к отчетности. Дополнительные статьи или примечания включаются, если при их отсутствии сокращенная промежуточная финансовая отчетность будет вводить пользователей в заблуждение.

При оценке существенности признается, что годовая отчетность имеет большую точность по сравнению с промежуточной отчетностью, поскольку при составлении последней чаще полагаются на оценочные показатели с целью выделения данных за промежуточный период. Стандартом 34 не предусмотрена обязательная подготовка промежуточной отчетности, полагая, что требование об ее представлении должно содержаться в национальном законодательстве. Если оценка суммы, представленная в промежуточной отчетности, существенно меняется в течение заключительного промежуточного периода финансового года, но отдельная форма финансовой отчетности за этот заключительный промежуточный период не публикуется, то характер и сумма этого изменения в оценке должны быть раскрыты в примечании к годовой финансовой отчетности за этот финансовый год.

Затраты, которые возникают неравномерно в течение финансового года компании, должны прогнозироваться или переноситься для целей промежуточной отчетности, если этот тип затрат также реально прогнозировать или переносить на конец финансового года.

В промежуточной отчетности отражается пересчет ранее представленных промежуточных периодов в том случае, если имело место изменение в учетной политике.

Периодичность промежуточной отчетности может быть полугодовой и квартальной. Отчеты о совокупных доходах, об изменении капитала и движении денежных средств составляются нарастающим итогом с начала отчетного периода по дату окончания текущего промежуточного периода.

Выборочные пояснительные примечания не содержат повторения данных, содержащихся в годовой отчетности.

В них раскрываются следующие события, имеющие значение для понимания отчетности за данный промежуточный период:

- пояснения, касающиеся выручки, получаемой сезонно, циклично или случайно;
- затраты, понесенные неравномерно в течение финансового года;
- принципы признания и оценки, необходимые для отражения в промежуточной отчетности;
- использование оценок;
- внесение в течение года изменений в учетную политику;
- основные хозяйственные операции, влияющие на элементы, отражаемые в отчетности;
- эмиссия, выкуп и погашение долговых и долевых ценных бумаг;
- изменения в оценках предыдущих отчетных периодов, если они существенно влияют на показатели текущей промежуточной отчетности;
- корректировки существенных ошибок в предыдущих отчетах;
- выплата дивидендов по акциям;
- события после окончания промежуточного отчетного периода;
- операции с контрагентами, возникновение кредиторской и дебиторской задолженностей, невозвращение долга, нарушение долгового соглашения;
- влияние изменений в составе компании в течение данного промежуточного периода: слияние, покупка или продажа, прекращение операций и т.п.;
- регулирование стоимости запасов до чистой стоимости реализации;
- отражение операций по движению внеоборотных активов;
- переоценка (дооценка и уценка) стоимости основных средств и нематериальных активов;
- изменения в условных обязательствах и условных активах в течение промежуточного периода (после последней отчетной даты);
- отражение результатов судебных процессов и прочих фактов хозяйственной деятельности.

Порядок составления и предоставления промежуточной отчетности в РФ определен ПБУ 4/99 в заключительном

XI разделе. Период составления промежуточной отчетности — месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года. Промежуточная отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

В Законе о бухгалтерском учете появились следующие новые определения, максимально приближенные к трактовке промежуточной отчетности в соответствии с МСФО:

— промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период меньше отчетного года;

— состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, за исключением случаев, установленных настоящим федеральным законом, устанавливается национальными стандартами;

— отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

Требования к раскрытию информации

В случае существенного изменения в течение заключительного промежуточного периода финансового года оценки суммы, представленной в промежуточной отчетности, характер и сумма этого изменения в оценке должны быть раскрыты в примечании к годовой финансовой отчетности за отчетный период.

2.4. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки»

**Аналоги в России: ПБУ 1/2008
«Учетная политика организации»,
ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок
в бухгалтерском учете и отчетности».**

Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты.

Цель МСФО 8 состоит в том, чтобы сформировать критерии выбора и изменения учетной политики, а также порядок учета и раскрытия изменений в учетной политике, изменений в расчетных оценках и исправлений ошибок.

Выполнение требований стандарта обеспечивает сопоставимость финансовой отчетности компании во времени и с финансовой отчетностью других компаний.

Согласно МСФО 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» должна удовлетворять следующим требованиям: последовательность, уместность, надежность, честное представление результатов компании, отражать экономическое содержание событий, а не только их юридическую форму, нейтральность, осмотрительность и полнота¹.

Определения

Учетная политика (*accounting policies*) — это конкретные принципы, методы, процедуры, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Изменение в бухгалтерской оценке — это корректировка балансовой стоимости актива или обязательства или суммы периодического потребления актива, которая возникает в результате оценки текущего состояния активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами. Изменения в бухгалтерских оценках возникают в результате появления новой информации или развития событий и, соответственно, не являются корректировками ошибок.

Одним из важнейших принципов, действующих в отношении построения учетной политики, является принцип последовательности.

Определение

Последовательность учетной политики означает необходимость сохранения выбранных методов ведения бухгалтерского учета от одного отчетного периода к другому.

Не следует без нужды и серьезных обоснований изменять классификацию и содержание отдельных статей отчетных форм, методику учета и оценки различных показателей отчетности. Нежелательны также немотивированные изменения в учетной политике. Стандарт предусматривает

¹ ФКМСФО МСФО (IAS) 8.

следующие основания для изменений в последовательности содержания финансовой отчетности:

- значительные изменения в характере операций компании;

- крупные приобретения в отчетный период или, наоборот, значительное выбытие имущества, изменения в политике, связанной с привлечением заемных источников финансирования;

- вывод на основе аналитических исследований о возможности лучше и всестороннее представить информацию о результатах деятельности и финансовом положении в измененной, перегруппированной отчетности;

- изменения, предписываемые вновь вводимыми МСФО. Требования национальных стандартов при этом могут учитываться только тогда, когда изменение финансовой отчетности не противоречит МСФО.

В стандарте подчеркивается, что сравнительная информация должна раскрываться в отношении предшествующего периода для всей числовой информации в финансовой отчетности, за исключением случаев, которые специально указаны в МСФО. В финансовой отчетности необходимо по каждой статье и каждому показателю отражать числовые значения в сопоставимом виде, по крайней мере за отчетный и предшествующий ему аналогичный период. Стандарт не запрещает приводить сравнительные данные более чем за один предшествующий период. Это могут быть данные за несколько предшествующих периодов.

Учетная политика должна быть выбрана и применена таким образом, чтобы вся финансовая отчетность соответствовала во всех существенных аспектах требованиям каждого применимого к компании Международного стандарта финансовой отчетности. Финансовая отчетность по МСФО должна составляться исходя из допущения о непрерывности деятельности организации в обозримом будущем, но не менее 12 месяцев после отчетной даты. Если администрация не имеет причин для прекращения деятельности, она должна объявить об этом в примечаниях.

Метод начисления должен обязательно применяться при составлении и представлении финансовой отчетности. Исключение из этого правила относится только к отчету о движении денежных средств. Отчет о движении денежных средств отражает реальные денежные потоки, включая и потоки денежных эквивалентов, которые имели место в те-

чение отчетного периода. Такова особенность именно данного отчета.

По методу начисления, например, факт продажи отражается в бухгалтерских регистрах и в отчетности в тот момент, когда сделка совершилась, условия контракта выполнены, а право собственности на товар и ответственность за его сохранность переданы (перешли) покупателю. Проценты по кредитным обязательствам отражаются в том отчетном периоде, в котором организация пользовалась заемными средствами, даже если они (проценты) оказались неоплаченными в течение данного отчетного периода.

Расходы отражаются тогда, когда в учете возникают соответствующие доходы. В отсутствии доходов понесенные расходы отражаются на бюджетно-регулирующих статьях как расходы будущих периодов или переходящие на следующий период расходы на незавершенное производство или создание товарных запасов. Так действует принцип соотношения расходов с доходами. Вместе с тем нельзя допускать переходящие остатки по статьям, которые не отвечают иным установленным критериям определения активов или обязательств. Например, расходы по оплате штрафов за нарушения хозяйственных договоров не порождают доходов, но их нельзя рассматривать в качестве переходящих расходов и отражать в активе отчетного бухгалтерского баланса. Они должны быть списаны на уменьшение прибыли того отчетного периода, в котором были признаны в качестве расходов.

В стандарте указывается на то, что каждая существенная статья должна представляться в финансовой отчетности отдельно. Несущественные суммы должны объединяться с суммами аналогичного характера или назначения и не представляться отдельно. При составлении отчетности следует исходить из того, что нельзя засорять ее несущественными статьями, затрудняя тем самым восприятие и понимание пользователями. Даже когда МСФО требуют конкретного раскрытия тех или иных аспектов и показателей, в контексте существенности их не следует выполнять, если раскрываемая информация оказывается несущественной. Статьи, превышающие 5% общего итога по данному отчету, следует признавать существенными. В качественном отношении информация признается существенной, если ее отсутствие или недостаточное раскрытие может

оказать влияние на те решения, которые пользователи принимают на основе финансовой отчетности. Остатки непроданной готовой продукции обычно объединяются с другими оборотными материальными активами в статье баланса «Запасы».

Статьи активов и обязательств, доходов и расходов не подлежат зачету и отражаются в отчетности отдельными статьями в случаях, когда они являются существенными. Взаимозачет возможен только в случаях, когда:

- МСФО требуют или разрешают зачет;
- статьи активов, обязательств, прибылей, убытков, сопутствующих им расходов определяются как несущественные.

Важно понять, что взаимозачеты статей в финансовой отчетности снижают понимание пользователями проведенных организацией операций, уменьшают их возможности по прогнозированию будущих денежных потоков, результатов деятельности и финансового состояния организации.

Стандарт содержит некоторые подсказки и разъяснения, ограничивающие применение указаний стандарта относительно взаимозачетов отдельных статей. Статьи баланса отражаются в оценке нетто. В примечаниях к отчетности следует раскрывать суммы начисленных резервов и не подвергать взаимозачету статьи баланса, представляемые в нем по остаточной стоимости.

Важно!

В учетной политике должен соблюдаться принцип соотношения расходов с доходами, при этом, если операции не приносят определенного дохода, расходы по ним отражаются в том отчетном периоде, в котором совершались данные операции, путем взаимозачета любых доходов с расходами.

Результаты операций по реализации долгосрочных активов, а также краткосрочных вложений и иных оборотных активов представляются в отчетности за вычетом из общей суммы поступлений от реализации балансовой стоимости выбывшего актива и расходов, возникших в ходе реализации.

Расходы, возмещаемые по условиям договора с третьей стороной, должны быть зачтены путем уменьшения соответствующего возмещения. Так, поступления по договору

субаренды отражаются путем соответствующего уменьшения расходов на аренду. Оплата части коммунальных услуг субарендатором отражается как уменьшение соответствующих расходов арендатора.

Прибыли и убытки по одноименным аналогичным операциям (например, положительные и отрицательные курсовые разницы) представляются в отчетности путем взаимозачета и определения нетто-показателя. Однако их размер, происхождение, характеристика и другие особенности могут исключить применение нетто-показателя, а сами прибыли и убытки по этим операциям должны отражаться в отчетности развернуто.

Важно!

МСФО 8 описывает три возможных способа отражения изменений в учетной политике:

- ретроспективный;
- текущий;
- перспективный.

При ретроспективном подходе необходима корректировка данных всех финансовых отчетов за предшествующие периоды. Отчетность предшествующих периодов должна быть пересчитана в соответствии с новой учетной политикой.

Текущий подход характеризуется корректировками суммарного эффекта от изменений в учетной политике (показывается отдельной статьей в отчете о совокупных доходах за текущий год).

Перспективный подход означает, что нет необходимости в пересчете предыдущих финансовых отчетов и не нужно пересчитывать суммарный эффект от изменений в учетной политике в отчете о совокупных доходах за текущий период. Изменение учетной политики влияет только на финансовую отчетность текущего или будущих отчетных периодов.

При формировании учетной политики важно учитывать принцип существенности. Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности.

Ошибки предыдущих периодов — это пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия для одно-

го или более периодов, возникающие вследствие неиспользования либо неверного использования надежной информации.

При подготовке финансовых отчетов часто используются оценки. Так, бухгалтеры не могут с уверенностью предсказать величину ликвидационной стоимости актива, его срок службы, а также другие параметры, на которые существенное влияние оказывают факторы внешней среды. Соответственно, получение новой информации приводит к необходимости пересматривать ранее сделанные оценки.

Определение

Бухгалтерская оценка — это приближенные значения, которые могут нуждаться в пересмотре по мере поступления дополнительной информации.

В отношении учетной политики действует правило ретроспекции.

Определение

Ретроспекция означает применение учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям как если бы эта учетная политика применялась всегда.

Ретроспективное применение учетной политики заключается в применении новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям таким образом, как если бы эта учетная политика использовалась всегда в прошлом.

Ретроспективный пересчет — это корректировка признания, измерения и раскрытия сумм элементов финансовой отчетности таким образом, как если бы ошибка предыдущего периода никогда не имела места.

МСФО 8 позволяет отображать изменение с наиболее раннего периода, для которого руководство компании почитает это целесообразным.

ПРИМЕР 2.4

Условия: Финансовая отчетность компании за 2010 г. содержала следующие показатели.

Сальдо по нематериальным активам (НМА) на 1 января 2010 г.	1500 долл.
Приход НМА	1250 долл.
Амортизация НМА	(650) долл.
Сальдо по НМА на 31 декабря 2010 г.	2100 долл.

Таблица 2.21

Выписка из отчета о совокупных доходах, долл.

Показатели	2011 г.	2010 г.
Доходы	1700	1450
Затраты	(900)	(450)
Прибыль за год	800	1000

Таблица 2.22

Выписка из отчета об изменении капитала, долл.

Показатели	2011 г.	2010 г.
Сальдо накопленной прибыли (НП) на 1 января	4500	4200
Прибыль за год	800	1000
Сальдо НП на 31 декабря	5300	5200

Задание: Требуется внести корректировки в отчет о совокупных доходах за 2011 г. при условии ретроспективного применения учетной политики.

Справочно: Сальдо НМА на 1 января 2010 г. и приход НМА за 2010 и 2011 гг. относятся к затратам на разработку нового вида деятельности, других НМА на балансе не числилось.

Решение: Затраты на разработку нового вида деятельности следовало списать на расходы в момент их возникновения. Поскольку они учитывались в составе НМА, необходимо обнулить статью НМА и скорректировать затраты в отчете о прибылях и убытках и размер накопленной прибыли в отчете об изменениях капитала. Рассчитаем суммы требуемых корректировок (табл. 2.23, 2.24).

Таблица 2.23

Выписка из отчета о совокупных доходах, долл.

Показатели	2011 г.	2010 г.
Доходы	1700	1450
Затраты	(900)	(1050) ¹⁾
Прибыль за год	800	400

Таблица 2.24

Выписка из отчета об изменении капитала, долл.

Показатели	2011 г.	2010 г.
Сальдо накопленной прибыли (НП) на 1 января	4500	4200
Корректировка	(2100) ²⁾	(1500)

Окончание табл. 2.24

Показатели	2011 г.	2010 г.
Прибыль за год	800	400
Сальдо НП на 31 декабря	3200	3100

1) НМА за 2010 г. (первоначальная стоимость за вычетом амортизации): 1250 долл. – 650 долл. = 600 долл.

Включение НМА в состав затрат: 600 долл. + 450 долл. = 1050 долл.

Затраты на величину начисленной амортизации корректировать не нужно, так как она в момент начисления была уже отнесена на расход;

2) корректировки включают в себя сумму 1) и остаток НМА на начало предыдущего года: 1500 долл. + 600 долл. = 2100 долл.

В балансовом отчете статья НМА обнуляется, статья накопленная прибыль корректируется на сумму 2100 долл.

При необходимости осуществления трансформации российской отчетности в отчетность, составленную в соответствии с МСФО, необходимо обладать навыками профессионального составления учетной политики, отвечающей во всех существенных аспектах требованиям международных стандартов, применяемых в компании. В связи с тем, что подготовительный этап трансформации отчетности требует наличия учетной политики по МСФО, в отчетности компании появляются две учетные политики: по российскому и по международному учету. Сравнение и анализ учетной политики, составленной по МСФО, с учетной политикой, составленной в соответствии с требованиями российских ПБУ, помогает определению основных различий в учете и расчету корректировочных записей. Вместе с тем при составлении учетной политики можно пойти по пути максимального сближения методов учета, приемлемых как в российском учете, так и учете по правилам МСФО, тем самым оптимизировать ведение учета и составление отчетности.

Требования к раскрытию информации

Компания должна раскрывать характер ошибки предшествующего периода до той степени, до которой это практически осуществимо по каждой затронутой линейной статье в отчетности. За последующие периоды повторять эти раскрытия информации не нужно.

Контрольные вопросы

1. Какие принципы в отношении учетной политики имеют наиболее важное значение?
2. Перечислите случаи возможного изменения учетной политики в соответствии с МСФО.
3. Назовите модели бухгалтерского баланса и формулы основного балансового уравнения.
4. Какие форматы составления отчета о прибылях и убытках вы знаете?
5. Назовите основные различия прямого и косвенного методов составления отчета о движении денежных средств.
6. Какие принципы, допущения и требования предъявляются к учетной политике?
7. Каковы особенности составления промежуточной отчетности?

Тесты

1. Отчет о финансовом положении описывает финансовое положение предприятия:
 - а) на определенную дату;
 - б) за определенный период;
 - в) возможен первый и второй варианты;
 - г) не является обязательным отчетом.
2. К запасам, отражаемым в балансовом отчете, относится все перечисленное ниже, за исключением:
 - а) товаров;
 - б) материалов;
 - в) готовой продукции;
 - г) оборудования.
3. Отчет о совокупных доходах отражает:
 - а) финансовое положение предприятия;
 - б) изменения финансового положения;
 - в) сумму денег, полученную или выплаченную в отчетном периоде;
 - г) признанные доходы и расходы.
4. Отчет о движении денежных средств раскрывает изменения, произошедшие в отчетном периоде:
 - а) в дебиторской задолженности предприятия;
 - б) в кредиторской задолженности предприятия;
 - в) в денежных средствах и их эквивалентах;
 - г) в основных средствах предприятия.
5. В отчете о финансовом положении величина капитала равна:
 - а) Активы + Обязательства;
 - б) Активы – Обязательства;

в) Активы + Пассивы;

г) Активы – Пассивы.

6. К дебиторской задолженности, показываемой в балансовом отчете, относится все перечисленное ниже, за исключением:

а) расчетов с покупателями и заказчиками;

б) выданных авансов;

в) задолженности за приобретенные товары.

7. Отчет о совокупных доходах отражает все перечисленные ниже статьи, за исключением:

а) выручки от продажи;

б) результатов операционной деятельности;

в) денежных эквивалентов;

г) затрат на финансирование.

8. Какой показатель определяется в отчете о совокупных доходах и переходит в отчет об изменениях в капитале:

а) прибыль;

б) убыток;

в) доходы;

г) расходы.

9. Выдача кредитов другому предприятию отражается в разделе:

а) неденежные инвестиции и финансовая деятельность;

б) операционная деятельность;

в) инвестиционная деятельность;

г) финансовая деятельность.

10. В балансовом отчете в разделе активов необходимо указывать все перечисленные ниже статьи, за исключением:

а) основных средств;

б) убытков;

в) денежных средств;

г) нематериальных активов.

11. Величина чистой прибыли при использовании обоих форматов:

а) зависит от метода представления отчета о совокупных доходах;

б) не зависит от метода представления отчета о совокупных доходах.

12. В балансовом отчете в разделе обязательств необходимо указывать все перечисленные ниже статьи, за исключением:

а) кредиторской задолженности;

б) задолженности по зарплате;

в) нераспределенной прибыли;

г) долгосрочных обязательств.

13. В примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрыть все перечисленные ниже статьи, за исключением:

а) постоянного местонахождения организации;

б) характера основной деятельности;

в) адресов акционеров.

14. Отчетность является сопоставимой, если:

а) методы учета, принятые в учетной политике, из года в год остаются неизменными;

б) ее данные за периоды, предшествующие отчетному, сопоставимы с данными за отчетный период;

в) ее данные сопоставимы с данными других организаций.

15. Полный комплект годовой отчетности, согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», включает в себя:

а) отчет о финансовом положении, отчет о совокупных доходах, отчет о движении капитала, отчет о движении денежных средств, аудиторское заключение;

б) отчет о финансовом положении, отчет о совокупных доходах, отчет о движении капитала, отчет о движении денежных средств, описание учетной политики, пояснения к отчетности;

в) отчет о финансовом положении, отчет о совокупных доходах, отчет о движении денежных средств.

16. Основной метод пересчета показателей финансовой отчетности за прошлый период в связи с добровольным изменением в учетной политике предполагает пересчет сальдо:

а) чистой прибыли или убытка за период с учетом этих результатов;

б) обязательств и капитала за период с учетом этих результатов;

в) нераспределенной прибыли на начало периода.

17. Отчет об изменениях в капитале показывает все перечисленное ниже, за исключением:

а) движения капитала по классам;

б) остатка капитала на начало периода;

в) выручки от продажи;

г) остатка капитала на конец периода.

18. Высоколиквидные краткосрочные инвестиции, которые могут быть быстро конвертированы в деньги с незначительным риском изменения ценности, называются:

а) эквиваленты денежных средств;

б) эквиваленты денежных средств и денежные средства;

в) денежные средства;

г) краткосрочные финансовые вложения.

19. Косвенный метод при составлении отчета о движении денежных средств применяется при виде деятельности:

а) операционной;

б) инвестиционной;

в) финансовой.

20. Какие из приведенных ниже хозяйственных операций относятся к инвестиционной деятельности:

а) приобретение основных средств;

- б) денежные поступления от продажи основных средств, нематериальных активов и других внеоборотных активов;
 - в) погашение займов;
 - г) выдача денежных средств в подотчет;
 - д) продажа товаров;
 - е) оплата аренды.
21. В чем заключается принцип преемственности в учетной политике:
- а) ведение хронологии учета фактов хозяйственной деятельности;
 - б) неизменность выбранных методов ведения учета из года в год;
 - в) полнота отражения активов и обязательств компании.
22. В каких случаях возможно изменение учетной политики:
- а) значительные изменения в характере операций компании;
 - б) вывод о возможности лучше и всестороннее представить информацию о результатах деятельности и финансовом положении в измененной, перегруппированной отчетности;
 - в) изменения, предписываемые вновь вводимыми МСФО;
 - г) приобретение новых объектов внеоборотных активов.

Глава 3

СТАНДАРТЫ, УСТАНОВЛИВАЮЩИЕ ПОРЯДОК УЧЕТА АКТИВОВ И ИХ ОБЕСЦЕНЕНИЕ

3.1. МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

Аналоги в России: ПБУ 6/01
«Учет основных средств»,
Федеральный закон от 29 октября 1998 г.
№ 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

Публикация «Улучшений в МСФО» в мае 2008 г. привела к внесению поправок и добавлений, которые должны применяться в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты.

Цель стандарта *IAS 16* состоит в определении порядка учета основных средств (далее — ОС) в вопросах признания активов, определения их балансовой стоимости, амортизационных отчислений и убытков от обесценения, с тем чтобы пользователи финансовой отчетности могли получать информацию об инвестициях предприятия в основные средства и об изменениях в составе таких инвестиций.

Определения

Основные средства — это материальные активы, используемые компанией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду или для административных целей в течение более чем одного периода, при этом компания получит связанные с активом будущие экономические выгоды.

Из данного определения вытекают два критерия их признания.

Идентифицируемость означает возможность физически отделить ОС от иных активов организации, а также способность данных активов выступать самостоятельным объектом сделок (их можно сдать в аренду, обменять, продать) и возможность компании измерить будущие экономические выгоды, полученные при их использовании.

Контролируемость означает, что компания имеет право на получение будущих экономических выгод от использования основных средств и при этом может запретить доступ другим лицам к этому активу.

Критерии контролируемости в международных и российских стандартах существенно различаются. В российском учете компания отражает основные средства на балансе, а также имеет право на получение будущих экономических выгод от их использования только в случае перехода права собственности на эти активы. Переход права собственности, согласно российскому законодательству, закрепляется в документальной форме, например в договоре купли-продажи указываются дата и основание перехода права собственности. Именно здесь и кроется одно из основных концептуальных различий международных и российских стандартов: в российском учете не выполняется условие принципа «преобладания экономической сущности над формой». В российском законодательстве момент перехода права собственности определен, к примеру, Гражданским кодексом РФ (ст. 212, 213, 223), Налоговым кодексом РФ (ст. 146, 167, 271, 272), ПБУ 9/99 (ст. 12). Вместе с тем, согласно международным стандартам, основанием для отражения в учете и отчетности активов, а также признания выручки от реализации товаров, работ и услуг является переход основных рисков и контроля на материальные ценности, а также на работы и услуги. В этом состоит различие с российской практикой. Например, в РФ финансовая аренда учитывается либо в разделе I актива баланса лизингодателя, либо у лизингополучателя. Согласно ст. 31 Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (далее — Закон о лизинге) объект аренды отражается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по соглашению сторон.

Перечень ОС:

- земельные участки;
- земельные участки и здания;
- машины и оборудование;

- водные суда;
- воздушные суда;
- автотранспортные средства;
- мебель и встраиваемые элементы инженерного оборудования;
- офисное оборудование;
- недвижимость, находящаяся в стадии сооружения или развития с целью дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости, за исключением биологических активов, прав пользования недрами и полезными ископаемыми, такими как нефть, газ и аналогичных невозобновляемых ресурсов.

В целом, существенных различий в перечне ОС по Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденному приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н (далее — ПБУ 6/01) и по МСФО 16 нет, однако следует сделать оговорку в отношении биологических активов, которые в соответствии с IAS 41 подпадают под оценку справедливой стоимости.

Публикация «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. привела к внесению поправок в п. 6 IAS 16. Данным пунктом были введены следующие определения балансовой стоимости, себестоимости и амортизируемой величины.

Определения

Балансовая стоимость — стоимость, в которой актив признается в отчетности после вычета накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения¹.

Себестоимость — это сумма уплаченных денежных средств и эквивалентов денежных средств, или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или во время его строительства.

Справедливая стоимость — сумма, на которую актив может быть обменен между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.

Убыток от обесценения — сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую величину.

Специфическая для предприятия стоимость (ранее названная ценностью от использования) — это приве-

¹ ФКМСФО МСФО (IAS) 16.

денная стоимость потоков денежных средств, которые предприятие ожидает получить от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования или выплатить при погашении какого-либо обязательства.

На рис. 3.1 представлены виды оценки ОС, применяемые согласно МСФО 16.



Рис. 3.1. Оценка основных средств

Фактическая (первоначальная или историческая) стоимость ОС включает следующие элементы:

- покупная цена, включая пошлины и налоги, связанные с приобретением;
- прямые затраты по доставке актива и приведение в состояние, обеспечивающее его функционирование;
- затраты на выплату вознаграждений работникам;
- затраты на подготовку площадки;
- первичные затраты на доставку и разгрузку;
- затраты на установку и сборку;
- затраты на проверку надлежащей работы актива и приведение его в нужное состояние;
- стоимость профессиональных услуг.

МСФО 16 содержит перечень затрат, не включаемых в первоначальную стоимость основных средств. В него входят затраты:

- на открытие нового производственного или технического сооружения;
- на внедрение нового продукта или услуги (включая затраты на рекламу и продвижение продукции);
- на ведение хозяйственной деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на подготовку и обучение персонала);
- административные и другие общие накладные затраты.

В балансе основные средства учитываются по первоначальной стоимости (ПС) за вычетом накопленной амортизации (НА) и накопленных убытков от обесценения (НУО). Балансовая стоимость (БС) ОС, согласно IAS 16, определяется по формуле

$$БС = ПС \text{ (либо } ВС) - НА - НУО.$$

В российском учете (согласно ПБУ 6/01) балансовая стоимость определяется по формуле

$$БС = ПС \text{ (либо } ВС) - НА,$$

где ВС — восстановительная стоимость.

Первоначальная оценка биологических активов производится по справедливой стоимости за вычетом сбытовых расходов. Согласно IAS 41 земля как инвестиционное имущество оценивается по справедливой стоимости либо по себестоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения, а в соответствии с IAS 16 землю следует оценивать либо по себестоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения, либо по переоцененной стоимости.

В отсутствие данных о рыночной стоимости справедливая стоимость оценивается следующим образом:

- по стоимости замещения с учетом износа;
- по дисконтированной стоимости будущих экономических выгод от использования ОС.

Определение

Стоимость замещения с учетом износа — это стоимость нового аналогичного актива за вычетом накопленной амортизации (стоимость замещения старого актива на новый).

В качестве альтернативного подхода основные средства могут учитываться по переоцененной стоимости, являющейся справедливой стоимостью на дату переоценки за вычетом амортизации и убытков от обесценения. Учетной политикой предприятие выбирает либо модель учета по фактическим затратам, либо модель учета по переоцененной стоимости.

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.

Определение

Переоцененная стоимость ОС равна его справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом накопленных впоследствии амортизации и убытков от обесценения.

Новшеством в МСФО является то, что теперь разрешено использовать компаниям в качестве переоцененной стоимости справедливую стоимость за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения только в том случае, если справедливую стоимость можно оценить «с достаточной степенью надежности». В соответствии с IAS 16 основные средства в балансе признаются по балансовой (учетной) стоимости за вычетом суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения, который образуется в случае превышения балансовой стоимости актива над его возмещаемой стоимостью. Возмещаемая стоимость в соответствии с IAS 36 — это наибольшее из двух значений: дисконтированной стоимости и чистой продажной цены актива. Согласно требованиям IAS 36 «Обесценение активов» компания обязана регулярно проверять свои активы на обесценение и признавать убыток от обесценения.

Амортизация основных средств

Определения

Амортизируемая величина (АВ) — фактическая стоимость актива или другая сумма, заменяющая фактическую стоимость, за вычетом его остаточной стоимости (ранее названная амортизированная стоимость).

Остаточная стоимость актива (ОСт) — 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 (ранее названная ликвидационная стоимость).

Амортизация основных средств — систематическое распределение стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.

Амортизация — это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

Срок полезной службы — это период времени, на протяжении которого организация предполагает ис-

пользовать актив, либо количество единиц производства или аналогичных единиц, которое организация ожидает получить от использования актива.

Формулы определения амортизируемой величины в соответствии с МСФО и РПБУ выглядят следующим образом:

$$IAS\ 16: AV = PC \text{ (либо } VC) - \text{Ost};$$

$$РПБУ\ 6/01: AV = PC \text{ (либо } VC).$$

Согласно *IAS 16* амортизируемая сумма объекта основных средств должна списываться систематически на протяжении всего срока полезной службы. Амортизация начисляется даже тогда, когда стоимость актива превышает его балансовую стоимость и рассчитывается исходя из амортизируемой стоимости — первоначальной или переоцененной стоимости за вычетом остаточной стоимости (чистой суммы, ожидаемой к получению за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию) и срока полезной службы.

Ниже приведен пример определения балансовой стоимости основного средства.

ПРИМЕР 3.1

Условия: Компания *Absorber* по состоянию на 1 января 2011 г. имеет на балансе следующие внеоборотные активы (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Внеоборотные активы компании *Absorber* на 01.01.2011 г., тыс. долл.

ОС	Первоначальная стоимость	Накопленная амортизация
Здания	1500	150
Оборудование	1870	235
Автомобили	950	560
Итого:	4320	945

В текущем году компания приобрела автомобиль стоимостью 27 000 долл., купила оборудование за 14 000 долл., были сооружены новые здания стоимостью 600 000 долл.

Способ начисления амортизации линейный, но руководство компании приняло решение о замене метода амортизации.

тизации автотранспорта на метод пропорциональный, так как данный метод более достоверно позволит вести учет. Согласно данному методу амортизация за 2011 г. должна составить 20%.

Ставка амортизации на здания составляет 5%, а на оборудование — 25%. В 2011 г. здания были дооценены по рыночной цене. Новая их стоимость составила 2 100 000 долл.

Задание: Определить балансовую стоимость ОС компании *Absorber* по состоянию на 31 декабря 2011 г.

Решение:

Расчет амортизации зданий:

Амортизируемая величина (АВ) = 2 100 000 долл. + 600 000 долл. = 2 700 000 долл.

Амортизация = 2 700 000 долл. \times 5 / 100 = 135 000 долл.

Расчет амортизации оборудования:

Амортизируемая стоимость (АС) = 1 870 000 долл. + 14 000 долл. = 1 884 000 долл.

Амортизация = 1 884 000 долл. \times 25 / 100 = 471 000 долл.

Расчет амортизации автомобилей:

Амортизируемая величина (АВ) = 950 000 долл. – 560 000 долл. + 27 000 долл. = 417 000 долл.

Амортизация = 417 000 долл. \times 20 / 100 = 83 000 долл.

Таблица 3.2

Расчет балансовой стоимости ОС компании *Absorber* по состоянию на 31.12.2011 г., тыс. долл.

ОС	Первоначальная стоимость	Накопленная амортизация	Балансовая стоимость на 01.01. 2011 г.	Поступления	Переценка	Амортизация за 2011 г.	Балансовая стоимость на 31.12. 2011 г.
Здания	1500	150	1350	600	600	135	2415
Оборудование	1870	235	1635	14	—	471	1178
Автомобили	950	560	390	27	—	83	334
Итого:	4320	945	3375	641	—	689	3927

Перечень методов амортизации:

- прямолинейного списания;

- уменьшаемого остатка;
- пропорционально какому-либо критерию.

В соответствии с ПБУ 6/01 стоимость основных средств погашается посредством начисления амортизации. На законсервированные основные средства амортизация не начисляется, также она не начисляется в некоммерческих организациях, где износ отражается на забалансовых счетах. По объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке. Не подлежат амортизации основные средства, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования, музейные коллекции и прочее). Начисление амортизации производится одним из четырех методов:

- линейным;
- уменьшаемого остатка;
- списания стоимости по сумме чисел лет полезного использования;
- списания стоимости пропорционально объему выпуска.

Амортизация определяется исходя из выбранного метода. Нормы амортизации, определяемой в соответствии со сроком полезной службы объекта, определены постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1.

Срок полезной службы основных средств определяется оценочным путем на основе опыта работы компании с аналогичными активами.

Ниже приведен пример расчета амортизации основного средства.

ПРИМЕР 3.2

Условия: Первоначальный срок полезной службы основного средства стоимостью 5000 долл. составил 10 лет, а его ликвидационная стоимость равна 400 долл. Через 3 года срок полезной службы пересмотрен. Метод амортизации линейный. Ожидается, что данное ОС прослужит еще 2 года.

Задание: Рассчитать амортизационные отчисления.

Решение:

Таблица 3.3

Расчет амортизационных отчислений, долл.

Статьи	1-й год	2-й год	3-й год	4-й год	5-й год
Амортизационная стоимость	$5000 - 400 = 4600$	4600	4600	4600	4600
Норма амортизации, %	$100 / 10 = 10$	$100 / 10 = 10$	$100 / 10 = 10$	$(100 - 30) / 2 = 35$	$(100 - 30) / 2 = 35$
Годовая амортизация	460	460	460	1610	1610
Накопленная амортизация	460	920	1380	2990	4600

В соответствии с МСФО 16 при переоценке ОС накопленная амортизация переоценивается одним из двух методов, выбранных в учетной политике.

Переоценка амортизации

1. Метод пропорционального изменения.

Переоценка амортизации пропорционально изменению балансовой стоимости актива до вычета износа таким образом, чтобы после переоценки балансовая стоимость равнялась его переоцененной стоимости.

2. Метод списания.

Переоценка амортизации путем списания с балансовой стоимости актива до вычета износа с последующей переоценкой результата.

Дооценка основных средств кредитуется на счет «Резерв переоценки», а уценка списывается на затраты. Рассмотрим пример.

ПРИМЕР 3.3

Условие: Первоначальная стоимость ОС (ПС) равна 6500 долл. Накопленная амортизация (НА) — 1200 долл.

Задание: Произвести переоценку амортизации пропорциональным методом и методом списания в случае, если произведена дооценка ОС и балансовая стоимость после дооценки составила 6600 долл.

Решение:

Пропорциональный метод

Балансовая стоимость до дооценки ОС составляла:

БС = 6500 долл. – 1200 долл. = 5300 долл.

Коэффициент дооценки (Кд) = 6600 долл. / 5300 долл. = 66/53.

После дооценки:

ПС = 6500 долл. × 66/53 = 8094 долл.

НА = 1200 долл. × 66/53 = 1494 долл.

БС = 6600 долл.

В бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Дт ОС 1594 долл. (8094 – 6500);

Кт Амортизация ОС 294 долл. (1494 – 1200);

Кт Резерв переоценки 1300 долл. (6600 – 6500 + 1200).

Метод списания

При методе списания накопленная амортизация обнуляется.

После дооценки:

ПС = 6600 долл.

НА = 0.

БС = 6600 долл.

В бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Дт ОС 10 долл. (6600 – 6500);

Кт Амортизация ОС 1200 долл.;

Кт Резерв переоценки 1300 долл. (6600 – 6500 + 1200).

Рассмотренный пример наглядно иллюстрирует тот факт, что независимо от применяемого метода переоцененная стоимость ОС будет одинакова.

При признании убытка от обесценения ОС применяется международный стандарт IAS 36 «Обесценение активов». Проиллюстрируем схему переоценки амортизации при уценке ОС примером.

ПРИМЕР 3.4

Условия: Первоначальная стоимость ОС (ПС) равна 6500 долл. Накопленная амортизация (НА) — 1200 долл.

Задание: Произвести переоценку амортизации пропорциональным методом и методом списания в случае, если произведена уценка ОС и балансовая стоимость после уценки составила 5000 долл.

Решение:

Пропорциональный метод

Балансовая стоимость до уценки ОС составляла: $BC = 6500 \text{ долл.} - 1200 \text{ долл.} = 5300 \text{ долл.}$

Коэффициент уценки (Ку) = $5000 \text{ долл.} / 5300 \text{ долл.} = 50/53$.

После уценки:

ПС = $6500 \text{ долл.} \times 50/53 = 6132 \text{ долл.}$

НА = $1200 \text{ долл.} \times 50/53 = (1132) \text{ долл.}$

BC = 5000 долл.

В бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Дт Амортизация ОС 68 долл. (1200 – 1132);

Дт Затраты 300 долл. (5300 – 5000);

Кт ОС 368 долл. (6500 – 6132).

Метод списания

При методе списания накопленная амортизация обнуляется.

После уценки:

ПС = 5000 долл.

НА = 0.

BC = 5000 долл.

В бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Дт Амортизация ОС 1200 долл.;

Дт Затраты 300 долл. (5300 – 5000);

Кт ОС 1500 долл. (6500 – 5000).

Выбытие основных средств

Если предприятие в ходе обычной деятельности регулярно продает объекты основных средств, которые оно использовало в целях аренды, другим сторонам, то оно должно перевести такие активы в запасы по их балансовой стоимости, когда они перестают использоваться в целях аренды и предназначаются для продажи. Доход от продажи таких активов должен признаваться как выручка в соответствии с МБС (IAS) 18 «Выручка».

Выбытие объекта основных средств может происходить различными способами (например, путем продажи, заключения договора финансовой аренды или путем дарения).

Подведем итог и выявим отличия в порядке учета и отражения в отчетности основных средств в международных и

российских стандартах. В российском учете нет отдельного стандарта, содержащего обязательную процедуру проверки на обесценение и отражения убытка от обесценения активов. В ПБУ 6/01 и Положении по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденном приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н (далее — ПБУ 14/2007) есть разделы, касающиеся переоценки активов, которая проводится регулярно при выборе в учетной политике условия проведения ежегодной переоценки. Пунктом 15 ПБУ 6/01 предлагается выбор при формировании учетной политики одного из двух подходов в оценке ОС, а именно, либо регулярная переоценка, либо оценка по первоначальной стоимости. Это отличие МСФО от ПБУ также является весьма существенным. Норма обязательной переоценки активов и отражение в отчетности достоверной картины состояния активов делает учет в соответствии с МСФО прозрачным, то есть реально отражающим финансовое состояние компании на отчетную дату. Выбор в учетной политике в российском учете ежегодной переоценки основных средств и признания убытков от обесценения позволит сблизить российский учет и МСФО и существенно упростить трансформацию отчетности.

Сравнение методики начисления амортизации по правилам российского и международного учета показывает, что основное различие заключается в том, что в РФ применяются законодательные нормы сроков полезного использования объектов, в то время как по МСФО компании разрешается самостоятельно устанавливать данный срок. Различие при определении амортизируемой стоимости в МСФО путем вычитания ликвидационной стоимости из первоначальной (переоцененной) стоимости легко устраняется путем принятия допущения в учетной политике, что ликвидационная стоимость минимальна, т.е. равна нулю. В методах начисления амортизации различий нет, если принять во внимание, что российский метод «суммы чисел лет» — это не что иное, как списание стоимости пропорционально какому-либо критерию, в котором выбранный критерий — это число лет полезного использования.

Требования к раскрытию информации

В финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация для каждого вида ОС:

— основы оценки балансовой стоимости — балансовая стоимость и накопленная амортизация (в совокупности

с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;

— выверка балансовой стоимости по состоянию на начало и конец периода, отражающая поступление, выбытие, приобретение через объединения предприятий;

— убытки от обесценения, признанные в соответствии со стандартом *IAS 36*.

Выбор метода амортизации и оценки срока полезной службы активов являются предметом профессионального суждения, поэтому необходимо раскрывать:

— величину амортизации, независимо от того, признана ли она в отчете о совокупных доходах либо в составе первоначальной стоимости других активов в течение периода;

— величину накопленной амортизации на конец отчетного периода.

3.2. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

Аналог в России:

ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

За период с 2004 г. по 2008 г. СМСФО вносил поправки в ряд пунктов *IAS 38*, которые применяются в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты.

Правила учета и раскрытия в отчетности для нематериальных активов (далее — НМА) определяются международным стандартом финансовой отчетности *IAS 38*. В российском законодательстве правила учета НМА закреплены в ПБУ 14/2007.

Целью стандарта *IAS 38* является установление порядка учета НМА. В соответствии с данным стандартом организация обязана признавать НМА только в том случае, если он удовлетворяет определенным критериям. Стандарт также устанавливает способ оценки балансовой стоимости НМА и требует раскрытия определенной информации.

Определение

Нематериальный актив — это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы¹.

¹ ФКМСФО МСФО (*IAS*) 38.

Перечень НМА

1. Научные или технические знания.
2. Разработка и внедрение новых процессов или систем.
3. Лицензии.
4. Интеллектуальная собственность.
5. Знание рынка.
6. Товарные знаки, включая торговые марки и издательские права.
7. Компьютерное программное обеспечение.
8. Патенты.
9. Авторские права.
10. Кинофильмы.
11. Списки клиентов.
12. Права обслуживания ипотеки.
13. Импортные квоты.
14. Франшизы.
15. Отношения с клиентами или поставщиками.
16. Лояльность клиентов.
17. Доля рынка.
18. Права на сбыт.

Не признаются НМА:

- внутренне созданная деловая репутация и приравненные к ней активы (внутренне созданная деловая репутация — это приращение собственного капитала, т.е. приращение стоимости акций к номинальной стоимости);
- затраты на пусковые работы по основным средствам;
- затраты на начало производства новой продукции или на начало новой деятельности;
- расходы, связанные с учреждением юридического лица.

При покупке одной компанией акций другой компании возникает разница между рыночной и номинальной стоимостью акций. Данная разница носит название гудвилл.

Гудвилл (деловая репутация) — это превышение стоимости покупки над приобретенной долей в справедливой стоимости идентифицируемых приобретенных активов, которое неотделимо от приобретаемой компании.

Гудвилл может быть как положительным, так и отрицательным. Положительный гудвилл (*goodwill* в переводе означает «добрая воля») это надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод. Если компания покупает акции другой компании по цене выше их номинальной стоимости, она это делает по доброй

воле из экономических соображений, а именно, предполагая, что купленный ею актив в будущем будет приносить экономическую выгоду. Положительный гудвилл — это актив. Отрицательный гудвилл (*badwill*) — это скидка с цены, получаемая при продаже акций компании по цене ниже рыночной стоимости. Отрицательный гудвилл — это пассив. В целях достижения максимальной прозрачности финансовой отчетности руководство компаний стремится идентифицировать положительный гудвилл, оформив документально переплату в цене, к примеру в виде торговой марки, и перевести положительный гудвилл в статью НМА.

Признание НМА

Нематериальный актив должен признаваться в случаях:

- определения НМА;
- соответствия критериям признания;
- будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, будут поступать в организацию;
- стоимость актива поддается достоверной оценке.

НМА удовлетворяет критерию *идентифицируемости*, если он:

- является отделяемым, т.е. может быть продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду и пр.;
- является результатом договорных отношений.

Идентифицируемость НМА означает также и то, что он должен быть отличим от гудвилла. Гудвил, признанный при объединении бизнеса, является активом, представляющим будущие экономические выгоды от приобретаемых при объединении бизнеса активов, которые сами в свою очередь не поддаются индивидуальной идентификации.

Для *контроля* над НМА предприятию необходимо обладать правом на получение будущих экономических выгод от использования данного актива. Контроль обычно возникает при обладании юридическими правами на актив, которые могут быть реализованы в судебном порядке. При отсутствии юридических прав продемонстрировать наличие контроля сложнее. Тем не менее возможность реализации права в судебном порядке не является обязательным условием контроля, поскольку предприятие может иметь возможность контролировать будущие экономические выгоды иным способом.

Проиллюстрируем идентифицируемость и контролируемость НМА примером.

ПРИМЕР 3.5

Условия и задание: Классифицируйте приобретенные активы как НМА или ОС.

1. Сервер, обеспечивающий связь нескольких рабочих мест.

2. Специализированное программное обеспечение для печатного станка с программным управлением.

3. Программное обеспечение для обеспечения защиты компьютерной сети компании.

4. Комплекс защиты оборудования, состоящий из защитных ключей (80% стоимости всего комплекса) и программа защиты (20% стоимости всего комплекса).

5. Набор стандартного программного обеспечения для компьютерного оборудования.

6. Затраты на рекламу новой продукции.

7. Оснащение компьютера новой оперативной памятью и модемом.

Решение:

1. Сервер является техническим оборудованием, поэтому он относится к ОС.

2. Без специализированного программного обеспечения станок не работает, поэтому это ОС.

3. Без защиты оборудование может быть использовано, поэтому это НМА.

4. Смотрим, что в комплексе преобладает: техника или программа. В нашем случае техника, поэтому данный комплекс относится к ОС.

5. Если программное обеспечение не является неотъемлемой частью данного оборудования, как в данном случае, тогда оно относится к НМА.

6. Затраты на рекламу не являются ни НМА, ни ОС, так как включаются в коммерческие расходы и списываются в отчетном периоде.

7. ОС, так как это техническое оснащение.

Оценка НМА

НМА оцениваются по первоначальной стоимости. После первоначального признания НМА должны учитываться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения.

В дальнейшем НМА отражаются в учете по переоцененной или справедливой стоимости. Оценка по справедливой

вой стоимости производится только в том случае, когда по НМА имеются активные рынки сбыта.

Активный рынок — рынок, где выполняются все перечисленные ниже условия:

- обращающиеся на рынке объекты имеют однородный характер;
- как правило, в любое время можно найти покупателей и продавцов, желающих совершить сделку;
- информация о ценах является общедоступной.

Первоначально НМА оцениваются по фактической себестоимости. Себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива включает:

- покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку после вычета торговых скидок;
- любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению.

Примерами прямых затрат являются:

- затраты на вознаграждения работникам;
- затраты на оплату профессиональных услуг;
- затраты на проверку надлежащей работы актива.

Примерами затрат, не входящих в себестоимость НМА, являются:

- затраты на внедрение нового продукта или услуги;
- затраты на ведение новой хозяйственной деятельности;
- административные и другие общие накладные затраты.

Если НМА приобретается при объединении предприятий, себестоимость такого актива равна его справедливой стоимости на дату приобретения, отражающей будущие экономические выгоды от использования этого актива. Организация-покупатель признает нематериальный актив на дату приобретения покупателем отдельно от деловой репутации только в том случае, если он поддается надежной оценке. То предположение, что справедливая стоимость НМА может быть оценена в том случае, когда срок полезной службы НМА конечен, неверно.

ПРИМЕР 3.6

Условие: Химический комплекс *Association* в ходе объединения бизнеса приобрел компанию по производству стирального порошка *Soap* за 2,2 млн долл.

На дату приобретения справедливая стоимость чистых активов компании *Soap* составила 1,5 млн долл. Кроме того, компания имела следующие НМА:

— лицензию на добычу полезных ископаемых (калийные соли и фосфат) стоимостью 20 000 долл. Лицензия представляет ценность для компании, но продать ее в отдельности от предприятия нельзя;

— торговую марку моющего порошка *Phosphate*. Накануне объединения компаний профессиональные оценщики оценили эту марку в 250 000 долл.;

— эксклюзивные права на реализацию моющей продукции серии *Potassium*. Возможные будущие поступления от реализации данной продукции равны 120 000 долл. при ставке дисконта 11%, срок 5 лет (табл. 3.4).

Задание: Определить гудвилл, возникший у компании *Association* при объединении бизнеса.

Решение: При объединении компания *Association* признает в качестве НМА торговую марку моющего порошка *Phosphate* и эксклюзивные права на реализацию моющей продукции серии *Potassium*. Лицензия на добычу полезных ископаемых в качестве НМА не признается, так как для признания НМА не выполняется критерий идентифицируемости.

Цена покупки 2 200 000 долл.

Чистые активы *Soap* 1 500 000 долл.

Торговая марка 250 000 долл.

Права 346 000 долл. ($120\,000 \times 2,88508$).

Гудвилл 104 000 долл.

Таблица 3.4

Определение дисконта за пять лет

Период (год)	Дисконт
1-й	0,90090
2-й	0,81162
3-й	0,73119
4-й	0,65873
5-й	0,59345
Итого:	2,88508

Внутренне созданные НМА

Для признания внутренне созданных НМА процесс создания актива разделяется на стадии:

- исследований;
- разработок.

Исследованиями являются оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

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

Правило

Если организация не может разграничить стадию исследований и стадию разработок в рамках внутреннего проекта по созданию нематериального актива, она учитывает затраты на такой проект так, как если бы они были понесены на стадии исследований.

На стадии исследований НМА, возникающие из исследований, не подлежат признанию. Затраты на исследования должны признаваться как расход на момент их понесения.

НМА, возникающие из разработок, подлежат признанию тогда, когда данные активы доступны для использования или продажи и можно оценить все затраты на них. Если затраты невозможно отличить от затрат на развитие организации в целом, они не подлежат признанию в качестве НМА.

После первоначального признания НМА должны учитываться по переоцененной сумме, которая представляет собой их справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом любой последующей накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения в случае активного рынка сбыта. Переоценки должны проводиться достаточно регулярно во избежание существенного отличия балансовой стоимости актива от его справедливой стоимости.

ПРИМЕР 3.7

Условия и задание: Какие из нижеперечисленных затрат подлежат включению в состав вновь созданного НМА?

1. Менеджерские затраты.
2. Затраты на заработную плату административно-управленческого персонала.
3. Зарплата сотрудников, проводивших исследования нового вида продукции.

4. Оплата патента изобретателя, разработавшего новый дизайн выпускаемого продукта.

5. Заработная плата сотрудникам, проводившим технические разработки дизайна выпускаемого продукта.

Решение:

1–2. Менеджерские затраты включаются в состав коммерческих расходов и вместе с административно-управленческими расходами списываются в отчетном периоде.

3. Затраты на исследования не включаются в НМА.

4–5. Данные затраты на разработку подлежат признанию в качестве НМА.

Амортизация НМА

При расчете амортизации НМА применяются такие понятия, как амортизируемая величина, остаточная стоимость и срок полезного использования.

Определения

Амортизируемая величина — это себестоимость НМА или другая сумма, заменяющая себестоимость, за вычетом его остаточной стоимости.

Остаточная стоимость НМА — это расчетная сумма, которую предприятие получило бы в настоящий момент времени от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, которые ожидаются к концу срока его полезного использования.

Срок полезного использования — это:

— период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием;

— количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

Для распределения амортизируемой стоимости актива на систематической основе на протяжении срока его полезной службы могут использоваться различные методы амортизации. К ним относятся метод равномерного начисления, метод уменьшаемого остатка и метод количества единиц производства.

Сравнительная характеристика основных положений по учету НМА приведена в табл. 3.5.

Таблица 3.5

**Сравнение основных правил ведения учета НМА
в соответствии с IAS 38 и ПБУ 14/2007**

Положения	IAS 38	РПБУ 14/2007
Определение НМА	<p>НМА является идентифицируемым неденежным активом, не имеющим физической формы и используемым при производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей. Неденежный актив — это ресурс, контролируемый компанией в результате прошлых событий и от которого ожидается поступление в компанию экономических выгод</p>	<p>К НМА могут быть отнесены объекты, отвечающие следующим признакам:</p> <ul style="list-style-type: none"> — отсутствие материально-вещественной (физической) структуры; — возможность идентификации организацией от другого имущества; — использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд и пр.; — использование в течение длительного времени; — организацией не предполагается продажа актива в течение 12 мес. или операционного цикла; — фактическая стоимость может быть достоверно определена; — способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем; — организация имеет право на получение экономических выгод от эксплуатации НМА; — наличие надлежаще оформленных документов или средств индивидуализации, подтверждающие исключительные права на активы
Перечень НМА	<ol style="list-style-type: none"> 1. Разрешения и лицензии. 2. Квоты на производство или продажу товаров. 3. Приобретенные торговые марки. 4. Приобретенные заголовки газет и журналов. 5. Авторские права. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Произведения науки, литературы и искусства. 2. Программы для вычислительных машин. 3. Изобретения. 4. Полезные модели. 5. Селекционные достижения. 6. Секреты производства. 7. Товарные знаки и знаки обслуживания.

Продолжение табл. 3.5

Положения	IAS 38	РПБУ 14/2007
Перечень НМА	<p>6. Патенты.</p> <p>7. Затраты на научные разработки при обосновании, получение дохода от их использования.</p> <p>8. Стоимость компьютерных программ, если они не являются обеспечением для работы компьютерного оборудования</p>	<p>8. Деловая репутация организации, возникшая с приобретением предприятия как имущественного комплекса</p>
Не признаются НМА	<p>1. Внутренне созданная деловая репутация и приравненные к ней активы (внутренне созданная деловая репутация — это приращение собственного капитала, т.е. приращение стоимости акций к номинальной стоимости).</p> <p>2. Затраты на пусковые работы по основным средствам.</p> <p>3. Затраты на начало производства новой продукции и начало новой деятельности.</p> <p>4. Расходы, связанные с учреждением юридического лица.</p> <p>5. Расходы на реорганизацию и т.п.</p>	<p>1. Интеллектуальные и деловые качества персонала организации.</p> <p>2. Не давшие положительного результата, не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.</p> <p>3. Организационные расходы</p>
Оценка	<p>По первоначальной стоимости. В дальнейшем НМА отражаются в учете по переоцененной или справедливой стоимости при наличии активных рынков сбыта</p>	<p>По первоначальной стоимости. Изменение первоначальной стоимости допускается в случаях переоценки и обесценения НМА</p>
Амортизируемая стоимость	<p>Первоначальная стоимость НМА за вычетом его ликвидационной стоимости</p>	<p>Первоначальная стоимость НМА. Изменение фактической стоимости НМА допускается в случае переоценки и обесценения НМА</p>

Окончание табл. 3.5

Положения	IAS 38	РПБУ 14/2007
Способы начисления амортизации	Начисляется на основании графика получения доходов или прямолинейным методом. Срок начисления амортизации по НМА определяется его сроком службы. Списание стоимости бессрочных НМА должно производиться путем расчета убытков от обесценения на конец каждого финансового года	Амортизация нематериальных активов производится одним из следующих способов начисления амортизационных отчислений: — линейный способ; — способ уменьшаемого остатка; — способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)

Из табл. 3.5 видно, что в отношении определения НМА формальных различий нет, однако понятие контролируемости в международных и российских стандартах существенно различается. В российском учете компания имеет право на получение будущих экономических выгод от использования НМА только в случае перехода права собственности на эти активы, что является одним из основных концептуальных различий международных и российских стандартов. В российском учете не выполняется условие принципа «преобладания экономической сущности над формой». С введением ПБУ 14/2007 различия с МСФО минимизированы.

При оценке НМА в РФ не используется понятие справедливой стоимости. Вместе с тем, согласно требованиям IAS 36 «Обесценение активов», компания обязана регулярно проверять свои активы на обесценение и признавать убыток от него. Это различие международных и отечественных стандартов является весьма существенным. Наличие требования обязательной переоценки активов и отражение в отчетности достоверной картины состояния активов обеспечивает прозрачность МСФО. Иными словами, можно утверждать, что финансовая отчетность реально отражает финансовое состояние компании на отчетную дату.

Порядок начисления амортизации имеет отличие в количестве разрешенных способов амортизации и определении амортизируемой стоимости, но данные различия можно признать несущественными, так как выбор учетной политикой

в РФ способов, разрешенных МСФО, и признание ликвидационной стоимости нулевой, устраняет эти различия.

Подведя итог, можно сказать, что основными отличиями являются несоблюдение в российском учете принципа «преобладания сущности над формой», а также отсутствие в учете РФ обязательной нормы признания убытков от обесценения. Остальные различия можно сократить путем оптимального составления учетной политики как для российского учета, так и для учета по МСФО, в которых следует оказывать предпочтение универсальным методам учета.

Существенным нововведением ПБУ 14/2007 является то, что в нем появилась норма, позволяющая проводить проверку НМА на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности. Появление такой нормы означает существенный шаг к сближению российского учета с МСФО, так как позволяет при оценке НМА пользоваться нормами МСФО.

Приведенный ниже пример построен на расчете НМА, основанном на критериях признания НМА в соответствии с МСФО 38.

ПРИМЕР 3.8

Условия: 1 октября 2011 г. компания по переработке фосфата *Phosphate* приобрела 100% акционерного капитала добывающей компании *Potassium*.

В чистые активы не вошли следующие НМА:

— разрешение на пользование прилегающей территорией, которое прекращает свое действие при продаже компании, стоимостью 2 млн долл.;

— эксклюзивные права на реализацию калийных удобрений. Возможные будущие поступления от реализации данной продукции составят 32,5 млн долл. при ставке дисконта 10%, срок 2 года. Дисконт составил: за 1-й год 0,90909, за 2-й год 0,82645;

— лицензия на добычу фосфата стоимостью 17 млн долл.

Задание: Подготовить перечень НМА компании *Potassium*, которые войдут в консолидированный отчет компании *Phosphate* по состоянию на 1 октября 2011 г.

Решение:

1. Разрешение на пользование прилегающей территорией, которое прекращает свое действие при продаже компании, не входит в состав консолидированной отчетности, так как

при покупке оно прекращает свое действие, т.е. полностью обесценивается.

2. Эксклюзивные права на реализацию калийных удобрений войдут в консолидированный отчет:

$$32,5 \text{ млн долл.} \times (0,90909 + 0,82645) = 56 \text{ млн долл.}$$

3. Лицензия на добычу фосфата войдет в состав консолидированного отчета в сумме 17 млн долл.

Всего в консолидированный отчет включены НМА на сумму 73 млн долл.

Требования к раскрытию информации

В отчетности по НМА компания должна раскрывать следующую информацию, разграничивая внутренне созданные и другие НМА:

— является ли срок полезной службы неопределенным или определенным. Методы амортизации, применявшиеся к НМА с определенным сроком полезной службы;

— балансовую стоимость и накопленную амортизацию на начало и конец периода;

— линейные статьи отчета о совокупных доходах, в которые включена любая амортизация НМА;

— сверх балансовой стоимости по состоянию на начало и конец периода, отражающую приращения, с отдельным указанием тех, которые получены от внутреннего развития, приобретены отдельно, и тех, которые получены через объединения предприятий.

3.3. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Аналоги в России:

отдельные статьи ПБУ 6/01

«Учет основных средств» и ПБУ 14/2007

«Учет нематериальных активов».

Поправки, внесенные СМФО в 2007 г. в IAS 36, должны применяться в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты.

Это один из важных международных стандартов, в котором устанавливаются правила учета обесценения основных средств, нематериальных активов, дебиторской задолженности и некоторых других активов.

Основное правило стандарта IAS 36

Если балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму, то стоимость такого актива уменьшается и компания признает убыток от обесценения.

Цель стандарта IAS 36 заключается в установлении процедур, применяемых организацией для учета своих активов по величине, не превышающей их возмещаемой суммы. Если балансовая стоимость актива превышает сумму, которая будет возмещена за счет использования или продажи этого актива, необходимо признать убыток от обесценения¹.

Стандарт IAS 36 требует, чтобы при подготовке финансовой отчетности активы и обязательства оценивались с учетом принципа осмотрительности: активы компании не должны быть завышены, а обязательства — занижены, стандарт IAS 36 обеспечивает выполнимость данного принципа. Учет обесценения активов производится в соответствии с МСФО 36 по всем активам, кроме:

- запасов;
- активов, возникающих из договоров на строительство;
- отложенных налоговых активов;
- активов, возникающих из вознаграждений работникам;
- финансовых активов;
- инвестиционной недвижимости, которая оценивается по справедливой стоимости;
- биологических активов;
- активов, возникающих из договорных прав страховщика;
- долгосрочных активов для продажи.

МСФО 36 содержит следующие определения.

Определения

Балансовая стоимость — это стоимость, по которой актив отражается в балансе, за вычетом суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Чистая продажная цена — это сумма, которая может быть получена от продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку сторонами за вычетом затрат на выбытие актива.

Ценность использования — это дисконтированная стоимость предполагаемых будущих потоков денежных

¹ ФКМСФО МСФО (IAS) 36.

средств, возникновение которых ожидается от продолжающегося использования актива и от его выбытия в конце срока его полезного использования.

Возмещаемая стоимость актива или генерирующей единицы — справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше.

Убытки от обесценения — сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую стоимость.

Балансовая стоимость актива не должна превышать экономическую выгоду, которую компания в состоянии получить от актива, то есть проверка актива на обесценение состоит в выборе минимального из значений — балансовой стоимости актива или его возмещаемой стоимости.

Если балансовая стоимость актива оказывается больше его возмещаемой стоимости, необходимо следующее:

— уменьшить стоимость актива в балансе до его возмещаемой стоимости;

— признать убыток от обесценения в размере: балансовая стоимость актива минус его возмещаемая стоимость.

Пример расчета убытка от обесценения показан в табл. 3.6.

ПРИМЕР 3.9

Таблица 3.6

Определение убытка на обесценение, долл.

№ п/п	Выбор наибольшей из сумм (определение возмещаемой суммы)		Выбор наименьшей из сумм (определение убытка от обесценения)		УО (наличие убытка от обесценения)
	ЦИ (ценность использования)	ЧПЦ (чистая продажная цена актива)	ВС (возмещаемая сумма)	БС (балансовая стоимость)	
1	1700	1950	1950	2050	100
2	1750	1800	1800	2050	250
3	1800	2100	2100	2050	нет УО

Из примера видно, что при определенном состоянии рынка или производства возникают колебания ценности от использования и чистой продажной цены актива. Балансовая стоимость остается неизменной, так как она определяется исходя из исторической стоимости.

Отражение убытка от обесценения в учете оформляется следующей проводкой:

Дт Убыток от обесценения

Кт Основное средство

или

Кт Нематериальный актив.

Убыток от обесценения должен быть признан как расход в отчете о совокупных доходах. Если убыток от обесценения покрывался за счет резерва переоценки, то снижение стоимости должно относиться на резерв переоценки.

Для определения ценности от использования того или иного актива необходимо определить будущие доходы, которые компания предполагает получить при использовании актива, а также те расходы, которые будут возникать при эксплуатации данного актива. Поскольку не всегда возможно эти величины рассчитать заранее, применяется такое понятие, как генерирующая единица.

Определения

Единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС), — это наименьшая идентифицируемая группа активов, обеспечивающая поступления денежных средств, которые в значительной степени независимы от притоков денежных средств от других активов.

Корпоративные активы — активы, помимо гудвилла, которые способствуют поступлению денежных средств в будущем как от рассматриваемой генерирующей единицы, так и от других генерирующих единиц.

Затраты на выбытие — приростные издержки, напрямую связанные с выбытием актива или генерирующей единицы, за вычетом финансовых издержек и расходов по налогу на прибыль.

Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу — сумма, которую можно выручить от продажи актива или генерирующей единицы, в результате сделки между независимыми, осведомленными и желающими заключить сделку сторонами, минус затраты на выбытие.

Возмещаемая стоимость актива или генерирующей единицы — справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше.

В качестве примера ЕГДС можно привести автопарк, состоящий из легковых такси, автолайнов и летних трам-

вайчиков. Генерирующей единицей может быть парк всех легковых такси либо парк любого другого вида транспорта, с которого возможно определить генерируемую (вырабатываемую) выручку.

Рассмотрим пример, иллюстрирующий практическое применение понятия генерирующей единицы, а также сущность дисконтирования будущих экономических выгод от применения того или иного основного средства.

ПРИМЕР 3.10

Условия и задание: Организация имеет в наличии производственное оборудование, приобретенное в конце 2009 г. Данное оборудование будет эксплуатироваться в цехе, относительно которого можно определить получаемую выручку. Ожидаемые выручка и затраты с единицы данного оборудования представлены в столбцах 3 и 4 табл. 3.7. Срок полезного использования 5 лет. На конец 2009 г. осуществляется расчет ценности от использования оборудования. Ставка дисконтирования 11%.

Решение: В табл. 3.7 представлен расчет дисконтированной стоимости будущих денежных поступлений с применением коэффициента дисконтирования, определяемого по формуле

$$\delta = \frac{1}{(1+i)^n},$$

где p — коэффициент дисконтирования; i — ставка дисконтирования; n — количество лет полезного использования.

Таблица 3.7

Расчет дисконтированной стоимости будущих денежных поступлений, тыс. долл.

Год п/п	Период	Ожидаемая выручка***	Ожидаемые затраты***	ЧДП* (ст. 2 – ст. 3)	Коэффициент дисконтирования (p)**	Дисконтированная стоимость (ДС) (ст. 4 × ст. 5)
	1	2	3	4	5	6
1	2010 г.	250	200	50	0,90090	45,0450
2	2011 г.	320	240	80	0,81162	64,9296
3	2012 г.	240	180	60	0,73119	43,8714
4	2013 г.	180	130	50	0,65873	32,9365

Окончание табл. 3.7

Год п/п	Период	Ожида- емая выруч- ка***	Ожида- емые затра- ты***	ЧДП* (ст. 2 — ст. 3)	Коэффи- циент дискон- тирования (<i>p</i>)**	Дисконти- рованная стоимость (ДС) (ст. 4 × ст. 5)
	1	2	3	4	5	6
5	2014 г.	150	110	40	0,59345	23,7380
Итого:		1140	860	280		210,5205

* ЧДП — чистые денежные поступления.

** Коэффициенты дисконтирования берутся из таблицы дисконтирования текущей цены (поисковая система «Гарант») исходя из заданной ставки и срока полезного использования.

*** Ожидаемые выручка и затраты определяются исходя из удельного веса данного оборудования в выручке, получаемой данным цехом.

Из табл. 3.7 видно, что дисконтированная стоимость в 2014 г. составит 210,5205 тыс. долл. Практический подсчет ожидаемых выручки и затрат возможен лишь при определении генерирующей единицы. В данном примере генерирующей единицей будет являться цех, в котором установлено оборудование методом определения удельного веса данного оборудования в общей выручке цеха.

Распределение убытка от обесценения на активы с применением ЕГДС

Если проверка на обесценение выполняется в отношении группы активов, то есть единицы, генерирующей денежные средства, убыток от обесценения определяется аналогично убытку от обесценения отдельного актива, однако при этом возникает необходимость в распределении полученного убытка между всеми активами единицы.

В рамках ЕГДС убыток от обесценения распределяется строго в следующем порядке:

- на активы, для которых очевидно проявление снижения стоимости, — повреждение, утрата;
- на гудвилл, распределенный на данную ЕГДС (пока гудвилл не будет полностью исчерпан);
- на все прочие активы ЕГДС пропорционально их балансовой стоимости, при этом необходимо следить, чтобы скорректированная балансовая стоимость каждого из активов не оказалась меньше, чем его возмещаемая стоимость.

Если такой убыток обнаруживается, его необходимо перераспределить между остальными активами ЕГДС пропорционально их балансовой стоимости. Для уменьшения балансовой стоимости активов единицы убыток от обесценения должен распределяться следующим образом.

Правила

Распределение убытка от обесценения при уменьшении балансовой стоимости активов производится в следующей очередности:

- уменьшение балансовой стоимости любой деловой репутации, распределенной на данную генерирующую единицу;
- уменьшение других активов пропорционально балансовой стоимости каждого актива в составе единицы.

При распределении убытка от обесценения организация не вправе уменьшать балансовую стоимость актива ниже наибольшего из следующих значений:

- его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (если она поддается определению);
- его ценности использования (если она поддается определению);
- нуля.

Проиллюстрируем примером порядок распределения ЕГДС при наличии у компании сегментов.

ПРИМЕР 3.11

Условия и задание: Компания *AB* является дочерней у компании *A*. В свою очередь компания *AB* имеет два операционных сегмента *ABC* и *ABE*. Гудвилл группы компаний *A*, относящийся к компании *AB*, составил 620 долл., чистые активы *AB* оцениваются в 3500 долл. Несмотря на то что справедливая стоимость *AB* превышает ее балансовую стоимость, компания *A* потребовала признать убыток от обесценения, так как имелась информация о том, что возмещаемая сумма *ABE* составила 800 долл. Вследствие этого гудвилл подлежит распределению на сегменты.

Решение:

Таблица 3.8

Распределение гудвилл компании *A* по сегментам, долл.

Перечень компаний и сегментов	Балансовая стоимость	Гудвилл компании <i>A</i> и его распределение по сегментам	Всего
<i>AB</i>	3500	620	4120

Окончание табл. 3.8

Перечень компаний и сегментов	Балансовая стоимость	Гудвилл компании А и его распределение по сегментам	Всего
Сегменты:			
<i>ABC</i>	1200	420	1620
<i>ABE</i>	900	200	1100
Итого сегменты:	2100	620	2720

Убыток от обесценения компании *AB* составит 300 долл. (1100 – 800).

Убыток от обесценения подлежит признанию в отношении генерирующей единицы в том случае, если возмещаемая сумма данной единицы меньше балансовой стоимости данной единицы. Данное правило распределения в рамках единицы, генерирующей денежные средства, проиллюстрировано следующим примером.

ПРИМЕР 3.12

Условия: 1 апреля 2011 г. компания *Estimation* купила компанию *Sea*, которая владеет парком морских прогулочных катеров и приморской территорией для причала. Справедливая стоимость активов компании *Sea* на дату приобретения составила.

Внутренний гудвилл — 450 000 долл.

Лицензия на 5 лет — 2 300 000 долл.

Земля и паром — 3 800 000 долл.

Пароход с аквариумом — 1 050 000 долл. (по справедливой цене).

Пароход двухпалубный — 1 200 000 долл. (по справедливой цене).

Общая стоимость покупки — 8 800 000 долл.

1 мая 2011 г. пароход с аквариумом был сильно поврежден о местные рифы и восстановлению не подлежит. Из-за снижения числа пассажиров убыток от обесценения компании *Sea* составил 3 600 000 долл.

В связи с оттоком туристов по причине случившегося резко сократились доходы компании, ее ценность использования на 1 июля 2011 г. была пересчитана и составила

3 700 000 долл. В этот же день компания получила предложение о покупке земли и парома за 2 707 000 долл.

Задание: Определить убытки от обесценения и рассчитать стоимость каждого актива компании *Sea* по состоянию на 1 мая и 1 июля 2011 г.

Решение:

Таблица 3.9

Расчет убытков от обесценения активов, тыс. долл.

Активы	Стоимость на 01.04.2011	Обесценение от 01.05.2011 (первая уценка)	Стоимость на 01.07.2011 (до уценки) (ст. 2 – ст. 3)	Обесценение от 01.07.2011 (вторая уценка)	Стоимость на 01.07.2011 (после уценки) (ст. 4 – ст. 5)
1	2	3	4	5	6
Внутренний гудвилл	450	(450)	0	0	0
Лицензия	2300	(662)	1638	(986)	652
Земля и паром	3800	(1093)	2707	0	2707
Пароход с аквариумом	1050	(1050)	0	0	0
Пароход двухпалубный	1200	(345)	855	(514)	341
Итого:	8800	(3600)	5200	(1500)	3700

При распределении убытка от обесценения на 01.05.2011 стоимость парохода с аквариумом равна нулю, гудвилл списывается полностью, а оставшаяся часть обесценения 3150 тыс. долл. пропорционально делится между остальными активами.

При распределении убытка от обесценения на 01.07.2011 земля и паром не переоцениваются, так как их рыночная цена не упала, а убыток от обесценения делится в равных долях между оставшимися двумя активами.

Обесценение лицензии:

$$1500 / (1638 + 855) \times 1638 = 986 \text{ тыс. долл.}$$

Обесценение парохода двухпалубного:

$$1500 / (1638 + 855) \times 855 = 514 \text{ тыс. долл.}$$

Убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении актива, за исключением деловой репутации, подлежит реверсированию (восстановлению), если произошло изменение в оценках, использованных при определении возмещаемой суммы данного актива с момента признания последнего убытка от обесценения. В таком случае балансовая стоимость актива подлежит увеличению до его возмещаемой суммы. Это увеличение является реверсированием убытка от обесценения.

Активы должны проходить ежегодное тестирование на обесценение.

МСФО 36 представляет достаточно широкий перечень признаков, указывающих на возможное обесценение активов. При этом выделяются внешние и внутренние признаки.

Внешние признаки обесценения активов:

- рыночная стоимость актива снизилась много больше, чем предполагалось, исходя из нормальных условий его эксплуатации. Характерным примером такой ситуации является общий спад в экономике;
- произошли или очевидно, что произойдут, существенные технологические, юридические или экономические изменения, отрицательно влияющие на положение компании (внедрение конкурентами новых, более совершенных и экономичных технологий);
- выросли рыночные ставки процента или иные рыночные показатели доходности инвестиций. Так как ценность использования актива рассчитывается как сумма дисконтированных денежных потоков от использования актива, рост ставки дисконтирования приведет к сокращению итогового значения;
- балансовая стоимость чистых активов компании стала больше ее рыночной капитализации.

Под *рыночной капитализацией* компании понимается произведение количества акций компании, находящихся в обращении, на рыночную стоимость акции. Рыночная капитализация компании является индикатором того, как рынок оценивает нашу компанию.

В числе внутренних признаков обесценения активов упоминаются выявленные в течение отчетного периода:

- признаки морального устаревания актива;
- повреждение или утрата (кража) актива;

- изменение характера использования актива, которое негативно повлияло или повлияет на потоки денежных средств от актива;
- установление ограниченного срока полезного использования для нематериального актива с неограниченным сроком полезного использования;
- изменения показателей внутренней отчетности, которые доказывают, что текущие или будущие результаты использования актива хуже, чем ожидаемые изначально. Например, затраты на приобретение и эксплуатацию оказались больше, доходы от использования актива оказались меньше, чем было изначально предусмотрено бюджетом.

Отражение убытков от обесценения в финансовой отчетности

Если балансовая стоимость актива оказывается больше его возмещаемой стоимости, необходимо уменьшить стоимость актива в балансе до его возмещаемой суммы и признать убыток от обесценения в размере, равном разнице балансовой стоимости актива и его возмещаемой стоимости.

Убыток от обесценения актива признается в отчете о совокупных доходах немедленно в полном объеме за исключением следующего случая. Если ранее по активу была признана дооценка (относится на собственный капитал, «Резерв переоценки»), в отчете о совокупных доходах периода признается только величина превышения уценки над ранее признанной дооценкой. При этом дооценка сокращается на соответствующую величину.

Дооценка внеоборотных активов может иметь место в случае, если компания выбрала для них модель учета по переоцененной стоимости. В таком случае при учете убытка от обесценения необходимо сначала «исчерпать» ранее признанную дооценку и только после этого признавать убыток от обесценения в отчете о совокупных доходах.

МСФО 36 не дает однозначных указаний относительно учета корректировки балансовой стоимости актива. Проводка по кредиту обычно осуществляется по счету обесценения, который, по сути, похож на счет накопленного износа. Для целей предоставления отчетности та же сумма засчитывается относительно первоначальной стоимости актива.

Учет убытка от обесценения актива на счете обесценения необходим, так как накопленный убыток от обесценения может быть восстановлен в дальнейшем.

Восстановление убытка от обесценения активов

На каждую отчетную дату компания должна проверять наличие признаков обесценения активов. Однако при такой проверке компания может обнаружить признаки того, что признанный ранее убыток от обесценения активов уменьшился или более не существует. О подобных признаках можно говорить, если в течение периода произошли следующие события:

- рыночная стоимость актива значительно выросла;
- произошли или очевидно, что произойдут, существенные положительные изменения среды, в которой работает компания;
 - снизились рыночные ставки процента или иные рыночные показатели доходности инвестиций;
 - данные внутренней отчетности доказывают, что текущие или будущие результаты использования актива оказываются много лучше, чем ожидаемые изначально.

При наличии таких признаков компания должна определить возмещаемую стоимость активов (или ЕГДС). Возмещаемая стоимость определяется стандартным образом. Балансовая стоимость активов, в отношении которых ранее был признан убыток от обесценения, должна быть увеличена до их возмещаемой стоимости. При восстановлении убытка от обесценения необходимо следить, чтобы скорректированная балансовая стоимость актива не оказалась больше его балансовой стоимости (без учета накопленной амортизации), которая существовала бы без учета убытка от обесценения.

Возврат убытка от обесценения признается как доход в отчете о совокупных доходах текущего периода за исключением случаев, когда активы учитываются по переоцененной стоимости. При учете актива по переоцененной стоимости возврат убытка от обесценения кредитуется непосредственно на счет собственного капитала в «Резерв переоценки». Как после признания убытка от обесценения, так и после его возврата скорректированная балансовая стоимость актива амортизируется в течение оставшегося срока полезной службы. Амортизационные отчисления рассчитываются обычным образом по формуле

$$\text{Амортизационные отчисления} = (\text{Скорректированная балансовая стоимость} - \text{Остаточная стоимость}) / \text{Оставшийся срок полезной службы актива.}$$

Для единицы, генерирующей денежные средства, возвращенный убыток от обесценения должен быть распределен между отдельными активами единицы пропорционально их балансовой стоимости. Исключение составляет гудвилл, убыток от обесценения которого возврату не подлежит. При восстановлении убытка от обесценения каждого актива в рамках ЕГДС необходимо следить, чтобы его скорректированная балансовая стоимость не превысила наименьшего из значений: его возмещаемой суммы или его балансовой стоимости при условии отсутствия убытка от обесценения.

В России отсутствует подобный стандарт по обязательному проведению оценки на обесценение. Сократить подобное различие международных и российских стандартов позволяет выбор в учетной политике условий ежегодной переоценки внеоборотных активов. Вместе с тем отсутствие в настоящий момент в российском законодательстве обязательного условия переоценки активов является одним из существенных различий отечественного учета и международных стандартов и снижает прозрачность российской отчетности, т.е. отражение в ней реального состояния дел.

Требования к раскрытию информации

Компания должна раскрывать:

- по каждому классу активов сумму убытков от обесценения, признанных в отчете о совокупных доходах в течение периода;
- статьи отчета, в которых отражаются убытки от обесценения по переоцененным активам, признанные на счете собственного капитала в течение периода.

3.4. МСФО (IAS) 2 «Запасы»

Аналог в России:

ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты.

Целью МСФО 2 является определение порядка учета запасов, их оценка, списание в производство и раскрытие в отчетности.

Определение

Запасы — это активы в форме сырья или материалов, предназначенные для использования в производственном процессе, при предоставлении услуг либо для продажи в ходе нормальной деятельности.

Согласно МСФО запасы классифицируются следующим образом¹:

- товары и другое имущество, предназначенные для перепродажи;
- готовая продукция, произведенная компанией;
- незавершенная продукция, включающая в себя сырье и материалы, находящиеся в производственном процессе.

Одним из основополагающих моментов при учете товаров является переход права собственности на товары. Это право определяется договором и условиями поставки.

Запасы в обязательном порядке должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации (рис. 3.2).

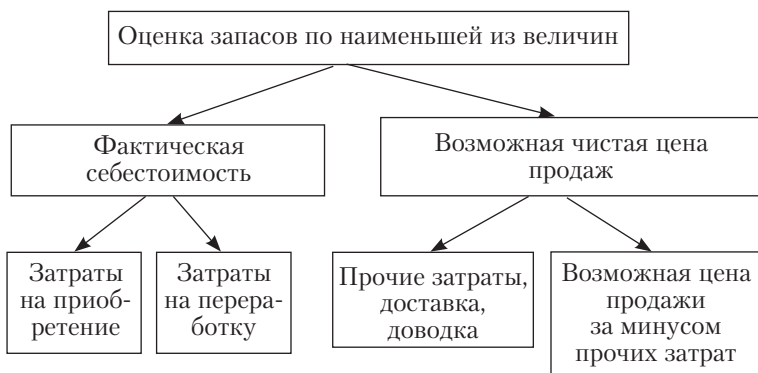


Рис. 3.2. Оценка запасов

На рис. 3.2 видно, что *фактическая себестоимость* запасов включает в себя все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, произведенные в целях доведения до их текущего состояния и места их текущего расположения.

Определение

Чистая цена продажи — это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчет-

¹ ФКМСФО МСФО (IAS) 2.

ных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.

Затраты на приобретение запасов включают:

- покупную цену;
- импортные пошлины и другие налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются организации налоговыми органами);
- расходы на транспортировку;
- расходы на обработку и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением объекта.

Затраты по займам включаются в себестоимость запасов в том случае, когда займы были взяты компанией под целевое приобретение запасов.

При определении затрат на закупку вычитаются:

- торговые скидки;
- возвраты платежей и прочие аналогичные статьи.

Затраты на переработку включают:

- затраты, непосредственно связанные с единицами продукции, такие как:
 - прямые затраты на оплату труда;
 - постоянные и переменные накладные производственные расходы, возникшие при переработке сырья в готовую продукцию.

Постоянные накладные расходы — это те косвенные производственные затраты, которые не зависят от объема производства, такие как амортизация и обслуживание зданий и оборудования и административно-управленческие расходы.

Переменные накладные расходы — это косвенные расходы, зависящие от изменения объема производства.

К затратам, не включаемым в себестоимость, относятся:

- сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих затрат;
- затраты на хранение, если только они не необходимы в производстве для перехода к следующему его этапу;
- административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния;
- затраты на продажу.

Вышеуказанные затраты относятся к расходам в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Методы определения себестоимости запасов

Метод учета по фактическим затратам.

Метод учета по ценам продажи.

Метод нормативных цен.

Метод розничных цен.

При *методе учета по фактическим затратам* в себестоимость запасов включаются три вида затрат, а именно, все затраты на приобретение, обработку и прочие затраты, связанные с приведением запасов в состояние, возможное для их использования в производстве или для оказания услуг.

Метод учета по ценам продажи может использоваться для удобства, если результаты приближенно выражают значение себестоимости.

В основу *метода нормативных затрат* положены нормы расхода запасов, рассчитанные исходя из их потребления при обычной эффективности производства.

Метод розничных цен основан на применении процента валовой прибыли к группе товаров с одинаковой маржой. Себестоимость запаса определяется путем уменьшения общей стоимости проданного запаса на соответствующий процент валовой маржи. Величина процента определяет запас, цена которого была снижена ниже первоначальной продажной цены.

Способы расчета себестоимости запасов

Метод «первое поступление — первый отпуск» (ФИФО).

Метод средневзвешенной стоимости.

Метод ФИФО означает, что запасы, закупленные или произведенные первыми, будут проданы первыми и, соответственно, статьи, остающиеся в запасе в конце периода, были приобретены или произведены последними. Рассмотрим пример.

ПРИМЕР 3.13

Условия и задание: Компания *Generator* занимается продажей генераторов, причем продает лишь одну модель. На начало отчетного периода у нее нет запасов. В течение периода компания покупает 4 генератора по ценам 1200, 1250, 1300, 1350 долл. (в порядке приобретения). Компания продала в отчетном периоде 2 генератора. Какова стоимость запасов в конце отчетного периода и какова себестоимость

продаж, если компания для оценки стоимости запасов применяет метод ФИФО?

Решение: На конец отчетного периода в компании останется 2 генератора, стоимость которых составит 2650 долл. (1350 + 1300). Себестоимость продаж составит 2450 долл. (1200 + 1250).

По *методу средневзвешенной стоимости* стоимость каждой статьи определяется из средневзвешенной стоимости аналогичных статей в начале периода и стоимости таких же статей, купленных или произведенных в течение периода.

ПРИМЕР 3.14

Условия и задание: Компания *Yacht* занимается продажей яхт (продает одну модель). На начало отчетного периода у нее отсутствуют запасы. В течение отчетного периода компания покупает 5 яхт. Яхты обошлись ей в 12 000, 10 000, 13 000, 14 000, 15 000 долл. (в порядке приобретения). В отчетном периоде компания продала 3 яхты.

Какова стоимость запасов в конце отчетного периода и какова себестоимость продаж, если компания применяет метод средневзвешенной стоимости для оценки стоимости своих запасов?

Решение: Общая стоимость яхт составляет 64 000 долл.

Стоимость запасов на конец отчетного периода составит: 64 000 долл. / 5 × 2 = 25 600 долл.

Себестоимость продаж составит: 64 000 долл. / 5 × 3 = 38 400 долл.

Переоценка по возможной чистой цене продаж, если последняя ниже себестоимости, производится по каждому виду материальных активов или по группам однородных активов. При этом следуют определенным правилам, основанным на предназначении запасов.

Правила переоценки запасов

Если запасы предназначены для продажи, то оценка производится на основе текущих рыночных цен продажи.

Если запасы предназначены на продажу по заключенным договорам, то оценка производится по контрактным ценам в объеме, предназначенном для выполнения договора. Запасы, превышающие необходимые по договору, переоцениваются по текущим рыночным ценам.

Сырье и материалы не переоцениваются, если готовая продукция, выпущенная на их основе, будет продана по ценам, равным или превышающим себестоимость. Если такой уверенности нет, сырье и материалы переоцениваются по их восстановительной стоимости.

Разница по переоценке списывается в расход в том отчетном периоде, в котором она выявлена.

Если запасы остаются в активах в будущих отчетных периодах, то в каждом последующем периоде производится их переоценка по новой возможной чистой цене продаж, а новая учетная стоимость определяется по меньшей величине себестоимости запаса или пересмотренной возможной чистой цене продаж.

Восстановление стоимости по новой переоценке отражается в отчетности как уменьшение суммы израсходованных запасов в данном отчетном периоде или уменьшение суммы уценки, списываемой в расход, по другим аналогичным запасам. При этом не следует переносить суммы переоценки с одной классификационной группы запасов на другую, например сырья и готовой продукции.

Запасы признаются в качестве расхода в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Признание запасов в качестве расхода

После продажи запасов сумма, по которой они учитывались, в обязательном порядке должна быть признана в качестве расхода в том периоде, когда признается соответствующая выручка. Величина частичного списания стоимости запасов до возможной чистой стоимости реализации и все потери запасов должны признаваться в качестве расходов в период осуществления списания или возникновения потерь. Любая сумма восстановления списанной стоимости запасов, вызванного увеличением возможной чистой стоимости реализации, должна признаваться в качестве уменьшения величины запасов, признанной в качестве расхода в период восстановления стоимости.

Заметим, что с 2005 г. введено изменение в стандарт: метод ЛИФО больше не применяется, даже как альтернативный.

Имеются отличия в учете запасов в соответствии с МСФО от российского учета, а именно, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденным приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н (далее — ПБУ 5/01):

— в случае морального устаревания, потери качества, снижения рыночной стоимости отражаются в балансе за вычетом резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов (МПЗ);

— существует три метода списания себестоимости (ФИФО, по стоимости единиц продукции и по средней себестоимости);

— оценка запасов производится только по фактической стоимости.

Требования к раскрытию информации

Финансовая отчетность в отношении МПЗ должна раскрывать:

— учетную политику, принятую для оценки запасов;

— общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость по статьям классификации, принятой данной организацией;

— балансовую стоимость запасов, учтенных по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

3.5. МСФО (IAS) 17 «Аренда»

Аналоги в России: гл. 34

Гражданского кодекса РФ «Аренда»,

Федеральный закон от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ

«О финансовой аренде (лизинге)».

Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты.

Цель стандарта — определение учетной политики в отношении учета аренды. До принятия данного стандарта в балансовом отчете не отражались ни само арендованное имущество, ни суммы арендных обязательств. Аренда отражалась за балансом компании.

С принятием МСФО 17 изменился порядок отражения аренды в учете. Основное заключается в том, что актив отражается так, как если бы это приобретение актива происходило за счет заемных средств. При дальнейшем рассмотрении особенностей учета долгосрочной аренды будет проводиться параллель учета аренды с учетом долгосрочных займов.

Определение

Аренда — это договор, по которому арендодатель передает арендатору в обмен на арендные платежи право на использование актива в течение согласованного срока.

Классификация аренды, принятая в МСФО 17, основывается на том, в какой степени риски и выгоды, сопутствующие владению арендуемым активом, ложатся на арендатора и арендодателя¹. Риски включают возможности потерь из-за простоя или технологического старения актива, а также из-за колебаний прибыли по причине изменений экономических условий. Выгоды могут связываться с получением доходов в течение срока экономической службы актива и прибыли от повышения стоимости или реализации его ликвидационной стоимости.

Датой начала арендных отношений является более ранняя из двух дат: дата заключения договора аренды и дата принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды.

Величина арендной платы определяется видом аренды. В соответствии со стандартом различают аренду операционную и финансовую.

Определения

Финансовая аренда — это аренда, по условиям которой происходит существенный перенос всех рисков и выгод, сопутствующих владению активом. По окончании аренды объект может как передаваться, так и не передаваться арендатору.

Операционная аренда — это аренда, отличная от финансовой.

Операционная аренда

Операционной признается аренда, при которой все риски и доходы, связанные с владением имуществом, остаются у арендодателя, при этом арендатор не отражает арендованный объект ни в активе, ни в пассиве балансового отчета. Арендную плату отражают как расходы отчетного периода. Арендодатель полученную арендную плату отражает как доход отчетного периода.

¹ ФКМСФО МСФО (IAS) 17.

Арендаторы при операционной аренде обязаны раскрыть общую сумму будущих минимальных арендных платежей по неаннулируемым договорам операционной аренды для каждого из следующих периодов:

- не позднее одного года;
- после одного года, но не позже пяти лет;
- после пяти лет.

Неаннулируемая аренда — это аренда, которая может быть расторгнута только в следующих случаях:

- при наступлении условного события;
- с разрешения арендодателя или с заключением нового эквивалентного соглашения;
- при выплате арендатором достаточной суммы.

Арендные платежи при операционной аренде должны отражаться в отчете о совокупных доходах как расходы, распределенные равномерно в течение срока аренды.

Амортизируемая сумма арендованного актива систематически распределяется на каждый учетный период в течение срока предполагаемого использования с помощью метода, соответствующего политике начисления износа, принятой арендатором для начисления износа собственных активов.

ПРИМЕР 3.15

Условия и задание: Компания *Building* сдает компании *Short lease* административное здание сроком на два года. Первоначальная стоимость здания 1 000 000 долл. Срок полезного использования 25 лет. Ежегодная арендная плата установлена в сумме 35 000 долл. Рассмотрим учет аренды за первый год у арендатора и арендодателя, если данная аренда классифицируется как операционная.

Решение:

Учет у арендатора (долл.).

Внесена арендная плата:

Дт Обязательства по операционной аренде
Кт Денежные средства 35 000;

Начислены расходы по операционной аренде:

Дт Расходы по аренде
Кт Обязательства по операционной аренде 35 000.

Учет у арендодателя (долл.).

Начислена годовая амортизация здания:

Дт Расходы на амортизацию

Кт Амортизация основных средств	40 000 (1 000 000 / 25);
Получена ежегодная арендная плата:	
Дт Денежные средства	
Кт Задолженность арендатора по операционной аренде	35 000;
Отражение дохода от операционной аренды:	
Дт Задолженность арендатора по операционной аренде	
Кт Доход от аренды	35 000.

Финансовая аренда

Финансовой считается аренда, при которой происходит передача всех рисков и доходов, связанных с использованием арендованного имущества, арендатору. Право собственности на имущество может передаваться (или не передаваться) в конце срока аренды. При этом арендная плата в течение всего срока аренды обеспечивает арендодателю возмещение стоимости имущества и получение прибыли на вложенный капитал.

Аренда рассматривается как финансовая в следующих случаях:

- по окончании срока аренды имущество передается арендатору;
- арендатор имеет преимущественное право (опцион) на покупку имущества по справедливой цене;
- срок аренды совпадает со сроком экономической службы имущества;
- в начале срока аренды величина минимальных арендных платежей составляет практически всю справедливую стоимость имущества.

Арендатор должен отражать финансовую аренду в качестве актива и обязательства в бухгалтерском балансе по суммам, равным на начало аренды справедливой стоимости арендуемого имущества, или, если они ниже, то по дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей. При финансовой аренде имущество, сданное в аренду, должно учитываться только на балансе арендатора. В порядке отражения аренды в отчетности состоит различие между МСФО и российскими ПБУ. В России финансовая аренда носит название **лизинг**. Имущество, сдаваемое в лизинг, учитывается на балансе в I разделе актива баланса лизингодателя или лизингополучателя (Закон о лизинге). У лизингополучателя объект аренды отражается на забалансовом счете 001.

Существует вид аренды без права досрочного прекращения. Такое возможно только в следующих случаях:

- при возникновении маловероятного условного факта хозяйственной деятельности;
- с согласия арендодателя;
- при заключении арендатором нового договора аренды, предметом которого является тот же самый или эквивалентный актив, с тем же самым арендодателем;
- в случае уплаты арендатором такой дополнительной суммы, которая позволяет обоснованно считать, что продолжение аренды гарантировано.

Согласно МСФО 17 для учета аренды используются показатели, значение которых показано в табл. 3.10.

Таблица 3.10

Перечень показателей, применяемых при определении аренды¹

Показатели	Значение показателей
Ставка процента	<p>Ставка процента (СП), подразумеваемая в договоре аренды — это ставка дисконтирования, при использовании которой на дату начала арендных отношений агрегированная приведенная стоимость минимальных арендных платежей и негарантированной остаточной стоимости становится равна сумме справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды, и первоначальных прямых затрат арендодателя.</p> <p>Расчетная процентная ставка по договору аренды — ставка процента, который арендатору пришлось бы платить по аналогичному договору аренды или, если таковую определить невозможно, ставка, по которой на дату начала арендных отношений арендатор мог бы привлечь на аналогичный срок и при аналогичном обеспечении заемные средства, необходимые для покупки соответствующего актива</p>
Приростная ставка процента на заемный капитал	<p>Приростная ставка процента (ПСР) на заемный капитал — это ставка процента, которую арендатору пришлось бы платить по аналогичной аренде. Если ставку определить невозможно, то применяется ставка на начало срока аренды, которую арендатор должен был бы платить по займам, полученным на такой же срок и при том же обеспечении в объеме, необходимом для покупки актива</p>

¹ ФКМСФО МСФО (IAS) 17.

Продолжение табл. 3.10

Показатели	Значение показателей
Условная арендная плата	Условная арендная плата (УАП) — это та часть арендных платежей, которая не фиксируется в виде определенной суммы, но основана на будущей величине фактора, изменение которого не связано с течением времени (например, будущий объем продаж, будущий объем использования, будущие индексы цен, будущая рыночная ставка процента)
Минимальные арендные платежи	Минимальные арендные платежи (МАП) — платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть потребованы от арендатора, за исключением условной арендной платы, затрат на обслуживание и налогов, подлежащих уплате арендодателем и возмещаемых ему вместе со следующим: применительно к арендатору — суммы, гарантированные арендатором или стороной, связанной с арендатором; применительно к арендодателю — остаточная стоимость, гарантированная арендодателю либо арендатором, либо стороной, связанной с арендатором, либо третьим лицом, не связанным с арендодателем, которое в финансовом отношении способно выполнить обязательства по гарантии
Остаточная стоимость	Гарантированная остаточная стоимость (ОСт): применительно к арендатору — часть остаточной стоимости, гарантированная арендатором или стороной, связанной с арендатором; применительно к арендодателю — часть остаточной стоимости, гарантированная арендатором или третьим лицом, не связанным с арендатором, которое в финансовом отношении способно выполнить свои обязательства по гарантии. Негарантированная остаточная стоимость — часть остаточной стоимости актива, являющегося предметом аренды, реализация которой арендодателем не гарантирована или гарантирована только стороной, связанной с арендодателем
Справедливая стоимость объекта аренды	Справедливая стоимость объекта аренды (ССОА) — это текущая рыночная стоимость объекта аренды за вычетом любых субсидий и налоговых кредитов, получаемых арендодателем

Окончание табл. 3.10

Показатели	Значение показателей
Срок экономической службы	Срок экономической службы — это: период времени, в течение которого предполагается использование актива в экономических целях одним или более пользователями либо количество единиц продукции или аналогичных единиц, которое предполагается получить от использования актива одним или более пользователями
Срок полезного использования	Срок полезного использования — расчетный оставшийся с начала срока аренды период, не ограниченный сроком аренды, на протяжении которого предприятие предполагает получать экономические выгоды от использования актива
Первоначальные прямые затраты	Первоначальные прямые затраты — дополнительные затраты, непосредственно связанные с подготовкой и заключением договора аренды, за исключением таких затрат, понесенных арендодателями, являющимися производителями или дилерами

Справедливая стоимость объекта аренды определяется по формуле

$$\text{ССОА} = \text{МАП} + \text{ОСт}.$$

Распределение процентных платежей осуществляется следующим образом.

Проценты, начисленные за каждый отчетный период, выплачиваются как часть арендной платы, выплачиваемой в последний день отчетного периода. В конце каждого отчетного периода остаются обязательства по основной сумме.

Минимальные арендные платежи подлежат разнесению между финансовыми выплатами и уменьшением непоплаченного обязательства. Финансовые выплаты в обязательном порядке должны распределяться по периодам в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная периодическая ставка процента на остающееся сальдо обязательства. Условная арендная плата в обязательном порядке подлежит начислению в качестве расходов в периоды их возникновения.

Финансовая аренда вызывает амортизационные расходы для амортизируемых активов и финансовые расходы для каждого учетного периода. Амортизационная политика для

амортизируемых арендованных активов в обязательном порядке должна соответствовать той, которая применяется в отношении амортизируемых активов, находящихся в собственности, а признаваемая сумма амортизации обязательно должна рассчитываться в соответствии с МСФО 16 «Основные средства» и МСФО 38 «Нематериальные активы». Если нет обоснованной уверенности в том, что арендатор получит право собственности к концу срока аренды, актив в обязательном порядке должен быть полностью амортизирован на протяжении самого короткого из двух сроков: аренды или полезной службы.

Арендодатели должны признавать активы, находящиеся в финансовой аренде, в своих бухгалтерских балансах и представлять их как дебиторскую задолженность в сумме, равной чистой инвестиции в аренду.

Существует два метода начисления процентов при финансовой аренде: актуарный и кумулятивный.

При применении **актуарного метода** проценты начисляются исходя из цены приобретения объекта аренды на начало каждого периода, которая складывается из стоимости объекта плюс процентные платежи минус ежегодное погашение аренды.

При применении **кумулятивного метода** проценты, начисленные за каждый год, выплачиваются как часть арендной платы, уплачиваемой в последний день года, поэтому в конце каждого периода остаются только обязательства по основной сумме.

ПРИМЕР 3.16

Условия: Компания *Leaseholder* выступила в качестве арендатора производственного оборудования, согласно договору финансовой аренды с арендодателем *Tekhno*, с 01.01.2013 в течение 4-х лет. Ежегодно арендатор выплачивает арендодателю по 516 долл. Изначально за оборудование было уплачено 1600 долл. Срок службы оборудования 8 лет. Метод начисления амортизации линейный. Ставка процентных платежей составляет 11% годовых.

Задание:

1. Произвести расчет процентных платежей за весь срок аренды актуарным и кумулятивным методами.
2. Отразить в отчете о финансовом положении учет операций, связанных с арендой у арендатора за первый и вто-

рой годы пользования оборудованием актуарным и кумулятивным методами.

Решение:

1. Актуарный метод.

Таблица 3.11

Расчет арендной платы актуарным методом, долл.

Год	Рыночная стоимость объекта на начало периода	Процентные платежи (ст. 2 × 11%)	Основная сумма долга (ст. 2 + ст. 3)	Погашение	Остаток на конец периода (ст. 4 – ст. 5)
1	2	3	4	5	6
1-й	1600	176	1776	516	1260
2-й	1260	139	1399	516	883
3-й	883	97	980	516	464
4-й	464	52	516	516	0
Итого:	—	464	4671	2064	—

Отражение финансовой аренды в учете актуарным методом (долл.).

Принято к учету арендованное оборудование:

Дт Основные средства

Кт Обязательство по финансовой аренде 1600;

Начислена амортизация на оборудование за первый год:

Дт Расходы на амортизацию

Кт Амортизация основных средств 200;

Начислены процентные платежи за первый год:

Дт Расходы по процентам

Кт Обязательство по финансовой аренде 176;

Внесена арендная плата за первый год:

Дт Обязательство по финансовой аренде

Кт Денежные средства 516;

Начислена амортизация на оборудование за второй год:

Дт Расходы на амортизацию

Кт Амортизация основных средств 200;

Начислены процентные платежи за второй год:

Дт Расходы по процентам

Кт Обязательство по финансовой аренде 139;

Внесена арендная плата за второй год:

Дт Обязательство по финансовой аренде

Кт Денежные средства 516.

2. Кумулятивный метод.

Таблица 3.12

Расчет арендной платы кумулятивным методом, долл.

Год	Расчет доли	Процентные платежи (464 × ст. 2)	Ежегодные платежи	Погашение арендной платы (ст. 4 – ст. 3)
1	2	3	4	5
1-й	4/10	185,6	516	330,4
2-й	3/10	139,2	516	376,8
3-й	2/10	92,8	516	423,2
4-й	1/10	46,4	516	469,6
Итого:	10*	464	2064	1600

Количество периодов (n) = 4.

Формула применения кумулятивного метода выглядит следующим образом:

$$10^* = n \times (n + 1) / 2.$$

Отражение финансовой аренды в учете кумулятивным методом (долл.).

Принято к учету арендованное оборудование:

Дт Основные средства

Кт Обязательства по финансовой аренде 1600;

Начислена амортизация на оборудование за первый год:

Дт Расходы на амортизацию

Кт Амортизация основных средств 200;

Начислены процентные платежи за первый год:

Дт Расходы по процентам

Кт Обязательства по финансовой аренде 185,60;

Внесена арендная плата за первый год:

Дт Обязательства по финансовой аренде

Кт Денежные средства 330,40;

Начислена амортизация на оборудование за второй год:

Дт Расходы на амортизацию

Кт Амортизация основных средств 200;

Начислены процентные платежи за второй год:

Дт Расходы по процентам

Кт Обязательство по финансовой аренде 139,20;

Внесена арендная плата за второй год:

Дт Обязательства по финансовой аренде

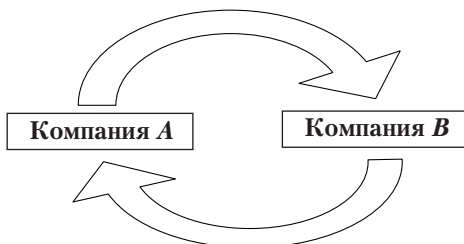
Кт Денежные средства 376,80.

Обратная аренда

Операция продажи с обратной арендой подразумевает продажу актива с его же последующей обратной арендой. Арендные платежи и продажная цена обычно взаимозависимы, поскольку они обсуждаются в комплексе. Порядок учета операций по продаже с обратной арендой зависит от типа аренды.

Если операция продажи с обратной арендой приводит к финансовой аренде, какое-либо превышение выручки от продаж над балансовой стоимостью не подлежит немедленному отражению в качестве дохода в финансовой отчетности продавца-арендатора. Вместо этого оно должно переноситься и амортизироваться на протяжении срока аренды. Сущность обратной аренды показана на рис. 3.3.

Продажа компанией А права собственности на актив



Аренда компанией А данного актива

Рис. 3.3. Схема обратной аренды

ПРИМЕР 3.17

Условия: Компания А продает технологическое оборудование компании В и берет его в пользование на правах аренды. Остаточная стоимость объекта аренды составляет 78 000 долл., справедливая стоимость выручки от реализации данного оборудования составляет 135 000 долл., срок полезного использования объекта 2 года. По договору аренды установлены два ежегодных арендных платежа по 75 000 долл.

Задание: Подготовить два расчета, разобрав различия учета финансовой и операционной аренды.

Решение:

Обратная финансовая аренда (долл.).

Продажа оборудования:

Дт Денежные средства

135 000

Кт Основные средства	78 000
Кт Доходы будущих периодов	57 000;
Начисление амортизации на оборудование в первый год:	
Дт Расходы на амортизацию	
Кт Амортизация	67 500 (135 000 / 2);
Начисление ежегодных процентных платежей в первый год:	
Дт Расходы по процентам	
Кт Обязательства по финансовой аренде	7500 ((2 × 75 000) — 135 000) / 2);
Списание доходов будущих периодов в первый год:	
Дт Доходы будущих периодов	
Кт Прочая прибыль	28 500;
Определение финансового результата в первый год:	
Амортизация	67 500
Процентные затраты	7500
Ежегодные доходы будущих периодов	(28 500)
Ежегодный убыток	46 500;
Начисление амортизации на оборудование во второй год:	
Дт Расходы на амортизацию	
Кт Амортизация	67 500;
Начисление расходов по процентным затратам во второй год:	
Дт Расходы по процентам	
Кт Обязательства по финансовой аренде	7500;
Списание доходов будущих периодов во второй год:	
Дт Доходы будущих периодов	
Кт Прочая прибыль	28 500;
Определение финансового результата во второй год:	
Амортизация	67 500
Процентные затраты	7500
Ежегодные доходы будущих периодов	(28 500)
Ежегодный убыток	46 500.

Обратная операционная аренда при продаже актива по справедливой стоимости (долл.).

Продажа оборудования:

Дт Денежные средства	135 000
Кт Основные средства	78 000
Кт Прочая прибыль	57 000;
Начисление расходов по процентным затратам в первый год:	
Дт Расходы по процентам	
Кт Обязательства по финансовой аренде	7500;

Определение финансового результата в первый год:

Прибыль 57 000

Процентные затраты 7500

Финансовый результат — прибыль 49 500;

Начисление расходов по процентным затратам во второй год:

Дт Расходы по процентам

Кт Обязательства по финансовой аренде 7500;

Определение финансового результата во второй год:

Прибыль 57 000

Процентные затраты 7500

Финансовый результат — прибыль 49 500.

Требования к раскрытию информации

Применительно к финансовой аренде арендодатели обязаны раскрывать:

— условную арендную плату, признанную в качестве дохода в отчетном периоде;

— сверку между суммой валовой инвестиции в аренду на отчетную дату и дисконтированной стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам на отчетную дату;

— общую валовую инвестицию в аренду и дисконтированную стоимость дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам, общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.

Применительно к операционной аренде арендодатели обязаны раскрывать также совокупную условную арендную плату, признанную в качестве дохода в отчетном периоде.

Контрольные вопросы

1. Какова основная цель *IAS 36*?
2. Назовите основное правило *IAS 36*.
3. В чем, по вашему мнению, заключается необходимость отражения в отчетности убытков от обесценения активов?
4. Назовите, какие активы должны обязательно проходить тест на обесценение.
5. На какие активы не производится обесценение?
6. Расскажите, как определяется возмещаемая сумма.
7. Что такое генерирующая единица?
8. Каким образом производится распределение убытка от обесценения на активы с применением ЕГДС?

9. Каким образом отражаются убытки от обесценения в финансовой отчетности?

10. Подлежит ли восстановлению убыток от обесценения активов?

11. В чем заключается основная цель МСФО 16?

12. Назовите критерии признания основных средств и НМА. В чем их схожесть?

13. Что относится к основным средствам в соответствии с МСФО 16?

14. Как осуществляется оценка основных средств?

15. Назовите основные методы амортизации основных средств.

16. В чем заключается основная цель МСФО 38?

17. Что относится к НМА в соответствии с МСФО 38?

18. Как осуществляется оценка НМА?

19. Назовите основные методы амортизации НМА.

20. Что относится к запасам в соответствии с МСФО 2?

21. В чем заключается основная цель МСФО 2?

22. Охарактеризуйте методы определения себестоимости запасов.

23. Как оцениваются запасы?

24. В чем заключаются правила переоценки запасов?

25. Какие виды аренды в соответствии с МСФО 17 Вы знаете?

26. Назовите основные различия между финансовой и операционной арендой.

27. Каковы основные отличия учета аренды в российском учете от учета в соответствии с МСФО 17?

Тесты

1. Основные средства, используемые в ходе выполнения основной деятельности предприятия, представляют собой:

- а) долгосрочные активы;
- б) финансовые вложения;
- в) краткосрочные активы;
- г) нематериальные активы.

2. При амортизации основных средств срок их службы определяется:

- а) инструкцией;
- б) природой основных средств;
- в) планируется компанией;
- г) устанавливается произвольно.

3. Какое из приведенных ниже утверждений верно:

- а) накопленная амортизация представляет собой часть себестоимости основных средств, которая списывается на расходы;
- б) амортизация является процессом переоценки;

в) амортизация означает, что компания накапливает денежные средства для замены основных средств после их полной амортизации;

г) накопленная амортизация представляет собой возрастание денежных средств.

4. Восстановление стоимости ранее обесцененного актива производится:

а) когда рыночные цены на аналогичные активы превышают его балансовую стоимость;

б) когда его возмещаемая сумма превышает его балансовую стоимость;

в) когда поступления денежных средств от его эксплуатации превышают ранее заложенные нормативы;

г) при выбытии актива;

д) не производится.

5. Амортизируемая стоимость основного средства определяется как:

а) первоначальная стоимость минус восстановительная стоимость;

б) восстановительная стоимость минус ликвидационная стоимость;

в) первоначальная стоимость минус ликвидационная стоимость;

г) дисконтированная стоимость минус первоначальная стоимость.

6. Раскрывая учетную политику, необходимо указать все перечисленное ниже, за исключением:

а) порядка признания выручки;

б) способов оценки хозяйственных операций;

в) способов привлечения инвестиций;

г) методов амортизации основных средств.

7. При каком методе амортизации фактор времени не принимается в расчет:

а) прямолинейная амортизация;

б) метод суммы чисел;

в) метод единиц продукции;

г) верно а) и б).

8. Возмещаемая сумма актива равна:

а) его справедливой стоимости;

б) его чистой продажной цене;

в) ценности от его использования;

г) наибольшей из чистой продажной цены и ценности от использования;

д) наименьшей из чистой продажной цены и ценности от использования.

9. Балансовая стоимость основного средства определяется как:

а) первоначальная стоимость минус накопленная амортизация;

б) восстановительная стоимость минус накопленная амортизация;

в) первоначальная стоимость минус накопленная амортизация и минус убытки от обесценения;

г) первоначальная или восстановительная стоимость минус накопленная амортизация и минус убытки от обесценения;

д) первоначальная или восстановительная стоимость минус накопленная амортизация.

10. Обесценение (снижение стоимости) актива признается:

а) когда снизились рыночные цены на аналогичные активы;

б) когда поступления денежных средств от его эксплуатации ниже ранее заложенных нормативов;

в) когда балансовая стоимость актива ниже его первоначальной стоимости;

г) когда балансовая стоимость актива выше его возмещаемой суммы.

11. К методам определения себестоимости не относятся следующие методы:

а) учета по фактическим затратам;

б) учета по ценам продажи;

в) ФИФО;

г) нормативных цен;

д) средней себестоимости;

е) розничных цен.

12. Сельскохозяйственная продукция оценивается:

а) по фактической себестоимости;

б) по справедливой стоимости, установленной на момент сбора урожая, за вычетом предполагаемых сбытовых расходов;

в) по справедливой стоимости;

г) по возможной чистой цене продаж.

13. Запасы — это активы:

а) предназначенные для использования в процессе производства в форме сырья и материалов, или продажи в ходе нормальной деятельности, или в процессе производства для такой продажи;

б) оборотные активы, находящиеся в виде незавершенного производства;

в) предназначенные для использования в процессе производства в форме сырья и материалов.

14. Запасы оцениваются по:

а) наибольшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене продаж;

б) наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене продаж;

в) дисконтированной стоимости;

г) справедливой стоимости.

15. Фактическая себестоимость запасов включает:

а) затраты на приобретение, переработку и доставку их до места их настоящего нахождения и состояния;

б) затраты на приобретение запасов, потери от брака;

в) затраты на приобретение и переработку.

16. Можно ли включать в себестоимость запасов затраты по займам:

а) да;

б) нет;

в) можно только в определенных случаях.

17. Себестоимость запаса определяется:

а) путем применения методов списания запасов;

б) путем применения методов списания запасов и корректировки на соответствующий процент валовой маржи;

в) путем применения нормативов списания материалов.

18. Уменьшают ли торговые скидки на приобретение стоимость запасов:

а) да;

б) нет.

19. Переменные производственные накладные расходы распределяют на себестоимость продукции:

а) пропорционально объему выпуска;

б) в соответствии с выбранной учетной политикой;

в) на основе фактического использования производственных мощностей.

20. В состав затрат на приобретение запасов не включаются:

а) торговые скидки;

б) займы;

в) возмещаемые налоги.

21. Какие из затрат исключаются из себестоимости запасов и признаются в качестве расходов в периоде их возникновения:

а) сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;

б) затраты на хранение, необходимые в производственном процессе;

в) административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния.

22. Уменьшается ли стоимость материалов до стоимости возможной реализации, если данные материалы используются в производстве готовой продукции:

а) да;

б) нет;

в) только в том случае, если ожидаемая цена реализации готовой продукции ниже ее себестоимости.

23. Сумма частичного списания стоимости запаса до цены возможной реализации относится:

а) на убытки;

б) расходы в периоде, когда списание было произведено;

в) расходы будущих периодов.

24. Себестоимость товарных запасов может включать в себя все перечисленные ниже позиции, за исключением:

- а) налога с оборота, связанного с приобретением товаров;
- б) стоимости страховки при транспортировке;
- в) стоимости доставки для продавца;
- г) пошлин, уплаченных при покупке товара;
- д) займов под приобретение товаров.

25. При использовании метода ФИФО остаток запасов (на складе) состоит:

- а) из запасов, закупленных в последнюю очередь;
- б) запасов, закупленных в первую очередь;
- в) запасов, отраженных в инвентаризационной ведомости.

Глава 4

СТАНДАРТЫ, СВЯЗАННЫЕ С ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ КОМПАНИИ. НАЛОГИ НА ПРИБЫЛЬ

4.1. МСФО (IAS) 18 «Выручка»

Аналог в России:
ПБУ 9/99 «Доходы организации».

МСФО (IAS) 18 «Выручка» был принят 1 января 1995 г. Изменения к данному стандарту, вышедшие в мае 2008 г., привели к внесению поправок, которые вступили в силу с 1 января 2009 г.

Цель стандарта IAS 18 — определение момента признания и оценки выручки, а также видов выручки, на которые распространяются правила стандарта.

Доход определяется как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притоков или увеличения активов либо уменьшения обязательств, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала.

Доход включает в себя выручку предприятия, а также прочие доходы (рис. 4.1).

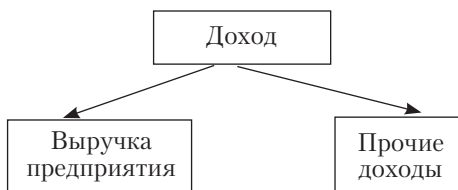


Рис. 4.1. Классификация доходов предприятия

В соответствии с IAS 18 выручка определяется в соответствии с договором между компанией и покупателем или пользователем актива¹.

Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения.

Оценка выручки производится по справедливой стоимости с учетом суммы любых торговых скидок, предоставляемых компанией.

Поскольку в основе МСФО лежит концепция определения стоимости денег в некоем временном промежутке, справедливая стоимость может быть меньше полученной или ожидаемой к получению номинальной суммы денежных средств. Это прежде всего относится к беспроцентным кредитам или кредитам по ставке ниже рыночной. Процентный доход рассчитывается как разность между справедливой стоимостью и номинальной суммой возмещения по договору. Справедливая стоимость определяется путем дисконтирования всех будущих поступлений с помощью условной процентной ставки. В отличие от МСФО российские правила признают кредит по номинальной стоимости без выделения процентного дохода.

В табл. 4.1 отражены основные различия в критериях признания выручки согласно МСФО и российским ПБУ.

Таблица 4.1

Сравнительная таблица учета выручки по МСФО и РПБУ

ПБУ 9/99	IAS 18
Критерии оценки	
Текущая рыночная (договорная) цена	Справедливая стоимость
Признание выручки. Право собственности	
Организация имеет право на получение этой выручки. Право собственности перешло от организации к покупателю	Компания перевела на покупателя значительные риски и не контролирует проданные товары
Принцип приоритета содержания над формой	
Не выполняется	Выполняется
Сумма выручки. Экономические выгоды. Критерии расходов	
Существенных различий нет	

¹ ФКМСФО МСФО (IAS) 18.

Выручка — это доходы от обычной деятельности предприятия, в том числе:

- доходы от продаж;
- доходы от оплаты услуг;
- проценты;
- роялти — плата за использование долгосрочных активов (патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения);
- дивиденды.

Виды выручки, относящиеся к МСФО 18, представлены на рис. 4.2.

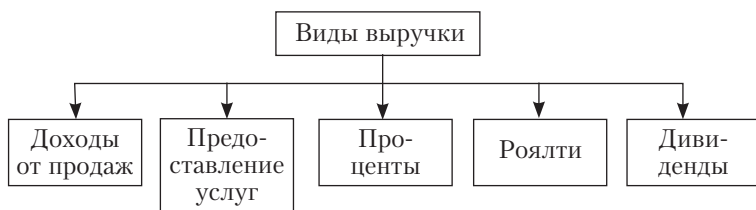


Рис. 4.2. Виды выручки

МСФО 18 устанавливает правила учета по вышеуказанным видам выручки и дает определение каждого из указанных видов выручки (табл. 4.2).

Таблица 4.2

Значение видов выручки стандарта IAS 18

Виды выручки	Значение видов выручки
Товары	Продукция, произведенная либо купленная компанией для продажи
Услуги	Выполнение компанией работы, согласованной договором в течение одного или более одного периода времени
Проценты	Плата за использование денежных средств или их эквивалентов или сумм, причитающихся компании
Лицензионные платежи	Плата за использование долгосрочных активов компании, например патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения
Дивиденды	Распределение прибыли между владельцами акционерного капитала пропорционально их участию в капитале определенного класса

IAS 18 не устанавливает правила учета к нижеуказанным видам выручки, она определена специальными стандартами МСФО.

Виды выручки, не относящиеся к стандарту IAS 18.

1. Аренда.
2. Дивиденды от инвестиций, учитываемые согласно методу учета по долевого участию.

3. Договоры страхования страховых компаний.

4. Изменения стоимости финансовых активов и финансовых обязательств или их реализация.

5. Изменения стоимости других краткосрочных активов.

6. Изменения стоимости биологических активов.

7. Добыча полезных ископаемых.

Существует определенная специфика в отношении критериев признания различных видов выручки. Особенности признания отдельных видов выручки показаны в табл. 4.3.

Таблица 4.3

Критерии признания выручки

Критерии признания	Продажа товаров	Предоставление услуг	Проценты. Роялти. Дивиденды
1	2	3	4
Перевод компанией на покупателя значительных рисков и вознаграждений, связанных с владением товарами	+	—	—
Отсутствие участия компании в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом владения, и отсутствие контроля над проданными товарами	+	—	—
Сумма выручки может быть надежно измерена	+	+	+
Существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию	+	+	+
Понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно измерены	+	+	—
Стадия завершенности сделки по состоянию на отчетную дату может быть надежно определена	—	+	—

Окончание табл. 4.3

Критерии признания	Продажа товаров	Предоставление услуг	Проценты. Роялти. Дивиденды
1	2	3	4
Проценты должны признаваться на пропорционально временной основе, учитывающей эффективную доходность актива	—	—	+
Лицензионные платежи должны признаваться по методу начислений в соответствии с содержанием соответствующего договора	—	—	+
Дивиденды должны признаваться тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты	—	—	+

Критерии признания выручки различных видов доходов имеют свои особенности. Ключевым критерием для признания выручки от реализации товаров является переход рисков и контроля от продавца к покупателю. Основным критерием признания выручки по оказанию услуг является надежность определения стадии завершенности работ. При таких видах выручки, как проценты, особо выделяется учет эффективности доходности актива в пропорциях во времени. В определении доходов от лицензионных платежей важно сопоставление метода начислений и условий заключаемого договора, а признание дивидендов зависит от установленного порядка получения выплат акционерами.

Выручка от продажи товаров

Передача рисков и вознаграждений при розничной торговле совпадает с передачей юридических прав собственности покупателю. Если компания сохраняет значительные риски владения, сделка не является продажей, соответственно в этом случае выручка не признается.

Примеры сохранения за компанией рисков (выручка не состоялась).

1. Компания сохраняет ответственность за неудовлетворительную деятельность, не покрываемую гарантиями.
2. Получение выручки зависит от получения выручки покупателем при перепродаже.
3. Отправленные товары подлежат установке, а установка составляет значительную часть контракта, который еще не выполнен компанией.

4. Покупатель имеет право расторгнуть сделку покупки по причине, определенной контрактом, и у компании нет уверенности в получении прибыли.

Выручка и расходы должны соотноситься между собой и приниматься одновременно. Данное правило влияет на финансовый результат отчетного периода.

ПРИМЕР 4.1

Условия: Компания *Creditor* продала надежному клиенту *Borrower* партию товаров на сумму 500 000 долл. в кредит.

Задание: Составить бухгалтерскую проводку по данной операции.

Решение: Выручка по данной операции будет признана сразу. Проводка

Дт Дебиторская задолженность

Кт Выручка 500 000 долл.

Порядок признания и отражения выручки при обмене товаров

При обмене товаров или услуг на аналогичные товары или услуги обмен не рассматривается как операция, создающая выручку. Это часто происходит при обмене для удовлетворения спроса на временной основе в конкретном месте.

Когда товары продаются или услуги предоставляются в обмен на отличные от них товары или услуги, обмен рассматривается как операция, создающая выручку, измеряющуюся по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов. Если справедливая стоимость полученных товаров или услуг не может быть надежно определена, выручка исчисляется по справедливой стоимости переданных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов.

ПРИМЕР 4.2

Условия: Компания *Builder* обменивает партию бруса на 2 строительные вагонетки. Рыночная цена одной из них равна 1000 долл. Другая единица не имеет рыночной цены, но в обмен на нее организация поставляет брус на сумму 900 долл.

Задание: Определить выручку компании *Builder*, стоимость новых основных средств и отразить хозяйственные операции в проводках.

Решение: Поскольку компания произвела обмен неоднородных товаров, происходит зачет выручки. В случае если справедливая цена на актив неизвестна, выручка корректируется на стоимость материала, идущего в обмен на основное средство, в связи с этим выручка организации составляет 1900 долл.

Стоимость новых основных средств — 1900 долл.

В бухгалтерском учете данная операция будет отражена следующим образом:

Дт Основные средства

Кт Запасы 1900 долл.;

Дт Себестоимость продаж

Кт Выручка 1900 долл.

Выручка от предоставления услуг

Выручка от предоставления услуг должна признаваться путем указания на стадию завершенности сделки на отчетную дату в случае надежной оценки данного результата сделки.

Признание выручки по стадии завершенности сделки определяется методом «по мере готовности», этот метод также применяется в IAS 11 «Договоры на строительство» при определении выручки строительных работ.

По данному методу выручка признается в том же периоде, когда предоставляются услуги. Признание выручки данным методом обеспечивает полезную информацию о масштабах деятельности по предоставлению услуг и результатах деятельности в течение учетного периода.

Степень завершенности определяется следующими способами:

- на основании отчетов о выполненной работе;
- как доля услуг на отчетную дату к общему объему услуг;
- как доля понесенных затрат на отчетную дату к ожидаемым затратам по всему договору.

Выручка от услуг признается только в той степени, в какой ожидается компенсация произведенных затрат. В том случае, когда вероятность возмещения расходов отсутствует, затраты признаются в качестве расхода.

Проценты, роялти, дивиденды

Выручка, возникающая от использования другими организациями активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды, должна признаваться в случае притока в компанию экономических выгод, а также в случае ее надежной оценки. По вышперечисленным трем видам выручки момент признания дохода в силу особой специфики каждого вида различается. В табл. 4.4 отражены различные основания признания выручки в зависимости от ее вида.

Таблица 4.4

Момент признания выручки процентов, роялти и дивидендов

Вид выручки	Основание признания
Проценты	Пропорционально временная основа, учитывающая эффективную доходность актива
Роялти	Метод начислений в соответствии с содержанием соответствующего договора
Дивиденды	Установлено право акционеров на получение выплаты

Проценты, лицензионные платежи и дивиденды признаются в отчетности в зависимости от содержания договора.

Проценты должны признаваться на пропорционально временной основе, учитывающей эффективную доходность актива. *Лицензионные платежи* следует признавать по методу начислений в соответствии с содержанием соответствующего договора. *Дивиденды* признаются при установлении права акционеров на получение выплаты.

Выручка может признаваться на равномерной основе в течение всего срока действия договора, например когда лицензиат имеет право использовать определенную технологию на протяжении установленного периода.

ПРИМЕР 4.3

Условия: Компания *Owner* приобрела 100 обыкновенных акций, по которым на каждую акцию было выплачено 3% дивидендов спустя четыре недели после объявления размера дивидендов советом директоров.

Задание: Определить выручку и отразить данные хозяйственные операции в проводках.

Решение: Выручка компании *Owner* признается на равномерной основе на протяжении срока действия договора. Дивиденды начисляются по мере их подтверждения советом директоров в каждом квартале.

В учете признание выручки будет отражено следующим образом:

Дт Дебиторская задолженность

Кт Дивиденды к получению 3 долл.

В данном случае выручка признается после объявления дивидендов.

Дивиденды должны признаваться тогда, когда акционеры получают право на выплату. Если совет директоров не делает объявления о дивидендах, начисления по приобретенной акции не производятся.

Существует множество разновидностей заключаемых контрактов при покупке-продаже товаров, работ и услуг. В зависимости от особенностей контракта момент признания выручки может быть различным, что иллюстрирует табл. 4.5.

Таблица 4.5

Особенности признания выручки, обусловленные конкретными условиями сделок

Особенности сделки	Признание выручки
Продажи по схеме «выписать и отложить»	Выручка признается в момент перехода права собственности при подтверждении покупателем условия об отложенной поставке
Установка и проверка	Признание выручки возможно только после поставки, установки и проверки технического состояния
Признание выручки при продаже, когда покупатель указал в контракте ограниченное право возврата товара	Выручка признается после приемки покупателем товара или по истечении срока его возврата
Передача на консигнацию, при которой получатель (покупатель) берет на себя обязательства продать товары от лица поставщика (продавца)	Выручка признается на момент продажи товаров получателем третьей стороне. Покупатель продает товары третьей стороне до того, как осуществляет платеж продавцу

Окончание табл. 4.5

Особенности сделки	Признание выручки
Продажи с оплатой наличными при получении	Выручка признается тогда, когда поставка завершена и средства выплачены
Оплата приобретаемых товаров по частям	Выручка признается после доставки товаров. Если опыт показывает, что большинство клиентов полностью осуществляют оплату, то признание может осуществляться, когда большая часть оплаты произведена
Предоплата за товар до его производства	Выручка признается только тогда, когда товары доставлены покупателю
Продажи с последующей обратной покупкой, которые фактически являются финансовыми операциями	Вместо признания выручки продажи учитываются как финансовая операция
Продажи в рассрочку	Выручка, относимая к продажной цене, без процентов, признается на дату продажи. Процентная составляющая признается в качестве выручки по мере ее поступления с учетом условной процентной ставки. Цена продажи равняется дисконтированной стоимости возмещения, определяемой путем дисконтирования платежей к получению на условную процентную ставку
Продажа недвижимости	Выручка обычно признается при переходе права собственности покупателю

Требования к раскрытию информации

Согласно МСФО IAS 18 компания должна раскрывать следующую информацию:

- учетную политику, принятую для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности операций, связанных с оказанием услуг;

- сумму каждой значимой категории выручки, признанной в течение периода, в том числе выручки, возникающей от продажи товаров, предоставления услуг, процентов, лицензионных платежей, дивидендов, и сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг.

4.2. МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»

Аналог в России:
ПБУ 2/2008 «Учет договоров
строительного подряда».

Настоящий стандарт вступает в силу применительно к финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 1995 г.

Цель стандарта IAS 11 — установление порядка учета выручки и затрат, связанных с договорами на строительство. Особенностью работ, связанных со строительством, является то, что даты начала и завершения работ по договору на строительство обычно оказываются в разных учетных периодах. Поэтому особую сложность в учете представляет распределение выручки и затрат по договору на строительство по учетным периодам, в которых производились строительные работы¹.

Договор на строительство — это договор, заключаемый с целью строительства объекта или группы объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию.

К договорам подряда относятся договоры, связанные:

- с сооружением объектов;
- разрушением объектов;
- восстановлением объектов.

Договора подряда бывают с *фиксированной ценой* и «затраты плюс».

Примеры перечисленных видов договоров представлены в табл. 4.6.

Таблица 4.6

Виды договоров подряда

Положения	Договор с фиксированной ценой	Договор «затраты плюс»
Определения	Договор с фиксированной ценой представляет собой договор на строительство, согласно которому подрядчик соглашается на фиксированную договорную цену или фиксированную ставку за единицу работ, повышение которой в некоторых случаях возможно при увеличении затрат	Договор «затраты плюс» представляет собой договор на строительство, согласно которому подрядчику возмещаются разрешенные или иным образом определенные затраты плюс процент от суммы таких затрат или фиксированная сумма вознаграждения

¹ ФКМСФО МСФО (IAS) 11.

Окончание табл. 4.6

Положения	Договор с фиксированной ценой	Договор «затраты плюс»
Примеры	Компания <i>Housebuilder</i> заключила договор с подрядчиком на строительство нового офисного здания. Цена контракта фиксированная — в размере 34 000 долл.	Компания <i>Builder</i> заключила договор с подрядчиком на строительство производственного цеха. Подрядчику возмещаются затраты по оговоренным статьям плюс 17% от произведенных затрат
Критерии признания выручки	Сумма выручки может быть надежно измерена. Существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию. Фактические или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно измерены. Фактически понесенные затраты могут быть сопоставлены с ранее проведенными оценками	Существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию. Фактические или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, должны быть идентифицированы и надежно оценены

Выручка и затраты по договорам подряда признаются как доходы и расходы отчетного периода в отчете о совокупных доходах по мере готовности.

Из табл. 4.6 следует, что перечень критериев для договора с фиксированной ценой шире, чем для договора «затраты плюс», так как основные требования к критериям признания выручки в договорах вида «затраты плюс» — это идентифицированность и надежная оценка.

Правило

Выручка по договору на строительство измеряется по справедливой стоимости полученного или ожидаемого встречного предоставления.

Затраты по договору подряда включают:

- заработную плату рабочих на стройке;
- стоимость используемых материалов;
- амортизацию используемых основных средств;
- затраты на транспортировку оборудования и материалов;
- затраты на аренду машин и оборудования;

- затраты на конструкторскую и техническую поддержку строительных работ;
- предполагаемые затраты на исправление ошибок и выполнение гарантийных работ, в том числе затраты на гарантийный ремонт;
- претензии третьих сторон.

Признание доходов и расходов

Когда результат договора на строительство может быть надежно оценен, выручка и затраты по нему должны признаваться в качестве выручки и расходов, соответственно, путем ссылки на стадию завершенности работ по договору на строительство на отчетную дату. Ожидаемый убыток по договору на строительство должен немедленно признаваться в качестве расхода.

Договора подряда разбиваются на следующие стадии:

- 1) определение затрат по договору на строительство, понесенных для выполнения работ на дату составления отчета пропорционально расчетной величине общих затрат по договору на строительство (метод носит название «на основе расходов»);
- 2) наблюдение за выполненным объемом работ экспертным путем (метод носит название «на основе доходов»);
- 3) фактический подсчет физической доли выполненных работ по договору на строительство.

Признание доходов и расходов путем определения процента завершенности работ называется методом процента выполнения.

При методе завершенности работ на основе доходов производится сопоставление стоимости работ, принятых заказчиком на отчетную дату с ценой договора, а при методе на основе расходов сопоставляются затраты, понесенные на дату отчета с общими затратами по договору.

Расчет степени завершенности определяется по формуле

$$СЗ = \frac{\sum \PhiЗ \times 100\%}{ПБЗ + \sum \PhiЗ},$$

где СЗ — степень завершенности работ; $\sum \PhiЗ$ — фактические затраты (за все периоды); ПБЗ — предполагаемые будущие затраты.

Если общие затраты по договору превысят общую выручку по нему, ожидаемый убыток должен немедленно при-

знаваться расходом и подлежит немедленному списанию на затраты.

IAS 11 выделяет три типа договоров подряда, особенности учета результатов работы по которым отражены в отчете о совокупных доходах (табл. 4.7).

Таблица 4.7

Зависимость отражения результатов работы от типа договоров подряда

Отражение в отчете о финансовых результатах	Тип договора подряда		
	Прибыльный договор	Убыточный договор	Договор подряда, результат по которому не может быть надежно оценен
Выручка	Исходя из процента завершнности работ по договору подряда	Исходя из процента завершнности работ по договору подряда	В размере понесенных затрат
Затраты	Исходя из процента завершнности работ по договору подряда	Признанная выручка или убыток за период	Понесенные затраты за период
Прибыль / убыток	Прибыль	Убыток	Доходы равны расходам

Для определения выручки по договору подряда необходимо определить тип договора.

ПРИМЕР 4.4

Условия: Компания *Building*, занимающаяся строительством стадионов, в начале 2012 г. заключила контракт на 23 млн долл. на 4 года и начала строительство. Выбран метод завершенности работ на основе расходов. Показатели заключенного договора подряда приведены в табл. 4.8.

Таблица 4.8

Показатели договора на строительство стадиона, тыс. долл.

Ежегодные показатели	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Итого
Фактические затраты	5020	4900	5200	5000	20 120

Окончание табл. 4.8

Ежегодные показатели	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Итого
Предполагаемые будущие затраты	16 000	16 000	6000	—	—
Фактическая оплата	6500	6700	5800	6800	25 800

Задание: Произвести расчет доходов и расходов, показать влияние заключенного контракта на отчет о совокупном доходе за каждый год. Подготовить отчет о финансовом положении за 2012 г.

В условии приведены показатели, определяемые кассовым методом. Применяя метод завершенности работ, нужно определить методом начисления следующие данные:

- выручку;
- себестоимость;
- прибыль.

Решение:

Расчет степени завершенности работ (СЗ):

$$СЗ (2008) = 5020 \times 100\% / (5020 + 16\,000) = 24\%;$$

$$СЗ (2009) = (5020 + 4900) \times 100\% / (5020 + 4900 + 16\,000) = 38\%;$$

$$СЗ (2010) = (5020 + 4900 + 5200) \times 100\% / (5020 + 4900 + 5200 + 6000) = 72\%;$$

$$СЗ (2011) = (5020 + 4900 + 5200 + 5000) \times 100\% / (5020 + 4900 + 5200 + 5000) = 100\%.$$

Для правильности отражения в отчете о совокупных доходах необходимо определение типа договора за каждый год.

Тип договора за 2012 г.:

Цена контракта 23 000 тыс. долл.;

Фактические затраты за год плюс предполагаемые затраты:

$$5020 + 16\,000 = 21\,020 \text{ тыс. долл.};$$

23 000 000 > 21 020 000 (договор прибыльный).

Тип договора за 2013 г.:

Цена контракта 23 000 тыс. долл.;

Фактические затраты за год плюс предполагаемые затраты:

$$5020 + 4900 + 16\,000 = 25\,920 \text{ тыс. долл.};$$

23 000 000 < 25 920 000 (договор убыточный).

Тип договора за 2014 г.:

Цена контракта 23 000 тыс. долл.;

Фактические затраты за год плюс предполагаемые за-

траты:

$$5020 + 4900 + 5200 + 6000 = 21\,120 \text{ тыс. долл.};$$

23 000 000 > 21 120 000 (договор прибыльный).

Тип договора за 2015 г.:

Цена контракта 23 000 тыс. долл.;

Фактические затраты за год плюс предполагаемые затраты:

 $5020 + 4900 + 5200 + 5000 = 20\,020$ тыс. долл.; $23\,000\,000 > 20\,020\,000$ (договор прибыльный).**Отчет о совокупном доходе (тыс. долл.).****2012 г.**Выручка $23\,000 \times 24\% = 5520$ тыс. долл.Себестоимость $21\,020 \times 24\% = (5045)$ тыс. долл.

Прибыль 475 тыс. долл.

2013 г.Выручка $23\,000 \times 38\% - 5520 = 3220$ тыс. долл.Убыток $(2920 - 475) = (2445)$ тыс. долл.Себестоимость $3220 + 2445 = 5665$ тыс. долл.**2014 г.**Выручка $23\,000 \times 72\% - 5520 - 3220 = 7820$ тыс. долл.Себестоимость $21\,120 \times 72\% - 5045 - 5665 = (4496)$ тыс.

долл.

Прибыль 3324 тыс. долл.

Отчет о финансовом положении (тыс. долл.).

Получена оплата за работы:

Дт Расчетный счет**Кт** Кредиторская задолженность 6500;

Отражение фактических затрат:

Дт Расходы**Кт** Кредиторская задолженность 5045;

Списание фактических затрат:

Дт Себестоимость**Кт** Расходы 5045;

Признание выручки:

Дт Дебиторская задолженность**Кт** Доход от реализации 5520;

Определение финансового результата:

Дт Доход от реализации**Кт** Прибыли и убытки 5520;**Дт** Прибыли и убытки**Дт** Себестоимость 5045.

Таблица 4.9

**Выписка из отчета о финансовом положении
компании *Building* за 2012 г., тыс. долл.**

АКТИВ		ПАССИВ	
Дебиторская задолженность	5520	Прибыль	475

Окончание табл. 4.9

АКТИВ		ПАССИВ	
Расчетный счет	6500	Кредиторская задол- женность	11 545
Итого актив	12 020	Итого пассив	12 020

Требования к раскрытию информации

Компания должна раскрывать:

- сумму выручки по договору, признанной в качестве выручки в течение периода;
- методы, используемые для определения выручки по договору;
- методы, используемые для определения стадии выполнения договоров, находящихся в процессе выполнения.

Для незавершенных контрактов компания должна раскрывать общую сумму понесенных затрат и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на текущую дату, сумму полученных авансов и сумму удержаний.

4.3. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

Аналог в России:

ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Стандарт *IAS 12* действует в редакции 2008 г. и применяется с учетом поправок с 1 июля 2009 г. или после этой даты.

Цель стандарта *IAS 12* состоит в определении порядка учета и отражения в отчетности налогов на прибыль. Расчет налогов на прибыль производится по правилам налогообложения той страны, в которой зарегистрирована конкретная компания, а стандарт *IAS 12* устанавливает правила его раскрытия в бухгалтерской отчетности.

Главные задачи *IAS 12*

Учет налогов на прибыль, подлежащих выплате в отчетном периоде.

Учет налогов на прибыль, подлежащих возмещению в будущих периодах.

Учет налоговых последствий хозяйственных операций.

В 2000 г. была принята новая редакция *IAS 12*, меняющая методы подхода к учету налога на прибыль. Ранее

стандарт требовал от компании учитывать отложенный налог с помощью метода отсрочки или метода обязательства, который иногда называют методом обязательств по отчету о прибылях и убытках. Пересмотренный *IAS 12* запрещает применение метода отсрочки и вводит еще один метод обязательств, который иногда называют методом обязательств по балансу. Метод обязательств по отчету о прибылях и убытках основывался на срочных разницах, а метод обязательств по балансу основывается на временных разницах.

Определения

Срочные разницы — это разницы между налогооблагаемой прибылью и бухгалтерской прибылью, которая возникает в одном периоде и восстанавливается в одном или нескольких последующих периодах.

Временные разницы — это разницы между налоговой базой актива или обязательства и его балансовой стоимостью.

Различие между срочными и временными разницами заключается в том, что срочные разницы возникают из-за различий в бухгалтерской и налоговой прибыли, а временные — вследствие различий между налоговой базой и балансовой стоимостью активов и обязательств.

Все срочные разницы являются временными разницами, но понятие временных разниц шире. В частности, к временным разницам относится переоценка активов, не производящаяся в налоговом учете.

В российском учете существует аналог *IAS 12*. Это Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н (далее — ПБУ 18/02). При определении временных разниц российский стандарт базируется на сопоставлении доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках, т.е. понятие временных разниц, согласно МСФО, коренным образом отличается от их понятия в соответствии с ПБУ 18/02.

К решению основных вопросов и целей *IAS 12* целесообразно подходить после рассмотрения основных требований ПБУ 18/02, так как российский стандарт создавался по образу стандарта *IAS 12*.

Основные определения ПБУ 18/02

ПБУ 18/02 определяет такие понятия, как постоянные и временные разницы.

Определение

Постоянные разницы (ПР) — это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы могут быть как положительными, так и отрицательными. Существует четыре вида постоянных разниц:

- доходы принимаются для бухучета и не принимаются для налогового учета;
- расходы принимаются для бухучета и не принимаются для налогового учета;
- доходы принимаются для налогового учета и не принимаются для бухучета;
- расходы принимаются для налогового учета и не принимаются для бухучета.

Примеры *доходов, признаваемых для бухучета и не признаваемых для налогового учета.*

1. Имущество, полученное безвозмездно или в качестве целевого финансирования.
2. Средства, получение которых связано с реализацией государственных программ.
3. Возврат переплаты по налогам.
4. Доходы, получаемые от ценных бумаг.
5. Доходы от переоценки имущества.

Постоянные разницы, сформированные за счет признания в бухучете тех доходов, которые не признаются в налоговом учете, относятся к отрицательным постоянным разницам.

Примером расходов, признаваемых для бухучета и не признаваемых для налогового учета, является также превышение фактических расходов для бухучета над нормой расходов для целей налогообложения.

Статьи 255, 262—264, 269 и 270 НК РФ устанавливают следующие нормы расходов:

- совокупная сумма взносов работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда;

— взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6% суммы расходов на оплату труда;

— взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты в случаях смерти и причинения вреда здоровью застрахованного лица, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 000 руб. в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников;

— расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам на приобретение и строительство жилого помещения. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда;

— расходы налогоплательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (в том числе не давшие положительного результата) по перечню, установленному Правительством РФ, признаются в том периоде, в котором они были осуществлены, и включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5;

— расходы налогоплательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, признаются для целей налогообложения в пределах 1,5% доходов налогоплательщика;

— расходы на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки и реализации и недостающих экземпляров периодических печатных изданий в упаковках, но не более 7% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания;

— потери в виде стоимости бракованной, нереализованной в пределах сроков продукции средств массовой информации и книжной продукции в пределах не более 10% стоимости тиража, а также расходы на списание и утилизацию бракованной и нереализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции;

— платежи (взносы) работодателей по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями вследствие заболевания или травмы за

первые два дня нетрудоспособности. Совокупная сумма этих платежей (взносов) работодателей и взносов включается в состав расходов в размере, не превышающем 6% суммы расходов на оплату труда;

— не более 10 000 руб. в год на одного работника при добровольном страховании на случай смерти или утраты трудоспособности в связи с исполнением служебных обязанностей;

— в пределах норм, установленных законодательством РФ при выплате подъемных;

— превышение представительских расходов над нормами расходов для целей налогообложения в размере, не превышающем 4% от расходов на оплату труда;

— превышение расходов на приобретение призов во время рекламных кампаний над нормами расходов для целей налогообложения в размере, не превышающем 1% от выручки.

В случае, когда бухгалтерские расходы превышают расходы, разрешенные налоговыми нормативами, возникают положительные постоянные разницы.

Примеры *доходов, признаваемых для налогового учета и не признаваемых для бухучета.*

Постоянные разницы возникают в случае вступления в силу правил ст. 40 НК РФ при определении цены товаров, работ, услуг для целей налогообложения. Фактическая цена реализации является рыночной, пока не доказано обратное. Право проконтролировать это дано налоговым органам в трех случаях:

— по сделкам между взаимозависимыми лицами;

— при проведении бартерных операций;

— при значительном (более 20%) колебании уровня цен по идентичным (однородным) товарам.

Увеличение доходной базы при применении ст. 40 НК РФ происходит только в налоговом учете. В бухучете в составе доходов от реализации отражается сумма возникшей дебиторской задолженности. В бухгалтерскую прибыль эти расходы не включаются. В этом случае возникают положительные постоянные разницы.

Примером расходов, признаваемых для налогового учета и не признаваемых для бухучета, является амортизация имущества, полученного безвозмездно от аффилированных лиц.

Полученное имущество амортизируется, поэтому в налоговом учете по мере использования данного вида имущества возникают расходы. Указанные постоянные разницы будут отрицательными.

Постоянные разницы приводят к образованию постоянных налоговых обязательств или активов.

Определение

Постоянное налоговое обязательство или актив (ПНО, или ПНА) — это сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде и равняется постоянной разнице, умноженной на ставку налога на прибыль.

Постоянные разницы (ПР) возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения по нормативам;
- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе товаров, услуг;
- образования убытка, перенесенного на будущее, который не может быть принят в целях налогообложения;
- прочих аналогичных различий.

Ключевое слово для определения ПР – никогда.

Постоянные разницы – это доходы и расходы, учитываемые в бухучете, но никогда не включаемые в налоговую базу по налогу на прибыль, и наоборот.

Можно выделить четыре вида ПР:

- 1) доходы учитываются в бухучете, но никогда не принимаются для целей налогообложения (ПНА);
- 2) расходы учитываются в бухучете, но никогда не принимаются для целей налогообложения (ПНО);
- 3) доходы принимаются для целей налогообложения, но никогда не отражаются в бухучете (ПНО);
- 4) расходы принимаются для целей налогообложения, но никогда не отражаются в бухучете (ПНА).

Определение

Временные разницы (ВР) — это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в других отчетных периодах.

Временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, то есть такого налога, который уменьшает сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в будущих отчетных периодах. Временные разницы подразделяются следующим образом:

- вычитаемые временные разницы (ВВР);
- налогооблагаемые временные разницы (НВР).

Примеры *вычитаемых временных разниц*.

1. Амортизация для бухгалтерского учета выше, чем для налогового.

2. Наличие разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости продаж в отчетном периоде для бухгалтерского учета и целей налогообложения.

3. Излишне уплаченный налог, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

4. Убыток, перенесенный на будущее, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах.

5. Применение при продаже основных средств разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой базы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в будущем. Такой отложенный налог называется отложенным налоговым активом.

Определение

Отложенный налоговый актив (ОНА) — это часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в будущем, и равняется ВВР, умноженной на ставку налога на прибыль.

При формировании налогооблагаемой базы налогооблагаемые временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в будущем.

Примеры *налогооблагаемых временных разниц*.

1. Амортизация для бухгалтерского учета ниже, чем для налогового учета.

2. Отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль.

3. Применение различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения.

Отложенный налог на прибыль, возникший в связи с налогооблагаемыми временными разницеми, называется отложенным налоговым обязательством.

Определение

Отложенное налоговое обязательство (ОНО) — это часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в будущем, и равняется налогооблагаемой временной разнице, умноженной на ставку налога на прибыль.

ПБУ 18/02 устанавливает порядок отражения в учете и отчетности данных бухгалтерского и налогового учета, тем самым устраняя ранее имевшее место объединение данных налогового и бухгалтерского учета в чистой и нераспределенной прибыли. Для этого вводится еще одно понятие — условный расход (доход) по налогу на прибыль.

Определение

Условный расход (условный доход) (УР, УД) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль в РФ, действующую на отчетную дату.

В соответствии с ПБУ 18/02 расчет налоговой базы и налога на прибыль производится по следующему алгоритму.

Расчет налоговой базы:

$$\text{НБ} = +/- \text{БП (БУ)} + \text{ПР} + \text{ВВР} - \text{НВР},$$

где НБ — налоговая база; БП (БУ) — прибыль (убыток) по бухучету; ПР — постоянные разницы; ВВР — вычитаемые временные разницы; НВР — налогооблагаемые временные разницы.

Расчет налога:

$$\text{ТН} = +/- \text{УР (УД)} +/- \text{ПНО (ПНА)} + \text{ОНА} - \text{ОНО},$$

где ТН – текущий налог; УР (УД) – условный расход (доход); ПНО (ПНА) – постоянное налоговое обязательство (актив); ОНА – отложенный налоговый актив; ОНО – отложенное налоговое обязательство.

В расчете показаны составляющие налога на прибыль, относящиеся либо только к бухгалтерскому, либо только к налоговому учету. Отсюда следует, что налоговая база при умножении ее на ставку налога на прибыль дает в результате текущий налог на прибыль. Рассчитанные налоги также разграничены своим отношением либо к бухгалтерскому, либо к налоговому учету. Так, бухгалтерская прибыль образуется по правилам ПБУ 9/99 и 10/99, а постоянные и временные разницы образуются по правилам гл. 25 НК РФ, то есть по правилам налогового учета.

На рис. 4.3 показана взаимосвязь между налогооблагаемой базой и налогами на прибыль.

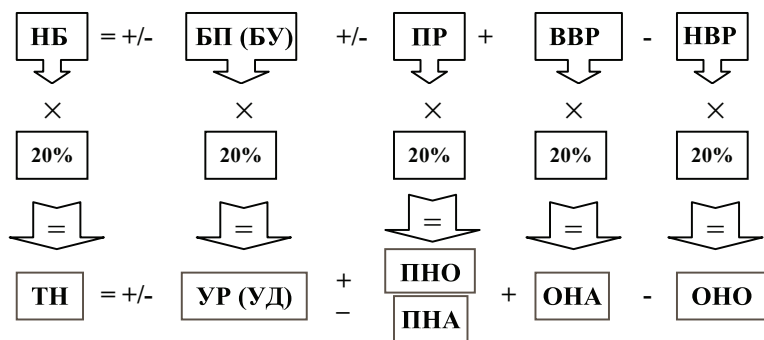


Рис. 4.3. Расчет налога на прибыль

Таблица 4.10

Выписка из бухгалтерского баланса до принятия
ПБУ 18/02

АКТИВ		ПАССИВ	
Раздел	Сумма	Раздел	Сумма
I. Внеоборотные активы		III. Капитал и резервы	
		Строка «Нераспределенная прибыль»	25 000 руб. (бухгалтерская прибыль за вычетом налога на прибыль)*

Окончание табл. 4.10

АКТИВ		ПАССИВ	
Раздел	Сумма	Раздел	Сумма
II. Оборотные активы		IV. Долгосрочные обязательства	
		V. Краткосрочные обязательства	

* Как следует из баланса, нераспределенная прибыль в размере 25 000 руб. включает в себя данные бухгалтерского и налогового учета, а именно: нераспределенная прибыль получается как разница финансового результата, рассчитанного по правилам бухгалтерского учета и налога на прибыль, рассчитанного по правилам налогового учета.

Тот факт, что ПБУ 18/02 влияет не на размер налога на прибыль, а на порядок отражения его в отчетности, показан в табл. 4.10 и 4.11, в которых изображена структура баланса до и после принятия ПБУ 18/02.

Таблица 4.11

Выписка из бухгалтерского баланса после принятия ПБУ 18/02

АКТИВ		ПАССИВ	
Раздел	Сумма	Раздел	Сумма
I. Внеоборотные активы		III. Капитал и резервы	
Стр. 145 «Отложенные налоговые активы»	1000 руб.	Стр. 470 «Нераспределенная прибыль»	26 000 руб. (бухгалтерская прибыль за вычетом условного налога на прибыль)*
II. Оборотные активы		IV. Долгосрочные обязательства	
		V. Краткосрочные обязательства	

* Как следует из баланса, нераспределенная прибыль в размере 26 000 руб. включает в себя только элементы бухгалтерского учета. Вместе с тем в балансе отложенные налоговые активы составляют 1000 руб. и отражаются в стр. 145 актива баланса. Данные стр. 145 баланса — это показатель, относящийся исключительно к налоговому учету. Выше подчеркивалось, что в результате применения ПБУ 18/02 меняется не величина налога на прибыль, а лишь порядок его отражения в отчетности. Из приведенного примера видно, что при

«сворачивании» отложенных налоговых активов и нераспределенной прибыли получается тот же результат, что и в первоначальном балансе, а именно: $26\ 000 - 1000 = 25\ 000$ руб.

Сравнение IAS 12 с ПБУ 18/02

Рассмотрев понятия временных разниц и отложенных налогов согласно ПБУ 18/02, вернемся к определениям, связанным с налогами на прибыль в соответствии с IAS 12, и сравним российский и международный стандарты.

Ниже приведены основные понятия, связанные с определением налогов на прибыль согласно IAS 12¹.

Бухгалтерская прибыль — это прибыль или убыток за период до вычета расходов по уплате налога.

В отличие от МСФО в РФ бухгалтерская прибыль определяется как разница между доходами и расходами для бухгалтерского учета.

Налогооблагаемая прибыль (убыток) — это сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой уплачивается (возмещается) налог на прибыль.

Налоговая база актива представляет собой сумму, которая будет вычитаться в налоговых целях из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будет получать предприятие при возмещении балансовой стоимости актива. Если эти экономические выгоды не подлежат налогообложению, налоговая база актива равна его балансовой стоимости.

В РФ налогооблагаемая прибыль определяется в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ.

Временные разницы (ВР) — это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой. Они могут быть:

- налогооблагаемыми;
- вычитаемыми.

Налогооблагаемые разницы приводят к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) в будущем. Вычитаемые разницы приводят к возникновению вычетов при определении налогооблагаемой прибыли (убытка, учитываемого при налогообложении) в будущем.

¹ ФКМСФО МСФО (IAS) 12.

В РФ временные разницы – это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в других отчетных периодах. В соответствии с МСФО временные разницы – это разницы между балансовой стоимостью и налоговой базой. В нижеприведенном примере (табл. 4.12) просто и доходчиво изложена сущность данных различий.

Таблица 4.12

Определение временных разниц по балансу, тыс. долл.

Статьи учета основных средств	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Первоначальная стоимость	1000	1000
Амортизация	(200)	(300)
Балансовая стоимость (налогооблагаемая база)	800	700
Налоговая разница (временная)	800 – 700 = 100	

Исходя из определения временных разниц получаем следующую формулу:

$$ВР = БС - НБ,$$

где БС – балансовая стоимость актива; НБ – налогооблагаемая база по налогу на прибыль.

Расход (доход) по налогу на прибыль (РНП либо ДНП) – это агрегированная сумма, включенная в расчет прибыли или убытка за период в отношении текущего налога и отложенного налога.

Алгоритм определения РНП (ДНП) можно представить в виде формулы

$$\text{РНП (либо ДНП)} = \text{РТН} + \text{РОН}.$$

Текущие налоги (ТН) – это сумма налогов на прибыль к уплате (к возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (убытка) за отчетный период.

Данное определение можно представить в виде формулы

$$\text{ТН} = \text{НП} \times \text{СТ}_{\text{тек}},$$

где НП – налогооблагаемая прибыль; $\text{СТ}_{\text{тек}}$ – текущая ставка налога на прибыль.

Отложенные налоговые активы (ОНА) — это суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:

- вычитаемых временных разниц;
- перенесенных неиспользованных налоговых убытков;
- перенесенных неиспользованных налоговых кредитов.

В отношении временных разниц в МСФО применяется не текущая, а прогнозная ставка налога на прибыль, которая дисконтируется исходя из прогнозов экономического развития страны и стабильности национальной валюты.

Отложенные налоговые требования определяются по формуле

$$\text{ОНА} = \text{ВР} \times \text{СТ}_{\text{пр}}$$

где $\text{СТ}_{\text{пр}}$ — прогнозная ставка налога на прибыль.

В российском учете существует следующее отличие в терминологии: при произведении вычитаемых временных разниц на ставку налога на прибыль получаем отложенные налоговые активы. В некоторых учебных пособиях также применяется дословный перевод: не «требования», а «активы», но мы не будем в переводе отдаляться от принятой терминологии самого стандарта.

Отложенные налоговые обязательства (ОНО) — это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с возникновением налогооблагаемых временных разниц.

Отложенные налоговые обязательства определяются по формуле

$$\text{ОНО} = \text{НВР} \times \text{СТ}_{\text{пр}}$$

Таблица 4.13

Различия в подходах к учету налогов на прибыль по МСФО и РПУ

Понятие	IAS 12	ПБУ 18/02
Временные разницы	Разницы между налоговой базой актива или обязательства и его балансовой стоимостью	Разницы между доходами и расходами для бухгалтерского и налогового учетов
Прогнозная ставка налога на прибыль	Применяется в отношении отложенных налогов	Не применяется

Окончание табл. 4.13

Понятие	IAS 12	ПБУ 18/02
Условный расход	Не применяется	При определении текущего налога на прибыль выделяется условный расход как элемент, относящийся только к бухгалтерскому учету
Отложенные налоговые активы	Налог на прибыль, рассчитываемый с налогооблагаемых временных разниц, носит название «отложенные налоговые требования»	Применяется
Постоянные налоговые обязательства	Не применяется	Применяется
Постоянные разницы	Не применяется	Разницы, возникшие между бухгалтерским и налоговым учетами в отчетном периоде и в этом же периоде повлиявшие на текущий налог на прибыль
Формула определения текущего налога на прибыль	$РТН = РНП \text{ (либо ДНП) } - РОН$	$ТН = УР + ПНО + ОНА - ОНО$

Рассмотрев определения и основные понятия МСФО и РПБУ в отношении учета налогов на прибыль, подытожим различия международного и национального стандартов (табл. 4.13).

ПРИМЕР 4.5

Условия: В табл. 4.14 приведены данные о компании *Income* на 31 декабря 2011 г.

Таблица 4.14

Данные о компании *Income* на 31 декабря 2011 г., тыс. долл.

Данные	Стоимость по балансу	Стоимость по налоговому учету
Первоначальная стоимость основных средств	700	700

Окончание табл. 4.14

Данные	Стоимость по балансу	Стоимость по налоговому учету
Амортизация основных средств	55	85
Амортизация деловой репутации	25	—
Резерв на покрытие безнадежных долгов	(7)	—
Штрафные санкции	12	—
Проценты к получению	4	—
Проценты к выплате	6	—

Задание: Определить отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые требования по состоянию на 31 декабря 2011 г. и текущий налог на прибыль за отчетный период, если отложенные налоговые обязательства на 1 января 2011 г. составляли 3 тыс. долл., а ставка налога на прибыль составила 25%.

Решение:

Таблица 4.15

Отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые требования компании *Income* по состоянию на 31 декабря 2011 г., тыс. долл.

Данные	Стоимость по балансу	Стоимость по налоговому учету	Временные разницы	ОНО/ (ОНТ)
Первоначальная стоимость основных средств	700	700	—	—
Амортизация основных средств	55	85	30	7,5
Амортизация деловой репутации	25	—	(25)	(6,25)
Резерв на покрытие безнадежных долгов	7	—	(7)	(1,75)
Штрафные санкции к выплате	12	—	(12)	(3)
Проценты к получению	4	—	4	1
Проценты к выплате	6	—	(6)	(1,5)
ОНО на 31.12.2011		—		8,5
ОНТ на 31.12.2011		—		(12,5)

Требования к раскрытию информации

Компания должна раскрывать отдельно основные компоненты расхода по налогу на прибыль. Компоненты расхода по налогу на прибыль могут включать:

- расходы (доходы) по текущему налогу;
- любые корректировки текущего налога предшествующих периодов, признанные в данном периоде;
- сумму отложенного расхода по налогу (возмещения налога), связанного с образованием и восстановлением временных разниц;
- сумму отложенного расхода по налогу (возмещения налога), связанного с изменениями в налоговых ставках или введением новых налогов.

4.4. МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»

Аналог в России:
приказ Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н
«Методические рекомендации
по раскрытию информации о прибыли,
приходящейся на одну акцию».

Данный стандарт заменяет собой МБС (IAS) 33, выпущенный в 1997 г. Предприятие должно применять указанные поправки, связанные с включением новых пунктов, касающихся особенностей построения отчетности, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г.

Цель настоящего стандарта заключается в определении правил расчета прибыли на акцию компании. Показатель прибыли на акцию имеет большое значение при определении динамики развития компании, то есть данный показатель применяется в аналитических и управленческих целях при определении стратегии развития бизнеса. Для инвесторов при оценке стоимости их инвестиций в акционерный капитал данный показатель является ключевым. Инвесторов интересует, какова величина дохода от своих вложений. Этот показатель напрямую влияет на величину получаемых дивидендов собственниками. Подобную оценку можно произвести только путем применения показателя прибыли на акцию, так как абсолютная величина прибыли не позволяет оценить рост доходности инвестиций за отчетный период. В российском учете аналогом является приказ

Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н, однако МСФО 33 более детализирован.

Стандарт *IAS 33* применяется организациями, имеющими или размещающими обыкновенные акции или потенциальные обыкновенные акции на открытых рынках ценных бумаг. Компаниям запрещается представлять информацию о прибыли на акцию в консолидированной финансовой отчетности.

Определения

Обыкновенная акция (ОА) — это долевой инструмент, имеющий более низкий статус (субординированный) по отношению ко всем другим классам долевых инструментов.

Финансовый инструмент — это любой договор, в результате которого возникает финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевой инструмент — у другой.

Конвертируемый инструмент — это финансовый инструмент (долевой инструмент), который дает его владельцу право получить обыкновенные акции (например, привилегированные акции, конвертируемые в обыкновенные акции).

Базовая прибыль на акцию

Абсолютная величина прибыли не отражает эффективности выпущенных акций, поэтому стандартом введена такая расчетная величина, как **базовая прибыль на акцию (БПА)**. Она рассчитывается путем деления прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации (числитель), на средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении (знаменатель) в течение периода¹.

$$\text{БПА} = \text{ЧП (У) ОА} / \text{СКОА},$$

где БПА — базовая прибыль на акцию; ЧП (У) ОА — чистая прибыль (убыток) за период, приходящаяся на владельцев обыкновенных акций; СКОА — средневзвешенное количество обыкновенных акций за отчетный период.

ПРИМЕР 4.6

Условия: Компания *EPS* размещает обыкновенные акции на открытых рынках ценных бумаг. Чистая прибыль компа-

¹ ФКМСФО МСФО (IAS) 33.

нии в 2011 г. составила 6 млн долл. Объявленные дивиденды по привилегированным акциям — 3 млн долл., число обыкновенных акций, находящихся в обращении по состоянию на 01.01.2011 — 3 млн шт., изменений количества обыкновенных акций в обращении в течение периода не было.

Задание: Определить БПА за 2011 г.

Решение: Базовая прибыль на акцию определяется по формуле

$$\text{БПА} = \text{ЧП (У) ОА} / \text{СКОА}$$

$$\text{ЧП (У) ОА} = 6 - 3 = 3 \text{ млн шт.}$$

$$\text{БПА}_{2011} = 3 \text{ млн долл.} / 3 \text{ млн шт.} = 1 \text{ руб/шт.}$$

Понятие средневзвешенного количества обыкновенных акций

Для расчета базовой прибыли на акцию количество обыкновенных акций должно равняться средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода. «Взвешивание» количества акций проиллюстрировано следующим примером.

ПРИМЕР 4.7

Условия: Компания *EPS* до эмиссии имела 400 акций. 1 апреля 2011 г. она осуществила эмиссию акций в количестве 50 шт.

Задание: Рассчитать СКОА за 2011 г.

Решение:

Количество акций до эмиссии: $400 \times 3/12 = 100$ шт.

Количество акций после эмиссии: $450 \times 9/12 = 337,5$ шт.

СКОА: $100 + 337,5 = 437,5$ шт.

На практике сложились два метода расчета средневзвешенного количества обыкновенных акций за отчетный период (СКОА). Рассмотрим их.

Метод 1 (метод множественных изменений капитала)

Если у компании в течение отчетного периода количество акций, находящихся в обращении, меняется, для расчета СКОА применяется метод множественных изменений капитала, который состоит из следующих шагов:

- подсчет количества акций в обращении на начало года;
- определение всех дат, когда происходило изменение количества акций в обращении;

- определение количества акций на каждую дату;
- корректировка количества акций на продолжительность каждого периода между изменениями;
- при наличии льготной эмиссии умножить все предыдущие результаты на коэффициент льготной эмиссии.

Расчет СКОА методом 1 выполняется по следующей формуле:

$$\text{СКОА} = Z (f_i \times \text{КОА}_i),$$

где КОА_i — количество ОА на начало периода и на дату после каждого изменения (каждый выпуск и выкуп отдельно); f_i — соответствующий взвешенный временной коэффициент; f — количество дней (месяцев) с момента изменения до конца периода/количество дней (месяцев) в периоде; i — количество изменений в $\text{КОА} + 1$.

Метод 2

Расчет СКОА методом 2 выполняется по следующей формуле:

$$\text{СКОА} = \text{КОА}_{\text{нач}} + f_{\text{разм}} \times \text{КОА}_{\text{разм}} - f_{\text{выкуп}} \times \text{КОА}_{\text{выкуп}},$$

где $\text{КОА}_{\text{нач}}$, $\text{КОА}_{\text{разм}}$, $\text{КОА}_{\text{выкуп}}$ — количество ОА на начало периода, размещенных, выкупленных в течение периода (каждый выпуск и выкуп отдельно); $f_{\text{разм}}$, $f_{\text{выкуп}}$ — соответствующий взвешенный временной коэффициент; f — количество дней (месяцев) с момента изменения до конца периода/количество дней (месяцев) в периоде.

ПРИМЕР 4.8

Условия: Компания *EPS* размещает обыкновенные акции на открытых рынках ценных бумаг. Данные об обыкновенных акциях компании за 2011 г. приведены в табл. 4.16.

Таблица 4.16

Данные об обыкновенных акциях компании *EPS*

Дата	Показатели	Обыкновенные акции, млн шт.	
		Выпущено акций	Итого акций
01.01.2011	Остаток акций на начало года	—	3000
01.04.2011	Эмиссия акций по рыночной цене	800	3800
01.07.2011	Эмиссия акций по рыночной цене	300	4100

Задание: Определить СКОА за 2011 г. двумя методами.

Решение:

Метод 1

При данном методе необходимо рассчитать количество акций на дату изменений и взвесить их количество на продолжительность периода:

$$\text{СКОА} = 3/12 \times 3000 + 3/12 \times 3800 + 6/12 \times 4100 = 3750 \text{ млн шт.}$$

Метод 2

При данном методе учитываются все изменения в количестве акций:

$$\text{СКОА} = 3000 + (9/12 \times 800 + 6/12 \times 300) = 3750 \text{ млн шт.}$$

Льготный выпуск акций

Льготный выпуск акций заключается в том, что обыкновенные акции размещаются среди акционеров без дополнительного возмещения. Примерами этого являются:

- капитализация или размещение акций на льготных условиях (иногда называемое дивидендом в форме акций);
- льготный элемент в любом другом выпуске, например льготный элемент в выпуске прав для существующих акционеров;
- дробление акций;
- обратное дробление акций (консолидация акций).

Правило

Количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до льготного выпуска акций, корректируется с учетом пропорционального изменения в количестве обыкновенных акций, находящихся в обращении, таким образом, как если бы льготный выпуск произошел в начале самого раннего из представленных периодов.

Исходя из вышеприведенного правила следует рассчитать коэффициент льготной эмиссии акций (КЛЭ).

$$\text{КЛЭ} = \text{КОАПЛ} / \text{КОАДЛ},$$

где КОАПЛ – количество обыкновенных акций, находящихся в обращении после льготной эмиссии; КОАДЛ – количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до льготной эмиссии.

ПРИМЕР 4.9

Условия: Компания *EPS* провела льготную эмиссию акций: 1 обыкновенная акция за каждые 4 находящиеся в обращении.

Задание: Рассчитать коэффициент льготной эмиссии.

Решение:

$$\text{КЛЭ} = \text{КОАПЛ} / \text{КОАДЛ} = (4 + 1) / 4 = 5/4.$$

Правило

Если в отчетном периоде имело место изменение числа обыкновенных акций, необходимо умножить все предыдущие результаты на коэффициент льготной эмиссии.

Проиллюстрируем данное правило примером, который показывает влияние множественных изменений капитала (метод 1) на наличие в текущем периоде льготной эмиссии у компании.

ПРИМЕР 4.10

Условие: Компания *EPS* размещает обыкновенные акции на открытых рынках ценных бумаг. Данные об обыкновенных акциях компании за 2011 г. приведены в табл. 4.17.

Таблица 4.17

Движение обыкновенных акций компании *EPS* в 2011 г.

Дата	Показатели	Обыкновенные акции, млн шт.	
		Выпущено акций	Итого акций
01.01.2011	Остаток акций на начало года		3000
01.04.2011	Эмиссия акций по рыночной цене	800	3800
01.05.2011	Льготная эмиссия – 1 акция на каждые 20 акций, находящихся в обращении	40	3840
01.07.2011	Эмиссия акций по рыночной цене	300	4140
01.09.2011	Льготная эмиссия – 1 акция на каждые 10 акций, находящихся в обращении	414	4554

Задание: Определить СКОА за 2011 г.

Решение:

Последний льготный выпуск был осуществлен 01.09.2011, рассчитаем коэффициент льготной эмиссии на эту дату:

$$\text{КЛЭ} = \text{КОАПЛ} / \text{КОАДЛ} = (10 + 1) / 10 = 11/10.$$

Расчет СКОА:

$$\text{СКОА} = (3/12 \times 3000 + 1/12 \times 3800 + 2/12 \times 3840 + 2/12 \times 4140) \times \\ \times 11/10 + 4/12 \times 4554 = 4154 \text{ млн шт.}$$

Привилегированная прибыль на акцию

Для расчета чистой прибыли применяется формула

$$\text{ЧП (У) ОА} = \text{ЧП (У)} - \text{ДПА},$$

где ЧП (У) ОА – чистая прибыль (убыток) за период, приходящаяся на владельцев обыкновенных акций; ДПА – дивиденды по привилегированным акциям.

Определение

Привилегированная акция (ПА) – это акция с фиксированным дивидендом, по которой имеется преимущественное право требования по сравнению с обычными акциями. Владельцы обычных акций не могут получить дивиденды до тех пор, пока дивиденды не будут полностью выплачены по привилегированным акциям.

Привилегированные акции подразделяются на два типа (рис. 4.4).

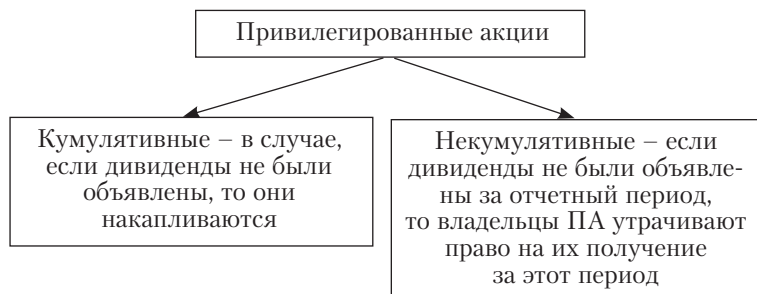


Рис. 4.4. Классификация привилегированных акций

Определение

Потенциальная обыкновенная акция (ПОА) – это финансовый инструмент или другой договор, который может предоставлять его владельцу право собственности на обыкновенные акции.

Примеры ПОА:

- финансовые обязательства или долевые инструменты, включая привилегированные акции, конвертируемые в обыкновенные акции;

- опционы и варранты;
- акции, выпускаемые после выполнения условий, предусмотренных договорными соглашениями, например при покупке предприятия или других активов.

Разводненная (пониженная) прибыль на акцию

Компания должна производить расчет базовой прибыли на акцию в отношении прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации. Для расчета разводненной прибыли на акцию организация должна произвести корректировку прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации, и средневзвешенного количества акций в обращении на воздействие, оказываемое всеми потенциальными обыкновенными акциями с разводняющим эффектом.

Определения

Разводнение — это уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытка на акцию в том случае, если держатели потенциальных обыкновенных акций реализуют свои права.

Антиразводнение — это увеличение прибыли на акцию или уменьшение убытка на акцию, являющееся результатом допущения конвертации конвертируемых инструментов, исполнения опционов или варрантов или выпуска обыкновенных акций после выполнения определенных условий.

Расчет разводненной прибыли на акцию (РПА) осуществляется с управленческой целью. Показатель разводненной прибыли отражает величину влияния ПОА с разводняющим эффектом на прибыль на акцию.

$$\text{РПА} = \text{ЧП (У)}_{\text{СКОРРЕКТ}} / \text{СКОА}_{\text{СКОРРЕКТ}}$$

где РПА — разводненная прибыль на акцию; ЧП (У)_{СКОРРЕКТ} — чистая прибыль (убыток) за период, приходящаяся на владельцев обыкновенных акций, скорректированная на все ПОА с разводняющим эффектом; СКОА_{СКОРРЕКТ} — средневзвешенное количество обыкновенных акций за отчетный период, скорректированное на все ПОА с разводняющим эффектом.

Разводненная прибыль на акцию меньше базовой прибыли на акцию, так как дополнительный выпуск уменьшает прибыль на акцию:

$$\text{РПА} < \text{БПА.}$$

Опционы, варранты и их эквиваленты

Определения

Опционы, варранты и их эквиваленты являются финансовыми инструментами, предоставляющими их держателю право на покупку обыкновенных акций.

Опционы на продажу обыкновенных акций представляют собой контракты, предоставляющие держателю такого опциона право на продажу обыкновенных акций по определенной цене в течение определенного периода.

Опционы и варранты имеют разводняющий эффект, если их результатом является выпуск обыкновенных акций по цене ниже среднерыночной цены обыкновенных акций в течение периода. Величина разводнения равняется разнице между среднерыночной ценой обыкновенных акций в течение периода и стоимостью и ценой размещения.

Для расчета разводненной прибыли на акцию средняя рыночная цена на предположительно размещенные обыкновенные акции рассчитывается на основе средней рыночной цены обыкновенных акций в течение периода. Теоретически все рыночные операции с обыкновенными акциями компании могут быть включены в определение средней рыночной цены. Тем не менее на практике считается достаточным расчет среднего арифметического цен на акции за неделю или месяц.

В том случае, если цены сильно колеблются, среднее значение самой высокой и самой низкой цен дает более представительную цену. Метод, применяемый для расчета средней рыночной цены, используется последовательно до тех пор, пока он не утрачивает представительности ввиду изменившихся условий.

Компания на протяжении нескольких лет относительно стабильных цен на акции, использующая заключительные рыночные цены для расчета средней рыночной цены, может при возникновении значительных колебаний цен перейти на среднее значение самой высокой и самой низкой цен, поскольку заключительные рыночные цены уже не позволяют получить представительную среднюю цену.

Для расчета разводненной прибыли на акцию компания должна принять допущение об исполнении имеющихся у нее опционов с разводняющим эффектом и варрантов.

Требования к раскрытию информации

Компания, согласно IAS 33, должна раскрывать следующую информацию:

- величины, использованные в качестве числителей в формуле расчета базовой и разводненной прибыли на акцию, сверку этих величин с приходящимися на материнскую организацию прибылью или убытком за период;
- средневзвешенное количество обыкновенных акций, использованное в качестве знаменателей в формулах расчета базовой и разводненной прибыли на акцию, а также взаимную сверку этих знаменателей.

Контрольные вопросы

1. В чем заключается основная цель IAS 18?
2. По какой стоимости оценивается выручка?
3. Назовите виды выручки в соответствии с IAS 18.
4. Назовите виды выручки, не относящиеся к IAS 18.
5. Перечислите критерии признания выручки.
6. Какова цель IAS 11?
7. Какие виды работ относятся к договорам подряда?
8. По какой стоимости оценивается выручка по договорам подряда?
9. Что включают в себя затраты по договору подряда?
10. Назовите основные стадии договоров подряда.
11. Как осуществляется расчет степени завершенности работ?
12. Сколько типов договоров подряда вы знаете?
13. В чем заключается основная цель IAS 12?
14. Назовите различия между временными и срочными разницами.
15. Что такое временные разницы?
16. В чем заключается различие между временными разницами в соответствии с IAS 12 и ПБУ 18/02?
17. Приведите примеры временных разниц в соответствии с IAS 12.
18. Какие отложенные налоги вы знаете?
19. Как определяется бухгалтерская прибыль в соответствии с IAS 12?
20. В чем заключается основная цель IAS 33?
21. Что такое обыкновенная акция?
22. Как рассчитывается прибыль на акцию?
23. Назовите методы расчета средневзвешенного количества акций за отчетный период.
24. В чем заключается льготный выпуск акций?
25. Что такое привилегированная акция?
26. Как определяется разводненная прибыль на акцию?

Тесты

1. Выручка представляет собой валовое поступление экономических выгод, которые:

- а) не связаны с отчетным периодом;
- б) возникают в ходе обычной деятельности;
- в) проявляются в виде увеличения капитала иного, чем за счет взносов участников акционерного капитала;
- г) проявляются в виде увеличения капитала за счет взносов участников акционерного капитала.

2. Выручка должна оцениваться:

- а) по себестоимости продаваемого товара или услуги;
- б) по рыночной стоимости продаваемого товара или услуги;
- в) по справедливой (отражаемой в договоре) стоимости продаваемого товара или услуги;
- г) по восстановительной стоимости продаваемого товара или услуги.

3. Скидки за досрочную оплату:

- а) вычитаются из выручки;
- б) не вычитаются из выручки;
- в) прибавляются к выручке;
- г) не имеют к выручке отношения.

4. К выручке относятся следующие ее виды:

- а) продажа товаров, предоставление услуг;
- б) проценты, лицензионные платежи;
- в) дивиденды;
- г) продажа товаров, предоставление услуг, проценты, лицензионные платежи, дивиденды;
- д) продажа товаров, предоставление услуг, проценты, лицензионные платежи, дивиденды и подрядные работы.

5. Какое из нижеприведенных утверждений неверно:

- а) МСФО 18 не устанавливает правила учета к аренде;
- б) МСФО 18 не устанавливает правила учета к добыче полезных ископаемых;
- в) МСФО 18 не устанавливает правила учета к продаже товаров.

6. Ключевым критерием признания выручки в соответствии с МСФО 18 является:

- а) переход права собственности от продавца к покупателю;
- б) переход рисков и контроля от продавца к покупателю;
- в) оплата товаров, работ и услуг.

7. Все перечисленные ниже условия относятся к признанию выручки от оказания услуг по методу начисления, за исключением:

- а) поступления денег от клиента;
- б) стадии завершенности;
- в) возможности надежно оценить финансовый результат от предоставления услуг.

8. Если товары или услуги обмениваются на товары, аналогичные по характеру и стоимости, то:

- а) выручка не признается;
- б) выручка оценивается по справедливой стоимости переданных товаров;
- в) понятие выручки неприменимо;
- г) выручка оценивается по справедливой стоимости полученных товаров.

9. Если товары или услуги предоставляются в обмен на товары, отличные по характеру и стоимости от предоставляемых товаров и услуг, то:

- а) выручка не признается;
- б) выручка оценивается по справедливой стоимости переданных товаров;
- в) понятие выручки неприменимо;
- г) выручка оценивается по справедливой стоимости полученных товаров.

10. Выручка признается, когда:

- а) значительные риски и выгоды, связанные с собственностью на товары, переносятся на покупателя;
- б) сумму выручки можно надежно оценить;
- в) деньги за проданный товар получены;
- г) товар отгружен в адрес покупателя.

11. Цель МСФО 11 заключается:

- а) в определении критериев признания выручки от подряда;
- б) в установлении порядка учета выручки и затрат, связанных с договорами на строительство;
- в) надежной оценке выручки от подряда.

12. Особенностью работ, связанных со строительством, является:

- а) сложность в соотношении доходов и расходов строительства;
- б) то, что дата завершения работ по договору на строительство обычно оказываются в разных учетных периодах;
- в) то, что расчет выручки от подряда зависит от различных типов договоров.

13. Если общие затраты по договору подряда превысят общую выручку по нему, то:

- а) убыток распределяется по методу затрат между всеми этапами работ;
- б) убыток распределяется по методу доходов между всеми этапами работ;
- в) ожидаемый убыток должен немедленно признаваться расходом и подлежит немедленному списанию на затраты.

14. Цель МСФО 12 заключается:

- а) в определении порядка учета и отражения в отчетности налогов на прибыль;

б) поиске оптимальных путей учета и расчета налога на прибыль;

в) оценке налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

15. В IAS 12 метод обязательств по балансу основывается на определении:

а) временных разниц;

б) срочных разниц;

в) временных и срочных разниц.

16. Вычитаемые временные разницы приводят к образованию:

а) отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в будущем;

б) отложенного налога на прибыль, который должен увеличить налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в будущем;

в) постоянного налогового обязательства.

17. В IAS 12 временные разницы это:

а) доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в других отчетных периодах;

б) часть отложенного налога на прибыль;

в) разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой.

18. В ПБУ 18/02 временные разницы это:

а) доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в других отчетных периодах;

б) часть отложенного налога на прибыль;

в) разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой.

19. Цель IAS 33 заключается в определении правил:

а) раскрытия в отчетности прибыли на акцию компании;

б) расчета прибыли на акцию компании;

в) учета прибыли на акцию компании.

20. Обыкновенная акция это:

а) договор, в результате которого возникает финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевой инструмент — у другой;

б) долевой инструмент, имеющий более высокий статус по отношению ко всем другим классам долевых инструментов;

в) долевой инструмент, имеющий более низкий статус по отношению ко всем другим классам долевых инструментов.

21. Базовая прибыль на акцию рассчитывается по формуле:

а) $\text{БПА} = \text{ЧП (У) ОА} \times \text{СКОА}$;

б) $\text{БПА} = \text{ЧП (У) ОА} / \text{СКОА}$;

в) $\text{БПА} = \text{ЧП (У) ОА} / \text{СКОА}_{\text{СКОРРЕКТ}}$.

Глава 5

СТАНДАРТЫ, СВЯЗАННЫЕ С ОБЪЕДИНЕНИЕМ БИЗНЕСА И УЧАСТИЕМ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

5.1. МСФО (IFRS) 3 «Объединения предприятий»

Аналоги в России:

ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»,
постановление Правительства РФ от 3 марта 2012 г.
№ 179 «О представлении годовой консолидированной
финансовой отчетности»,
Федеральный закон от 27 июля 2010 г.
№ 208-ФЗ «О консолидированной
финансовой отчетности»,
часть первая ГК РФ.

Принятие Государственной Думой Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» явилось существенным этапом внедрения МСФО в практику консолидации финансовой отчетности хозяйствующих субъектов России в соответствии с международными стандартами. Данным законом устанавливаются общие требования к составлению, представлению и публикации юридическими лицами консолидированной финансовой отчетности (далее — КФО).

КФО составляется в соответствии с МСФО наряду с бухгалтерской отчетностью этой организации, составляемой в соответствии с Законом о бухгалтерском учете. На территории России применяются МСФО, принимаемые СМСФО и признанные в порядке, установленном с учетом требований законодательства Правительством РФ по

согласованию с Банком России. Переход на МСФО при подготовке консолидированной финансовой отчетности хозяйствующих субъектов определен приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160ж.

Вопросы консолидации и объединения бизнеса раскрываются в международных стандартах: *IFRS 3* «Объединения бизнеса», *IAS 27* «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», *IFRS 8* «Операционные сегменты» и др.

Вопросы объединения бизнеса раскрываются в международном стандарте *IFRS 3*.

Цель *IFRS 3* «Объединения бизнеса» состоит в том, чтобы повысить соответствие запрашиваемым данным (релевантность), надежность и сопоставимость информации об объединении бизнеса. Данный стандарт содержит требования в отношении того, как покупатель:

- признает и измеряет в отчетности идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства, либо неконтролирующую долю в приобретаемом предприятии;
- признает и измеряет гудвилл, приобретенный при объединении бизнеса;
- определяет, какую информацию следует раскрыть в отчетности.

IFRS 3 не применяется к следующим объединениям предприятий:

- при объединении на основе договоров о совместной деятельности;
- при общем контроле бизнеса;
- объединение предприятий или бизнесов, находящихся под общим контролем.

IFRS 3 применяется к объединению бизнеса, для которого дата приобретения выпадает на начало первого годового отчетного периода, начинающегося 1 июля 2009 г. или после этой даты, или на более позднюю дату. Данный стандарт заменяет предыдущий *IFRS 3* в редакции 2004 г. Между принятием этих двух редакций в 2007 г. была принята редакция стандарта *IFRS 3R*. Основным новшеством стандарта *IFRS 3R* явилось то, что объединение бизнеса стало учитываться по методу приобретения вместо ранее применяемого метода покупки. Изменение этой терминологии обусловлено тем, что объединение бизнеса фактически может произойти в отсутствие операции покупки, а именно, без передачи возмещения.

Новые стандарты, имеющие аббревиатуру *IFRS*, как правило, имеют следующую структуру. В начале каждого МБС содержатся:

- цель;
- сфера применения;
- особенности организации учета и отчетности. В частности, в *IFRS* 3 в данном разделе раскрываются понятие метода приобретения, определение объединения бизнеса, идентификация покупателя, определение даты приобретения, принцип признания, принцип и период измерения, признание и измерение гудвилла, раскрытие информации, дата вступления в силу и прекращение действия предыдущего стандарта.

В приложении А стандарта содержатся определения терминов, а в приложении В — руководство по применению.

Существуют две **формы объединения предприятий**, а именно, с образованием юридического лица и без его образования (рис. 5.1).

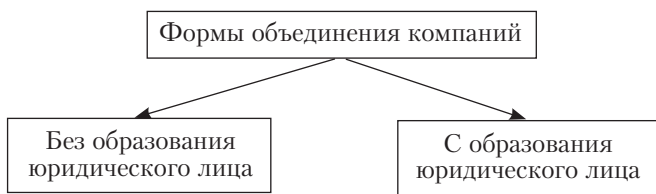


Рис. 5.1. Формы объединения предприятий

Определения

Объединение с образованием юридического лица может быть осуществлено путем слияний компаний, их присоединений, поглощений, приобретений и прочими способами.

Объединение без образования юридического лица — это группа (материнское предприятие и все его дочерние предприятия). Разновидностью групп являются: концерны, монополии, финансово-промышленные группы, конгломераты, транснациональные компании, картели, тресты, синдикаты, консорциумы, холдинги и пр.

Холдинг — это совокупность материнского предприятия и контролируемых им дочерних предприятий. В РФ правильнее говорить холдинговая компания. При данном объединении приобретаемая компания не утра-

чивает своей юридической обособленности, а остается самостоятельным юридическим лицом с конкретным пакетом акций у компании-покупателя, но при этом у нее появляется финансовая зависимость от головной организации.

Нормами ГК РФ определены такие объединения, относящиеся к юридическим лицам, как *некоммерческие организации*, в частности общественные, религиозные объединения, фонды, ассоциации и союзы (ст. 116–123). Вместе с тем ст. 105–106 ГК РФ определены юридические полномочия дочерних и зависимых обществ, которые не отвечают по долгам основного общества, то есть имеют юридическую обособленность.

Объединение бизнеса без образования юридического лица

При объединении бизнеса без образования юридического лица покупатель получает контроль над одним или более бизнесами следующими способами¹:

- путем передачи денежных средств, их эквивалентов или других активов (включая чистые активы, составляющие бизнес);
- путем принятия обязательств;
- путем выпуска долей участия в капитале;
- путем предоставления более одного вида возмещения;
- без передачи возмещения;
- путем поэтапного объединения бизнеса;
- путем обратного приобретения;
- объединением бизнеса посредством договора.

1–2. Передача денежных средств, их эквивалентов или других активов компанией А компании В либо принятие обязательств компанией А (рис. 5.2).

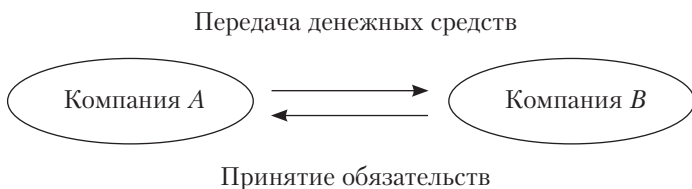


Рис. 5.2. Форма объединения бизнеса

¹ ФКМСФО МСФО (*IFRS*) 3.

В силу множества причин объединение предприятий может быть произведено различными способами. При объединении может состояться приобретение организацией акций, покупка всех чистых активов, принятие обязательств либо покупка части чистых активов другой организации, которые вместе образуют одно или несколько предприятий. Оно может быть осуществлено путем выпуска долевых инструментов, перечисления денежных средств или других активов либо путем сочетания перечисленных способов. Объединение может включать в себя формирование новой организации для осуществления контроля над объединяющимися компаниями или над передаваемыми чистыми активами либо реструктуризацию одной или более чем одной из объединяющихся компаний.

При принятии обязательств компании *B* компанией *A* последняя приобретает контроль над компанией *B*.

3—4. Объединение бизнеса путем выпуска долей участия в капитале либо путем предоставления более одного вида возмещения (рис. 5.3).

Доля участия в капитале — это доли участия в предприятиях, находящихся в собственности инвестора и собственника, долей участников или членов взаимных предприятий. Как правило, обязательство покупателя передать дополнительные активы или доли участия в капитале прежним собственникам приобретаемого предприятия в рамках обмена на контроль над приобретаемым предприятием, которое может быть достигнуто, к примеру, путем эмиссии акций той компании, доли участия в капитале которой приобретаются другой стороной. Помимо приобретения долей участия, возможно также приобретение чистых активов и деловой репутации, т.е. предоставление более одного вида возмещения.

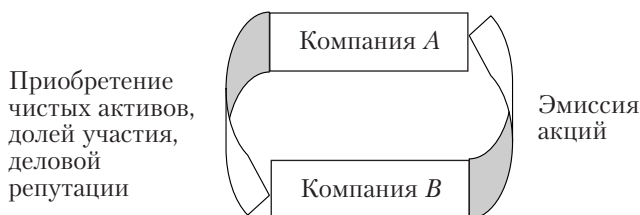


Рис. 5.3. Форма объединения бизнеса

5. Объединение бизнеса, осуществляемое без передачи возмещения.

Иногда у приобретающей стороны возникает контроль над приобретаемым предприятием без передачи возмещения (имущества, денежных и прочих активов). Метод приобретения, используемый для учета объединения бизнеса, распространяется и на такое объединение. К объединению бизнеса без передачи возмещения относятся следующие операции:

- выкуп предприятием своих собственных акций в целях получения контроля;
- истечение права вето меньшинства, которое раньше удерживало покупателя от контроля над приобретаемым предприятием, в котором покупателю принадлежит большинство голосующих прав.

6. Поэтапное объединение бизнеса.

При данном виде объединения приобретающая сторона владеет долей в капитале непосредственно перед датой приобретения. Например, на дату приобретения предприятием А дополнительной 40-процентной неконтролирующей доли (далее — НКД), оно уже владеет 30% НКД предприятия В. В момент приобретения 40% возникает контроль предприятия А над предприятием В.

При объединении бизнеса, осуществляемом поэтапно, покупатель должен переоценить долю капитала, которой он ранее владел в приобретаемом предприятии, по справедливой стоимости на дату приобретения и признать полученный в результате доход или расход, если таковой имеется, в составе прибыли или убытка. В предыдущие отчетные периоды покупатель мог признавать свою долю в капитале приобретаемого предприятия в составе прочей совокупной прибыли.

7. Обратное приобретение.

Обратное приобретение происходит в том случае, когда предприятие, выпускающее ценные бумаги, в целях учета идентифицируется как приобретаемое предприятие. Предприятие, доли в капитале которого приобретаются, в целях учета должно быть покупателем в отношении операции, которая рассматривается как обратное приобретение. Например, обратные приобретения иногда происходят, когда частное предприятие хочет стать публичным предприятием, но не хочет регистрировать свои долевые инструменты. Чтобы достигнуть своей цели, частное пред-

приятие договаривается о том, чтобы публичное предприятие приобрело доли в его капитале в обмен на доли в капитале публичного предприятия.

8. Объединение бизнеса посредством договора.

Покупатель и приобретаемое предприятие соглашаются объединить свой бизнес только по договору. Покупатель не передает никакого возмещения в обмен на контроль над приобретаемым предприятием и не имеет доли в капитале приобретаемого предприятия ни на дату приобретения, ни ранее. Примером объединения бизнеса, осуществленного только посредством договора, может служить объединение двух фирм по «скрепляющему» соглашению или формирование двойной листинговой корпорации (для акций, допущенных к биржевым торгам и имеющим двойную котировку).

При объединении, осуществляемом только посредством договора, покупатель должен отнести на владельцев приобретаемого предприятия сумму его чистых активов, признанных в соответствии с *IFRS 3*. Другими словами, доли участия в капитале приобретаемого предприятия, держатели которых не являются покупателем, отражаются как неконтролирующая доля в финансовой отчетности покупателя после объединения, даже если это приводит к тому, что все доли участия в капитале приобретаемого предприятия отнесены на неконтролирующую долю.

Объединение бизнеса с образованием юридического лица

Приобретение компании может состояться в том случае, когда одна из объединяющихся компаний получает контроль над другой объединяющейся компанией. *Контроль* — это возможность определять финансовую и хозяйственную политику компании. Для составления отчетности важно вовремя определить возникновение контроля одной организации над другой. Объединение бизнеса с образованием юридического лица может быть структурировано следующим образом:

1) один или несколько видов коммерческой деятельности становятся дочерними предприятиями покупателя, или чистые активы одного или нескольких видов коммерческой деятельности объединяются в одно предприятие;

2) одно объединяющееся предприятие передает свои чистые активы, либо его собственники передают свои доли участия другому предприятию или его собственникам;

3) все объединяющиеся предприятия передают свои чистые активы, или владельцы таких предприятий передают свои доли участия, вновь сформированному предприятию (такие операции иногда упоминаются как операции по слиянию или компиляции);

4) группа прежних собственников одного из объединяющихся предприятий получает контроль над объединенным предприятием.

На рис. 5.4 приведен пример юридического слияния, при котором активы и обязательства одной компании переходят к другой, а первая компания прекращает существование.

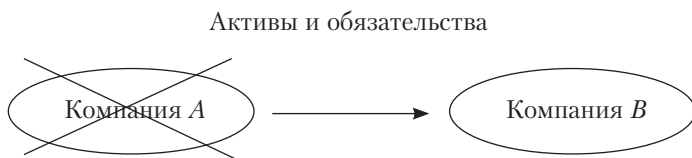


Рис. 5.4. Форма объединения бизнеса между двумя компаниями

На рис. 5.5 активы и обязательства обеих компаний переходят к вновь образуемой компании, а обе объединяющиеся компании ликвидируются.

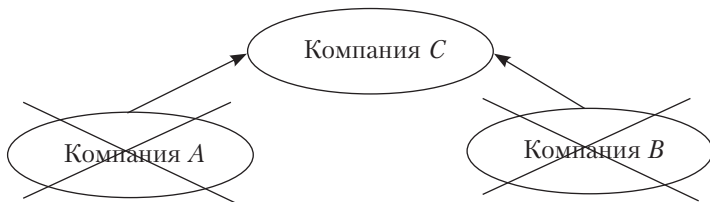


Рис. 5.5. Форма объединения бизнеса между тремя и более компаниями

Проанализировав все формы объединений, можно сделать общий вывод, что при объединении с образованием юридического лица процедура консолидации выполняется один раз. Далее отчетность составляется как единичная от одного юридического лица, и вновь созданная компания юридически выступает уже как отдельная организация. При объединении без образования юридического лица про-

цедура консолидации проводится регулярно, при каждом составлении отчетности.

Исторически сделки по объединению бизнеса проводились различными методами. Традиционно существовали две принципиально разные формы учета объединения бизнеса: *метод приобретения* (учет по методу приобретения) и *метод объединения интересов* (учет слияния). Согласно этим двум методам учет объединения бизнеса рассматривается с разных точек зрения. Приобретение можно представить как поглощение добычи хищником¹: при подготовке отчетов существование продолжает только приобретающее предприятие, а именно, в консолидированной отчетности отражается прибыль приобретающего предприятия, также и в сравнительных данных остаются данные приобретающего предприятия. Вместе с тем метод объединения интересов представляет собой объединение двух групп акционеров, ведущих ранее свой бизнес отдельно. Вновь созданное укрупненное предприятие формирует отчетность таким образом, как если бы оба предприятия всегда были вместе, т.е. при этом применяется ретроспективный метод путем совмещения итоговых результатов до и после совмещения, а также путем пересчета сравнительных данных. Данный метод в последнее десятилетие перестал применяться Советом по МСФО, поскольку считается, что фактически все сделки по объединению бизнеса являются приобретениями.

При построении консолидированной отчетности необходимо применять требования стандарта *IFRS 3*, в котором раскрываются понятие метода приобретения, определение объединения бизнеса, идентификация покупателя, определение даты приобретения, принцип признания, принцип и период измерения, признание и измерение гудвилла.

Стандартом *IFRS 3* определено, что объединением бизнеса является операция или иное событие, при котором покупатель получает контроль над одним или более бизнесами, в свою очередь контроль — это приобретение полномочий управлять финансовой и операционной политикой предприятия с целью получения выгод от его деятельности. *Признаками возникновения контроля* является наличие следующих условий.

¹ Ernst&Young «Применение МСФО 2009»: пер. с англ. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2009. Гл. 9 «Объединение бизнеса». С. 521.

1. Владение более чем половиной голосующих акций приобретаемой компании.

2. Обладание правом распоряжаться более чем половиной акций с правом голоса другой компании по соглашению с другими инвесторами (например, согласно договору).

3. Обладание правом определять финансовую и текущую политику другой компании на основании устава или соглашения.

4. Обладание правом назначать и смещать большинство членов совета директоров другой компании.

5. Обладание правом представлять большинство голосов при решении вопросов на заседаниях совета директоров другой компании.

Предприятие должно учитывать каждое объединение бизнеса по *методу приобретения*. Применение метода приобретения подразумевает следующие этапы:

1) идентификация покупателя;

2) определение даты приобретения;

3) признание и измерение идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любую неконтролирующую долю (далее — НКД) в приобретаемом предприятии;

4) признание и измерение гудвилла или дохода от сделки.

Покупателем при объединении бизнеса является предприятие, которое получает контроль над приобретаемым предприятием. Часто на практике бывает сложно определить покупателя, поэтому для распознавания покупателя применяются косвенные признаки. *Косвенными признаками* распознавания покупателя являются следующие отличия.

1. Справедливая стоимость одной из объединяющихся компаний значительно больше другой, что позволяет считать покупателем первую компанию.

2. Объединение компаний осуществляется путем обмена голосующих акций на деньги или их эквиваленты. Компания, переводящая деньги за акции, является покупателем.

3. Объединение компаний осуществляется при условии, что управляющие одной из них получают преимущественное право при подборе управляющих для вновь возникающих компаний. При этом доминирующая компания признается покупателем.

Датой приобретения бизнеса является дата фактического перехода контроля над компанией к приобретающей стороне. Дата, когда покупатель получает контроль над приоб-

ретаемым предприятием, как правило, является датой, когда покупатель юридически передает возмещение, приобретает активы и принимает обязательства приобретаемого предприятия, — датой закрытия компании. Однако покупатель мог бы получить контроль в день, наступивший либо раньше, либо позже, чем дата закрытия компании. Например, дата приобретения предшествует дате закрытия в том случае, если договор предусматривает, что покупатель получает контроль над приобретаемым предприятием в день перед датой закрытия этой компании.

Признанные идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства должны оцениваться по справедливой стоимости на дату приобретения. Покупатель должен измерить НКД в приобретаемом предприятии либо по справедливой стоимости, либо как пропорциональную часть НКД в идентифицируемых чистых активах приобретаемого предприятия на дату приобретения.

В некоторых случаях собственники дочернего не обменивают свои долевые инструменты на долевые инструменты материнского предприятия. Такие собственники являются НКД в консолидированной финансовой отчетности.

В случае поэтапного объединения (путем постепенной покупки акций) стоимость объединения равна совокупной стоимости отдельных операций приобретения. Приобретенные активы и признанные обязательства в обмен на получение контроля над компанией оцениваются по их справедливой стоимости на дату осуществления операции обмена. Стоимость объединения включает любые затраты, непосредственно связанные с объединением, такие как консультационные затраты, затраты на профессиональные услуги бухгалтеров, юристов, оценщиков и других экспертов, необходимые для осуществления объединения. Общие административные расходы, включая расходы на содержание отдела закупок, не включаются в стоимость объединения, а списываются в расходы по мере их возникновения. Будущие затраты или убытки, которые компания ожидает понести в результате объединения, не являются обязательствами, принятыми покупателем в обмен на контроль над приобретаемой компанией. Поэтому они не включаются в стоимость объединения.

На дату приобретения приобретающая сторона должна отнести произведенные затраты на справедливую стоимость приобретенных объектов активов и обязательств.

При консолидации отчетности возникают такие понятия, как гудвилл и НКД.

Гудвилл бывает двух видов: внешний и внутренний. В некоторых случаях затраты осуществляются с целью создания будущих экономических выгод, однако они не приводят к созданию нематериального актива, удовлетворяющего критериям признания, в соответствии с МФСО 38. Такие затраты часто называются затратами, способствующими формированию внутреннего гудвилла. Внутренне созданный гудвилл не подлежит признанию в качестве актива, поскольку он не является идентифицируемым ресурсом (т.е. не является отделяемым и не возникает из договорных или иных юридических прав), который контролируется предприятием и может быть надежно измерен по себестоимости. Внешний гудвилл возникает при покупке одной компанией акций другой компании, разница между рыночной и номинальной стоимостью акций и является внешним гудвиллом. Именно внешний гудвилл отражается в консолидированном балансовом отчете при объединении бизнеса.

Окончательным этапом применения метода приобретения является признание и оценка гудвилла или дохода от выгодной покупки. В соответствии со стандартом приобретающая сторона должна признать гудвилл в качестве актива. Покупатель должен признать гудвилл на дату приобретения, он должен быть оценен как превышение совокупности переданного возмещения, измеренного по справедливой стоимости на дату приобретения и суммы любой НКД в приобретаемом предприятии, над суммой идентифицируемых приобретенных активов на дату приобретения за вычетом принятых обязательств.

Гудвилл определяется следующей формулой:

$$\text{Гудвилл} = (\text{СП} - \text{ЧА} \times \text{ДП}) - \text{ОГ},$$

где СП — стоимость приобретения; ЧА — чистые активы покупаемой компании на дату покупки; ДП — доля покупателя в приобретаемой компании (в %); ОГ — обесценение гудвилла.

Проиллюстрируем вышеизложенное примером порядка отражения гудвилла в консолидированном отчете.

ПРИМЕР 5.1

Условия: Уставный капитал дочернего общества *Daug* составляет 500 тыс. долл. по цене 5 долл. за одну акцию. В 2011 г. головное общество *Mot* приобрело 100% обыкновенных акций дочерней компании по цене 6 долл. за одну акцию.

Уставный капитал головного общества составляет 1100 тыс. долл.

Задание: Определить гудвилл в консолидированном отчете по состоянию на 31.12.2011.

Решение:

Таблица 5.1

Выписка из отчета о финансовом положении материнской компании *Mot* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	600*	Уставный капитал	1100

* Инвестиции в дочернюю компанию составляют:
500 тыс. долл. / $5 \times 6 = 600$ тыс. долл.

Таблица 5.2

Выписка из отчета о финансовом положении дочерней компании *Daug* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
		Уставный капитал	500

Таблица 5.3

Выписка из консолидированного отчета о финансовом положении компании *Mot* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	—	Уставный капитал	1100*
Деловая репутация (положительный гудвилл)	100**		

* Уставный капитал консолидированного отчета составляет:

1-я операция — построчное суммирование:

1100 тыс. долл. + 500 тыс. долл. = 1600 тыс. долл.

2-я операция — элиминирование:

1600 тыс. долл. – 500 тыс. долл. = 1100 тыс. долл.

Проводка в учете:

Дт Уставный капитал

Кт Инвестиции в дочерние общества 500 тыс. долл.

****** Гудвилл (положительный, т.е. приобретение акций головным обществом по цене выше номинальной стоимости акций):

600 тыс. долл. – 500 тыс. долл. = 100 тыс. долл.

Проводка в учете:

Дт Деловая репутация

Кт Инвестиции в дочерние общества 100 тыс. долл.

В результате проводок статья «Инвестиции в дочерние общества» обнуляется, что видно из выписки из консолидированного отчета.

Определение

НКД — это часть прибыли или убытка и чистых активов дочерней организации, приходящаяся на долю в капитале, которой материнская организация не владеет непосредственно или косвенно через дочерние структуры.

В консолидированной отчетности НКД должна быть определена и указана в отчетности отдельной строкой в пассиве после собственного капитала и перед долгосрочными обязательствами. НКД в чистых активах состоит из суммы всех НКД, определяемых на момент их объединения. Также определяется НКД в изменениях капитала, начиная с даты их объединения. Поскольку организация-покупатель признает идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемой организации по их справедливой стоимости на дату приобретения, то любая доля меньшинства в приобретаемой организации отражается в учете пропорционально доле меньшинства в чистой справедливой стоимости этих статей.

НКД состоит:

- из уставного капитала;
- добавочного капитала;
- резервного капитала;
- нераспределенной прибыли дочернего общества, соответствующей участию в нем сторонних акционеров.

НКД определяется по формуле

$$\text{НКД} = (\text{УК} + \text{ДК} + \text{РК} + \text{НП}) \times (1 - \text{ДП}),$$

где УК — уставный капитал дочерних компаний; ДК — добавочный капитал дочерних компаний; РК — резервный капитал дочерних компаний; НП — нераспределенная прибыль дочерних компаний; ДП — доля покупателя в приобретаемых компаниях (коэффициент).

В случае если в течение отчетного периода имело место изменение НКД в чистых активах дочерней компании, то применяется формула

$$\text{НКД} = \text{НКД}_{\text{приобр}} + \text{НКД}_{\text{изм}},$$

где $\text{НКД}_{\text{приобр}}$ — НКД в чистых активах дочерней компании на дату приобретения; $\text{НКД}_{\text{изм}}$ — изменение доли меньшинства в чистых активах дочерней компании после приобретения акций дочерней компании.

Из определений гудвилла приобретаемой компании и НКД следует, что эти две статьи появляются в консолидированном отчете группы, а в единичной отчетности обществ, входящих в группу, данных статей нет.

Покажем на примере порядок отражения НКД в консолидированном отчете.

ПРИМЕР 5.2

Условие: Головное общество *Mom* в 2011 г. приобрело 75% обыкновенных акций дочерней компании *Daug* по номинальной стоимости.

Уставный капитал дочернего общества составляет 500 тыс. долл.; прочий капитал (добавочный, резервный и нераспределенная прибыль) — 300 тыс. долл.

Уставный капитал головного общества составляет 1100 тыс. долл.; прочий капитал (добавочный, резервный и нераспределенная прибыль) — 500 тыс. долл.

Задание: Рассчитать НКД при консолидации капитала и подготовить консолидированный отчет по состоянию на 31.12.2011.

Решение:

Таблица 5.4

Выписка из отчета о финансовом положении материнской компании *Mot* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	375*	Уставный капитал	1100
		Прочий капитал	500

* Инвестиции в дочернюю компанию составляют:
 $500 \text{ тыс. долл.} \times 0,75 = 375 \text{ тыс. долл.}$

Таблица 5.5

Выписка из отчета о финансовом положении дочерней компании *Daug* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
		Уставный капитал	500
		Прочий капитал	300

Таблица 5.6

Выписка из консолидированного отчета о финансовом положении компании *Mot* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	—	Уставный капитал	1100*
		Прочий капитал	725**
		НКД	200***

* Уставный капитал консолидированного отчета составляет:

1-я операция — построчное суммирование:

$1100 \text{ тыс. долл.} + 375 \text{ тыс. долл.} = 1475 \text{ тыс. долл.}$

2-я операция — элиминирование:

$1475 \text{ тыс. долл.} - 375 \text{ тыс. долл.} = 1100 \text{ тыс. долл.}$

** Прочий капитал:

500 тыс. долл. + (300 тыс. долл. × 0,75) = 725 тыс. долл.

*** НКД консолидированного отчета составляет:

НКД = (УК + ДК + РК + НП) × (1 - ДП) = (500 тыс. долл. + 300 тыс. долл.) × (1 - 0,75) = 200 тыс. долл.

В табл. 5.7 показано влияние изменения величины гудвилла, НКД и статей определения финансовых результатов на балансовый отчет и отчет о совокупных доходах.

Таблица 5.7

Влияние изменений активов и пассивов на отчетность

Статьи	Актив/ Пассив	Дебет	Кредит
Положительный гудвилл	Актив	увеличение	уменьшение
Обесценение гудвилла	Актив	увеличение	уменьшение
Расходы	Актив	увеличение	уменьшение
Отрицательный гудвилл	Пассив	уменьшение	увеличение
Доходы	Пассив	уменьшение	увеличение
НКД	Пассив	уменьшение	увеличение

Для построения консолидированного балансового отчета следует применять рабочую таблицу, в которой поэтапно можно отразить все приемы консолидации: элиминирование капитала, взаиморасчетов, консолидацию финансовых результатов, а также расчет гудвилла и НКД.

Требования к раскрытию информации

Покупатель дополнительно в отчетности должен раскрывать данные, помогающие пользователям отчетности достоверно оценить финансовые результаты объединений бизнеса, которые произошли:

- в течение данного отчетного периода;
- после отчетной даты, но до даты утверждения отчетности.

Также дополнительно раскрываются данные о количестве выпущенных акций, выручке объединенной компании за отчетный период и прочие данные.

5.2. МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»

Аналоги в России:
постановление Правительства РФ от 3 марта 2012 г.
№ 179 «О представлении годовой консолидированной
финансовой отчетности»,
Федеральный закон от 27 июля 2010 г.
№ 208-ФЗ «О консолидированной
финансовой отчетности».

Федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» устанавливаются общие требования к составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности юридическим лицом. Под **консолидированной финансовой отчетностью** понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения группы организаций, определяемой в соответствии с МСФО.

Правительство РФ Постановлением от 3 марта 2012 г. № 179 утвердило правила представления годовой консолидированной финансовой отчетности (далее — Правила), ведение которой регламентируется Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности». Помимо порядка представления указанной отчетности, Правила также предусматривают особенности ее подачи и публикации. Согласно п. 3 Правил такие организации должны подавать указанную отчетность в ФСФР России в течение 120 дней после окончания года, по итогам которого она составлена. Отчетность направляется посредством телекоммуникационных каналов связи, в том числе через Интернет в форме электронного документа, заверенного неквалифицированной электронной подписью.

Напомним, что с 2011 г. в России применяются международные стандарты финансовой отчетности. Разъяснения к ним были введены приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н, который вступил в силу 20 декабря 2011 г.

Консолидация отчетности включает следующие этапы:

- 1) суммирование отчетных данных материнской и дочерних предприятий, входящих в группу;
- 2) применение техники консолидации (элиминирование внутригрупповой прибыли, взаиморасчетов и прочих операций);
- 3) расчет гудвилла и неконтролирующей доли и определение их влияния на консолидированную отчетность.

МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» применяется при составлении и представлении КФО для группы предприятий, находящихся под контролем материнского предприятия. Данный стандарт применяется с 1 января 2009 г. с учетом всех последних поправок и заменяет МСФО (IAS) 27 в редакции 2003 г.

МБС 27 содержит следующие определения¹.

Определения

Консолидированная финансовая отчетность (КФО) — это финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единого хозяйствующего субъекта.

Группа — материнское предприятие и все его дочерние предприятия.

Контроль — это полномочия на управление финансовой деятельностью организации таким образом, чтобы получать выгоды от ее деятельности.

Неконтролирующая доля (НКД) — часть прибыли или убытка и чистых активов дочернего предприятия, приходящаяся на доли участия в капитале, которыми материнское предприятие не владеет прямо или косвенно через дочерние предприятия.

Материнское предприятие — предприятие, имеющее одно или несколько дочерних предприятий.

Дочернее предприятие — предприятие, в том числе неакционерное предприятие, такое как партнерство, которое контролируется другим предприятием, называемым материнским предприятием.

Отдельная финансовая отчетность — составляемая материнским предприятием, инвестором ассоциированного предприятия или участником совместно контролируемого предприятия финансовая отчетность, в которой инвестиции учитываются на основе непосредственной доли в капитале, а не на основе представленных в отчетности финансовых результатов и чистых активов объектов инвестиций.

При представлении КФО должны соблюдаться следующие правила:

- КФО составляется материнским предприятием;
- в основу составления КФО принимается учетная политика материнского предприятия. Если дочернее предприятие использует учетную политику, отличную от учетной политики материнского предприятия и применяемой для отражения в КФО, финансовая отчетность этого предприятия соответ-

¹ ФКМСФО МСФО (IAS) 27.

ствующим образом корректируется и после соответствующей корректировки составляется переходный балансовый отчет;

- в КФО берутся отчетности головного и дочерних предприятий за один и тот же отчетный период и на одну и ту же дату.

Материнское предприятие не обязано представлять КФО в том случае, если:

- материнское предприятие само является дочерним предприятием, находящимся в полной или частичной собственности другого предприятия;

- долговые и долевыми инструменты материнского предприятия не обращаются на открытом фондовом рынке;

- материнское предприятие не предоставляло и не находится в процессе предоставления своей финансовой отчетности регулирующим органам в целях выпуска любого класса инструментов на открытый рынок;

- любое промежуточное материнское предприятие указанного материнского предприятия представляет доступную для открытого пользования КФО, подготовленную в соответствии с требованиями МСФО.

Консолидированная финансовая отчетность должна включать (охватывать) все дочерние предприятия материнского предприятия. Контроль одной компании над деятельностью другой осуществляется при прямом или косвенном владении более чем половиной голосующих акций контролируемой организации. При меньшем числе акций компания может осуществлять контроль при наличии следующих обстоятельств:

- возможности управлять более чем половиной акций, имеющих право голоса, по соглашению с другими инвесторами;

- наличии полномочий определять финансовую политику организации;

- обладании правом назначать и смещать большинство членов совета директоров;

- возможности иметь большинство голосов на заседаниях совета директоров или равнозначного органа управления, при этом контроль над организацией осуществляется через этот совет или орган;

- владении подписными сертификатами, опционами на приобретение акций, долговыми или долевыми инструментами, которые могут конвертироваться в обыкновенные акции.

Наряду с вышеперечисленными правилами, стандарт определяет следующие процедуры (технику) консолидации, которые включает в себя следующие направления:

- консолидация капитала;
- консолидация взаиморасчетов;
- консолидация финансовых результатов.

Техника консолидации капитала основывается на том, что балансовая стоимость инвестиций материнского предприятия в каждое дочернее предприятие, а также принадлежащая материнскому предприятию доля в капитале каждого дочернего предприятия, должны взаимоисключаться. Ранее, в МБС 27 от 2003 г. «взаимоисключение» носило название «элиминирование», цель которого — устранение двойного счета тех операций, которые при суммировании будут в отчетности показаны дважды.

Инвестиции головного общества в дочернее могут быть стопроцентными, а могут быть долевыми.

При стопроцентном участии головного предприятия в уставном капитале дочернего предприятия активная статья материнского общества «Инвестиции в дочерние общества» и пассивная статья дочернего общества «Уставный капитал» являются полностью взаимоисключаемыми.

Проиллюстрируем подобную ситуацию примером.

ПРИМЕР 5.3

Компания *Regulation capital* в 2011 г. приобрела 100% акций дочернего общества *Regulation* в количестве 20 000 шт. Номинальная стоимость каждой акции 5 долл. Уставный капитал материнской компании составляет 600 000 долл.

Выписки из отчетов о финансовом положении дочернего и материнского обществ, а также консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31.12.2011. будут иметь следующий вид (табл. 5.8, 5.9, 5.10).

Таблица 5.8

Выписка из отчета о финансовом положении материнской компании *Regulation capital* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	100*	Уставный капитал	600

* Уставный капитал дочерней компании составляет:
20 тыс. долл. \times 5 = 100 тыс. долл.

Таблица 5.9

Выписка из отчета о финансовом положении дочерней компании *Regulation* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
		Уставный капитал	100

Таблица 5.10

Выписка из консолидированного отчета о финансовом положении компании *Regulation capital* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	—	Уставный капитал	600*

* Уставный капитал консолидированного отчета составляет:

1-я операция — построчное суммирование:

600 тыс. долл. + 100 тыс. долл. = 700 тыс. долл.

2-я операция — элиминирование.

Величина элиминирования составляет 100 тыс. долл., поэтому в статье «Уставный капитал» консолидированного отчета показывается сумма:

700 тыс. долл. – 100 тыс. долл. = 600 тыс. долл.

В активе по строке «Инвестиции в дочерние общества» сумма 100 тыс. долл. исключается.

При консолидации капитала при долевом участии определяется коэффициент участия, он умножается на сумму уставного капитала дочернего предприятия, и полученная величина капитала взаимоисключается.

Коэффициент участия (К уч) определяется как частное от деления доли головного предприятия в капитале дочернего в процентах к 100% согласно формуле

$$K_{\text{уч}} = D_{\text{уч}} / 100\%,$$

где $D_{\text{уч}}$ — доля головного предприятия в капитале дочернего, %.

Если собственный капитал дочернего общества включает добавочный, резервный капитал и нераспределенную прибыль, указанные статьи также умножаются на коэффициент участия. Рассмотрим это на примере.

ПРИМЕР 5.4

Компания *Regulation capital* в 2011 г. приобрела 40% акций дочернего общества *Regulation* в количестве 4000 шт. Номинальная стоимость каждой акции 5 долл. Уставный капитал материнской компании составляет 600 000 долл.

Ниже в табл. 5.11, 5.12, 5.13 представлены выписки из отчетов о финансовом положении дочернего и материнского обществ, а также из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31.12.2011.

Таблица 5.11

Выписка из отчета о финансовом положении материнской компании *Regulation capital* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	20*	Уставный капитал	600

* Инвестиции в дочернее общество составляют: 4 тыс. долл. \times 5 = 20 тыс. долл.

Таблица 5.12

Выписка из отчета о финансовом положении дочерней компании *Regulation* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
		Уставный капитал	50*

* Уставный капитал дочернего общества составляет: 20 тыс. долл. / 40 \times 100 = 50 тыс. долл.

Таблица 5.13

Выписка из консолидированного отчета о финансовом положении компании *Regulation Capital* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	—	Уставный капитал	630*

* Уставный капитал консолидированного отчета составляет:

1-я операция — построчное суммирование:

600 тыс. долл. + 50 тыс. долл. = 650 тыс. долл.

2-я операция — элиминирование:

650 тыс. долл. – 20 тыс. долл. = 630 тыс. долл.

В активе по строке «Инвестиции в дочерние общества» сумма 20 тыс. долл. исключается.

Рассмотрим особенности консолидации капитала при превышении финансовых вложений головного общества над номинальной стоимостью акций дочернего общества.

В случае если головное общество приобретает акции дочернего общества по цене, отличной от номинальной стоимости, то процедура консолидации включает следующие этапы.

1. Определение балансовой стоимости собственного капитала дочернего общества. Балансовая стоимость собственного капитала дочернего общества равна его чистым активам, которые определяются путем вычитания из суммы активов общества всех его обязательств.

2. Сравнение размера инвестиций головного общества в дочернее (или его доли, принадлежащей головному обществу).

3. Положительная разница отражается в составе нематериальных активов консолидированного отчета. Она называется «положительный гудвилл».

4. Отрицательная разница (отрицательный гудвилл) отражается в пассиве консолидированного отчета.

Ниже приведен пример с отражением в консолидированном отчете положительного гудвилла.

ПРИМЕР 5.5

Компания *Regulation Capital* в 2011 г. приобрела 100% акций дочернего общества *Regulation* в количестве 6000 шт. по рыночной цене каждой акции 6 долл. Уставный капитал дочернего общества составляет 20 000 долл., а его прочий капитал (добавочный, резервный и нераспределенная прибыль) составляет 5 000 долл. Уставный капитал материнской компании равен 600 000 долл.

Ниже в табл. 5.14, 5.15, 5.16 представлены выписки из отчетов о финансовом положении дочернего и материнского обществ, а также из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31.12.2011.

Таблица 5.14

**Выписка из отчета о финансовом положении материнской
компании *Regulation Capital* по состоянию
на 31.12.2011, тыс. долл.**

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	36*	Уставный капитал	600

* Инвестиции в дочернее общество составляют: 6 тыс. долл. \times 6 = 36 тыс. долл.

Таблица 5.15

**Выписка из отчета о финансовом положении дочерней
компании *Regulation* по состоянию
на 31.12.2011, тыс. долл.**

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
		Уставный и прочий капитал	25

1. Определение балансовой стоимости (БС) собственного капитала дочернего общества:

$$\text{БС} = 20 \text{ тыс. долл.} + 5 \text{ тыс. долл.} = 25 \text{ тыс. долл.}$$

2. Сравнение размера инвестиций головного общества в дочернее (или его доли, принадлежащей головному обществу):

$$36 \text{ тыс. долл.} - 25 \text{ тыс. долл.} = 11 \text{ тыс. долл.}$$

Финансовые активы головного общества превышают собственный капитал дочернего на 11 тыс. долл. Следовательно, эта сумма отражается как нематериальный актив группы.

Таблица 5.16

**Выписка из консолидированного отчета о финансовом
положении компании *Regulation Capital* по состоянию
на 31.12.2011, тыс. долл.**

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	—	Уставный капитал	600*
Деловая репутация дочернего общества	11		

* Уставный капитал консолидированного отчета составляет:

1-я операция — построчное суммирование:

600 тыс. долл. + 25 тыс. долл. = 625 тыс. долл.

2-я операция — элиминирование:

625 тыс. долл. – 25 тыс. долл. = 600 тыс. долл.

3-я операция — отражение положительного гудвилла в размере 11 тыс. долл. в активе консолидированного отчета.

Инвестиции в размере 25 тыс. долл. элиминируются.

Далее рассмотрим пример на отражение в консолидированном отчете отрицательного гудвилла.

ПРИМЕР 5.6

Компания *Regulation Capital* в 2011 г. приобрела 100% акций дочернего общества *Regulation* в количестве 6000 шт. по рыночной цене каждой акции 2 долл. Уставный капитал дочернего общества составляет 20 000 долл., а его прочий капитал (добавочный, резервный и нераспределенная прибыль) составляет 5000 долл. Уставный капитал материнской компании равен 600 тыс. долл.

В табл. 5.17, 5.18, 5.19 представлены выписки из отчетов о финансовом положении дочернего и материнского обществ, а также из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31.12.2011.

Таблица 5.17

Выписка из отчета о финансовом положении материнской компании *Regulation Capital* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	12	Уставный капитал	600

Инвестиции в дочернее общество составляют: 6 тыс. долл. × 2 = 12 тыс. долл.

Таблица 5.18

Выписка из отчета о финансовом положении дочерней компании *Regulation* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
		Уставный и прочий капитал	25

1. Определение балансовой стоимости (БС) собственного капитала дочернего общества:

$$\text{БС} = 20 \text{ тыс. долл.} + 5 \text{ тыс. долл.} = 25 \text{ тыс. долл.}$$

2. Сравнение размера инвестиций головного общества в дочернее (или его доли, принадлежащей головному обществу):

13 тыс. долл. — превышение собственного капитала дочернего общества над финансовыми вложениями головного общества, данная сумма в консолидированном отчете отражается как отрицательный гудвилл.

Таблица 5.19

Выписка из консолидированного отчета о финансовом положении компании *Regulation Capital* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	—	Уставный капитал	600
		Отрицательный гудвилл	13

Уставный капитал консолидированного отчета составляет:

1-я операция — построчное суммирование:

$$600 \text{ тыс. долл.} + 25 \text{ тыс. долл.} = 625 \text{ тыс. долл.}$$

2-я операция — элиминирование:

$$625 \text{ тыс. долл.} - 25 \text{ тыс. долл.} = 600 \text{ тыс. долл.}$$

Инвестиции в дочернее общество в размере 12 тыс. долл. элиминируются.

3-я операция — отражение отрицательного гудвилла в сумме 13 тыс. долл. в пассиве консолидированного отчета.

Рассмотрим консолидацию внутригрупповых расчетов. Между компаниями группы возникают взаиморасчеты. В частности, это касается:

— задолженностей членов группы по взносам в уставный капитал;

— займов и кредитов друг другу;

— авансов выданных и полученных;

— дебиторской и кредиторской задолженности;

— дивидендов начисленных;

— покупки, продажи активов членов группы друг другу и пр.

Вышеперечисленные взаиморасчеты между членами группы взаимоисключаются. Рассмотрим элиминирование взаиморасчетов на примере.

ПРИМЕР 5.7

Компания *Regulation Capital* в 2011 г. приобрела 100% акций дочернего общества *Regulation* в количестве 6000 шт. по номинальной стоимости каждой акции 5 долл. Уставный капитал дочернего общества составляет 30 000 долл. Уставный капитал материнской компании равен 600 000 долл. В 2011 г. у дочернего общества возникла дебиторская задолженность материнской компании в размере 25 000 долл., также материнская компания выдала краткосрочный займ дочернему обществу в размере 33 000 долл.

Ниже в табл. 5.20, 5.21, 5.22 представлены выписки из отчетов о финансовом положении дочернего и материнского обществ, а также из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31.12.2011.

Таблица 5.20

Выписка из отчета о финансовом положении материнской компании *Regulation Capital* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	30	Уставный капитал	600
Дебиторская задолженность	33	Кредиторская задолженность	25

Таблица 5.21

Выписка из отчета о финансовом положении дочерней компании *Regulation* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
		Уставный капитал	30
Дебиторская задолженность	25	Кредиторская задолженность	33

Таблица 5.22

Выписка из консолидированного отчета о финансовом положении компании *Regulation Capital* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	—	Уставный капитал	600
Дебиторская задолженность	—	Кредиторская задолженность	—

В консолидированном отчете элиминируются статьи дебиторской задолженности в сумме 25 тыс. долл. дочернего общества и кредиторской задолженности 33 тыс. долл. материнского общества, а также инвестиции материнского общества в уставный капитал дочерней компании.

Уставный капитал консолидированного отчета составляет:

1-я операция — построчное суммирование:

600 тыс. долл. + 30 тыс. долл. = 630 тыс. долл.

2-я операция — элиминирование:

630 тыс. долл. — 30 тыс. долл. = 600 тыс. долл.

Элиминируются также суммы 25 тыс. долл. и 33 тыс. долл.

При консолидации финансовых результатов полученный от реализации товаров, работ и услуг одного общества группы другому обществу этой же группы финансовый результат (прибыль или убыток) в течение отчетного периода в консолидированном отчете о совокупном доходе взаимно исключается. В том случае, если финансовый результат образовался от реализации вне группы, он при консолидации суммируется. Иными словами, в консолидированном отчете о совокупном доходе показывается финансовый результат от реализации товаров, работ и услуг третьим лицам.

Из положения по отражению в консолидированном финансовом отчете (КФО) о совокупном доходе финансовых результатов следует, что проще идти по пути не исключения (элиминирования) финансовых результатов, полученных от реализации членов группы друг другу, а включения в консолидированный отчет о совокупном доходе только тех финансовых результатов, которые образовались от реализации третьим лицам. Доходы и расходы дочернего предприятия включаются в КФО с даты приобретения и основываются на стоимости активов и обязательств, признанных в КФО ма-

теринского предприятия на дату приобретения. К примеру, признанные амортизационные расходы, должны основываться на справедливой стоимости соответствующих амортизируемых активов, признанных в КФО на дату приобретения. Доходы и расходы дочернего предприятия включаются в КФО до даты, на которую материнское предприятие прекращает контролировать дочернее предприятие.

Рассмотрим подобную ситуацию на примере.

ПРИМЕР 5.8

Компания *Regulation Capital* в 2011 г. приобрела 100% акций дочернего общества *Regulation*. В 2011 г. дочернее общество реализовало материнскому обществу продукцию на сумму 450 тыс. долл., затраты на производство и реализацию этой продукции составили 300 тыс. долл. Затраты материнской компании на приобретение указанной продукции также составили 450 тыс. долл. Материнская компания полностью реализовала данную продукцию третьим лицам за 750 тыс. долл.

В табл. 5.23, 5.24, 5.25 представлены выписки из отчетов о совокупном доходе дочернего и материнского обществ, а также из консолидированного отчета о совокупном доходе по состоянию на 31.12.2011.

Таблица 5.23

Выписка из отчета о совокупном доходе материнской компании *Regulation Capital* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

Статьи	Сумма
Выручка от реализации товаров, работ и услуг группы	750
Себестоимость реализации товаров, работ и услуг группы	450
Прибыль от реализации	300

Таблица 5.24

Выписка из отчета о совокупном доходе дочерней компании *Regulation* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

Статьи	Сумма
Выручка от реализации товаров, работ и услуг группы	450
Себестоимость реализации товаров, работ и услуг группы	300
Прибыль от реализации	150

Таблица 5.25

Выписка из консолидированного отчета о совокупном доходе компании *Regulation Capital* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

Статьи	Сумма
Выручка от реализации товаров, работ и услуг группы	750
Себестоимость реализации товаров, работ и услуг группы	300
Прибыль от реализации	450

В консолидированном отчете о совокупном доходе элиминируются следующие статьи:

Выручка дочернего общества 450 тыс. долл.

Себестоимость реализации материнской компании 450 тыс. долл.

Выручка от реализации товаров, работ и услуг группы в сумме 750 тыс. долл. получена из расчета:

1-я операция — построчное суммирование:

750 тыс. долл. + 450 тыс. долл. = 1200 тыс. долл.

2-я операция — элиминирование:

1200 тыс. долл. – 450 тыс. долл. = 750 тыс. долл.

Себестоимость реализации товаров, работ и услуг группы в сумме 300 тыс. долл. получена из расчета:

1-я операция — построчное суммирование:

450 тыс. долл. + 300 тыс. долл. = 750 тыс. долл.

2-я операция — элиминирование:

750 тыс. долл. – 450 тыс. долл. = 300 тыс. долл.

В вышеприведенном примере затраты материнской компании и выручка дочерней компании совпадают, но на практике такая ситуация случается крайне редко. Зачастую материнская компания несет дополнительные коммерческие, производственные и накладные расходы, которые включаются в себестоимость реализации продукции материнской компании. Подобная ситуация рассмотрена в следующем примере.

ПРИМЕР 5.9

Компания *Regulation Capital* в 2011 г. приобрела 100% акций дочернего общества *Regulation*. В 2011 г. дочернее общество реализовало материнскому обществу продукцию на сумму 450 тыс. долл. Затраты на производство и реали-

зацию этой продукции составили 300 тыс. долл. Затраты материнской компании на приобретение указанной продукции также составили 450 тыс. долл. Дальнейшие затраты материнской компании при реализации продукции составили 130 тыс. долл. Материнская компания полностью реализовала данную продукцию третьим лицам за 900 тыс. долл.

Ниже представлены выписки из отчетов о совокупном доходе дочернего и материнского обществ, а также из консолидированного отчета о совокупном доходе по состоянию на 31.12.2011 (табл. 5.26, 5.27, 5.28).

Таблица 5.26

Выписка из отчета о совокупном доходе материнской компании *Regulation Capital* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

Статьи	Сумма
Выручка от реализации товаров, работ и услуг группы	900
Себестоимость реализации товаров, работ и услуг группы	580
Прибыль от реализации	320

Себестоимость реализации материнской компании 450 тыс. долл. + 130 тыс. долл. = 580 тыс. долл.

Таблица 5.27

Выписка из отчета о совокупном доходе дочерней компании *Regulation* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

Статьи	Сумма
Выручка от реализации товаров, работ и услуг группы	450
Себестоимость реализации товаров, работ и услуг группы	300
Прибыль от реализации	150

Таблица 5.28

Выписка из консолидированного отчета о совокупном доходе компании *Regulation Capital* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

Статьи	Сумма
Выручка от реализации товаров, работ и услуг группы	900
Себестоимость реализации товаров, работ и услуг группы	430
Прибыль от реализации	470

Себестоимость реализации товаров, работ и услуг группы равна:

300 тыс. долл. + 130 тыс. долл. = 430 тыс. долл.

В консолидированном отчете о совокупном доходе элиминируются следующие статьи:

Выручка дочернего общества 450 тыс. долл.

Себестоимость материнской компании 450 тыс. долл.

Консолидированная прибыль равна:

320 тыс. долл. + 150 тыс. долл. = 470 тыс. долл., т.е. консолидированная прибыль формируется как сумма прибыли материнского и дочернего обществ.

НКД должна отражаться в консолидированном отчете в разделе капитала, отдельно от акционерного капитала материнской организации. Отдельно должны раскрываться и НКД в прибыли или убытке группы. Прибыль или убыток относится на акционерный капитал материнской организации и НКД. Относимый на НКД финансовый результат является капиталом. Если убытки превышают НКД в ее капитале, они распределяются на долю большинства, кроме случая, когда НКД несет обязательство и имеет возможность инвестировать дополнительные средства для покрытия убытков. Если впоследствии дочерняя организация получает прибыль, то такая прибыль распределяется на долю большинства до тех пор, пока не будет компенсирована вся ранее поглощенная долей большинства сумма убытков, относящаяся к НКД. Общая совокупная прибыль относится на собственников материнского предприятия и НКД, даже если это приводит к дефицитному сальдо НКД.

Материнское предприятие может потерять контроль над дочерним предприятием. Например, это может произойти в следующих случаях:

— дочернее предприятие переходит под контроль правительства, суда или иного регулирующего органа;

— в результате договорного соглашения;

— при заключении материнским предприятием двух или нескольких соглашений, при которых материнское предприятие не может объяснить, что многократные соглашения являются одной операцией.

В том случае, если материнское предприятие теряет контроль над дочерним предприятием, оно:

— прекращает признание активов и обязательств дочернего предприятия по их балансовой стоимости на дату потери контроля;

- прекращает признание гудвилла;
- прекращает признание балансовой стоимости НКД бывшего дочернего предприятия на дату потери контроля;
- признает справедливую стоимость вознаграждения, полученного при операции, которая привела к потере контроля;
- признает любые инвестиции, оставшиеся в бывшем дочернем предприятии по их справедливой стоимости на дату потери контроля;
- признает любой возникающий в результате этого финансовый результат, относимый на материнское предприятие.

Когда предприятие составляет отдельную финансовую отчетность, оно должно учитывать инвестиции в дочерние предприятия, совместно контролируемые, и ассоциированные предприятия либо по фактической стоимости, либо в соответствии с МБС (*IAS*) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение».

Для выполнения узкоспециализированной работы нередко создаются компании, которые называются *компаниями специального назначения* (далее — КСН). КСН — это компания, созданная для выполнения определенной задачи.

Примерами КСН являются компании, связанные с проведением научно-исследовательских работ, занимающиеся арендой. В этом случае материнская компания контролирует КСН и она должна консолидировать данные КСН.

На наличие контроля КСН указывают следующие факторы:

- деятельность КСН осуществляется от имени головной организации;
- головная организация наделена полномочиями КСН;
- головная организация имеет выгоды и подвержена рискам КСН.

Рассмотрим несколько ситуаций и определим, какие компании в каждой из них входят в состав группы согласно правилам *IAS* 27.

Для наглядности построим схемы, отражающие характер взаимоотношений компаний.

Ситуация 1. Компания *Chapter* контролирует компанию *Daughter* согласно договору, заключенному с собственниками компании *Daughter*, и при этом не владеет ее акциями (рис. 5.6).

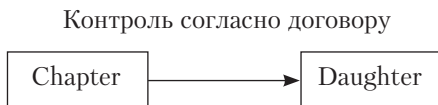


Рис. 5.6. Схема взаимоотношений компаний

Компания *Chapter* является материнской для компании *Daughter*, поскольку, фактически не обладая акциями *Daughter*, имеет возможность ее контролировать согласно договору.

Ситуация 2. Компания *Chapter* владеет 65% акций компании *Daughter*, которая в свою очередь владеет 39% акций компании *Property*. Согласно договору владельцы 30% акций компании *Daughter* обязаны голосовать по указанию компании *Property* (рис. 5.7).



Рис. 5.7. Схема взаимоотношений компаний

Компания *Chapter* является материнской для компаний *Daughter* и *Property* (поскольку компания *Chapter* располагает 60% голосов на собрании акционеров *Daughter*): $39\% / 65\% \times 100\% = 60\%$.

Ситуация 3. Компания *Chapter* имеет по 55% акций компаний *Daughter* и *Dependence*. В свою очередь компании *Daughter* и *Dependence* в равном объеме владеют 66% акций (по 33% каждая компания) компании *Property* (рис. 5.8).

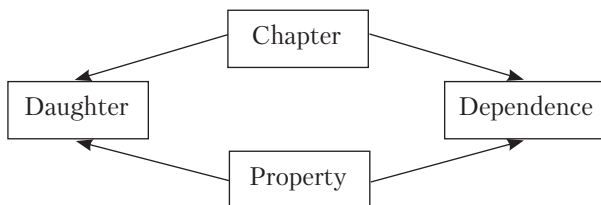


Рис. 5.8. Схема взаимоотношений компаний

Являясь материнской компанией для компаний *Daughter* и *Dependence*, компания *Chapter* может косвенно контролировать 66% акций компании *Property*.

Однако фактически компания *Chapter* владеет только 36% акций ($66\% \times 55\% / 100\%$) компании *Property*. Для ответа на вопрос, является ли компания *Chapter* материнской компанией компании *Property* необходимо проанализировать более детально особенности отношений между этими двумя компаниями.

Ситуация 4. У компаний *First* и *Second* общие акционеры, обладающие 100% акций обеих компаний (рис. 5.9).

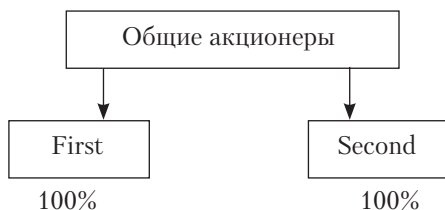


Рис. 5.9. Схема взаимоотношений компаний

Наличие общего акционера не доказывает того, что данные компании являются группой. При соблюдении определенных условий они могут являться связанными сторонами.

Для применения техники консолидации при составлении консолидированного отчета можно руководствоваться правилами, приведенными в табл. 5.29.

Таблица 5.29

Правила составления консолидированного отчета

Статьи отчета о финансовом положении и отчета о совокупных доходах	Актив / Пассив	Дебет	Кредит
Положительный гудвилл	А	Увеличение	Уменьшение
Обесценение гудвилла	А	Увеличение	Уменьшение
Расходы	А	Увеличение	Уменьшение
Отрицательный гудвилл	П	Уменьшение	Увеличение
Доходы	П	Уменьшение	Увеличение
Неконтролируемая доля	П	Уменьшение	Увеличение

В январе 2008 г. опубликована новая редакция МСФО (*IAS*) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», которая применяется с 1 января 2009 г. Стандарт *IAS*

27 в редакции, действовавшей до 1 января 2005 г., допускал, что материнская компания и ее дочерние общества могут иметь различную учетную политику. Если корректировки данных дочерних обществ для приведения их в соответствие с политикой материнской компании признавались нецелесообразными, их можно было не проводить с оговорками в пояснениях. Стандарт *IAS 27* в новой редакции разрешает материнской компании не составлять консолидированную финансовую отчетность, если она отвечает следующим условиям:

- компания либо сама находится в полной собственности другой компании, либо владельцы НКД не возражают против того, что компания не должна представлять консолидированную отчетность;
- ценные бумаги компании не обращаются на открытых рынках;
- компания не находится в процессе эмиссии ценных бумаг на открытых рынках;
- Ее материнская компания или конечная материнская компания составляет консолидированную финансовую отчетность по МСФО;
- компания должна раскрывать характер отношений между материнским и дочерним предприятиями, в которой материнское предприятие прямо или косвенно не владеет через дочерние предприятия более чем половиной акций, имеющих право голоса.

МСФО принял новый стандарт *IFRS 10* «Консолидированная финансовая отчетность», который заменяет стандарт *IAS 27* и вступает в силу для годовых отчетных периодов, начинающихся с 1 января 2013 г. Данный стандарт содержит новое определение контроля, имеющее следующую формулировку: «Инвестор контролирует объект инвестиций, если он имеет права на переменную сумму возврата на инвестицию (либо несет связанные с ней риски), и обладает возможностью влиять на данную сумму возврата вследствие своих полномочий в отношении объекта инвестиций». Сфера действия МСФО 10 остается прежней.

Требования к раскрытию информации

Компания должна раскрывать характер отношений между материнской организацией и дочерней, в которой материнская организация не владеет прямо или косвенно через дочерние организации более чем половиной акций, имеющих право голоса.

5.3. МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»

Аналог в России: ПБУ 12/2010
«Информация по сегментам».

Принципы построения сегментной отчетности начали обсуждаться в начале 1960-х гг. с момента появления корпораций. При диверсификации деятельности многопрофильных корпораций сегментные отчеты стали помогать при определении рентабельности того или иного вида производства и выявлять возможности роста и факторы риска различных сегментов, входящих в общий бизнес.

Порядок отражения в отчетности информации в соответствии с МСФО по сегментам установлен стандартом *IFRS 8* «Операционные сегменты». Предприятие должно применять данный МБС при составлении своей годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 2009 г. или после этой даты. Стандарт *IFRS 8* заменил *IAS 14* «Сегментная отчетность». Принятие нового стандарта вызвано необходимостью устранения расхождений между МСФО и *US GAAP* (национальными стандартами США) после принятия СФУ 131 «Раскрытие информации по сегментам предприятия и связанной с ней информации». Появление нового стандарта выполняет задачи конвергенции в отношении сегментной отчетности различных национальных моделей учета.

Существует определенная ирония в том, что окончательная версия МСФО *IFRS 8* имеет отличия от СФУ 131. В частности, согласно СФУ 131 компании с матричной структурой управления должны определять операционные сегменты на основании продуктов и услуг, что не является обязательным требованием стандарта *IFRS 8*¹. В европейском стандарте превалирует управленческий подход, при котором при раскрытии сегмента более важной считается информация, связанная с обязательствами сегмента. Напомним, что основу матричной структуры управления составляет принцип двойного подчинения исполнителей:

- непосредственному руководителю функциональной службы;
- руководителю проекта.

¹ Ernst&Young «Применение МСФО 2009»: пер. с англ. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2009. Гл. 35 «Операционные сегменты». С. 2546.

Принцип определения операционных сегментов на основании продуктов и услуг означает, что в основу построения сегмента может быть взят выпуск схожих продуктов и услуг.

Цель МСФО *IFRS* 8 «Операционные сегменты» выражена как «основной принцип» и заключается в раскрытии информации о предприятии, отражающей характер и финансовые последствия деятельности и экономической среды, в которой оно ведет свою деятельность.

Стандарт *IFRS* 8 распространяется как на отдельную финансовую отчетность предприятия, долговые или долевые инструменты которого обращаются на открытом рынке, так и на консолидированную финансовую отчетность группы, долговые или долевые инструменты которой обращаются на открытом рынке.

Операционный сегмент является компонентом предприятия, задействованным в следующей деятельности:

- от которой оно может генерировать доходы и нести расходы;
- операционные результаты которой регулярно рассматриваются руководителем предприятия;
- в отношении которой имеется дискретная (распределенная на сегменты) финансовая информация.

Руководство предприятия регулярно знакомится с операционными результатами и отвечает за операционные решения, чтобы принять решения о ресурсах, которые должны быть распределены на сегмент, и оценить результаты его деятельности.

Операционный сегмент может осуществлять такие виды деятельности, которые на данный момент не приносят дохода, например операции по вводу в эксплуатацию. Вместе с тем не каждый вид деятельности может являться операционным сегментом, так, например, к сегментам не относятся отделы, чья деятельность носит побочный характер, также не являются сегментом планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

Очетные сегменты должны являться следствием агрегирования двух или более сегментов и превышать количественные пороги.

Критериями агрегирования являются следующие схожие экономические особенности:

- характер продуктов и услуг;
- характер процессов производства;

- тип клиентов для их продуктов и услуг;
- методы, используемые для распределения продукции;
- банковский сектор, страхование или коммунальные предприятия.

Операционные сегменты должны удовлетворять любому из следующих количественных порогов:

- его заявленный доход должен составлять 10 или более процентов совокупного дохода, внутреннего и внешнего, всех операционных сегментов;

- абсолютная сумма заявленного дохода или убытка должна составлять 10 или более процентов суммы, которая является большей дохода либо убытка по всем неубыточным (убыточным) операционным сегментам;

- его активы составляют 10 или более процентов совокупных активов всех операционных сегментов.

Наличие хотя бы одного вышеназванного порога сегмента является основанием для выделения дополнительного операционного сегмента. Применение именно десятипроцентного порога сегмента объясняется исходя из соблюдения принципа рациональности, то есть практические соображения диктуют, чтобы информация не была излишне детализирована и вместе с тем не была бы неоправданно укрупнена.

Стандарт *IFRS 8* содержит правило относительно уровня существенности: «Если совокупный внешний заявленный доход в сегментной отчетности составляет менее 75 процентов дохода предприятия, должны быть выделены дополнительные операционные сегменты как отчетные сегменты (даже если они не удовлетворяют условиям десятипроцентных порогов), пока по крайней мере 75 процентов дохода предприятия не будут приходиться на отчетные сегменты»¹.

Рассмотрим на примере порядок определения операционных сегментов.

ПРИМЕР 5.10

В производственной компании *Sewing*, занимающейся пошивом мужских костюмов, существует ряд смежных производств. Структура производства компании представлена в табл. 5.30.

¹ ФКМСФО МСФО (*IFRS*) 3.

Таблица 5.30

Структура производства компании *Sewing*

Операционный сегмент	Доля выручки, %
1. Пошив мужских костюмов	46
2. Логистика	3
3. Пошив мужских головных уборов	20
4. Вывоз мусора	5
5. Почтовые услуги	1
6. Делопроизводство	8
7. Складские услуги	7
8. Пошив галстуков	10
Итого:	100

Критериям объединения, согласно стандарту, соответствуют 1-й, 3-й и 8-й операционные сегменты по пошиву мужских костюмов, мужских головных уборов и мужских галстуков в связи со схожестью производственного процесса (критерий № 3). Процент выручки в сумме будет составлять 76% (46 + 20 + 10). Данный операционный сегмент можно объединить под названием «Пошив мужской одежды». Уровень существенности свыше 75% при этом выполняется. Дополнительно также можно объединить еще два сегмента: 2-й и 7-й (логистика и складские услуги) в связи со схожестью технологического процесса (критерий № 3). В сумме выручка по этому сегменту будет равняться установленному порогу 10% (3 + 7).

Предприятие должно представлять следующую географическую информацию:

- доходы от внешних клиентов, относимые на страну происхождения предприятия и относимые на все зарубежные страны в целом, из которых предприятие получает доходы;
- долгосрочные активы, кроме финансовых инструментов, отложенных налоговых активов, активов планов вознаграждений по окончании трудовой деятельности и прав, возникающих по договорам страхования, расположенные в стране происхождения предприятия и расположенные во всех зарубежных странах в целом, в которых предприятие держит активы.

Проиллюстрируем примером целесообразность составления сегментной отчетности и покажем, какие сегменты

подлежат выделению в отчетности и указать на критерии при определении отчетных сегментов, относящихся к различным зарубежным компаниям.

ПРИМЕР 5.11

Британская компания *Manufacture*, чьи акции имеют котировку, в 2011 г. приобрела пять зарубежных дочерних компаний с целью управления производством и повышения их рентабельности. Данные о доле выручки компаний во вновь образовавшейся группе приведены в табл. 5.31.

Таблица 5.31

Данные о структуре выручки группы *Manufacture*

Наименование компании	Местонахождение компании	Вид производства	Доля выручки, %
1. Головная организация <i>Manufacture</i>	Великобритания	Приборостроение	34
2. Дочерняя организация <i>Ship building</i>	Норвегия	Строительство кораблей	12
3. Дочерняя организация <i>Clothing</i>	Испания	Производство одежды	8
4. Дочерняя организация <i>Furniture</i>	Италия	Производство мебели	7
5. Дочерняя организация <i>Textile</i>	Турция	Текстильное производство	15
6. Дочерняя организация <i>Machine</i>	Франция	Машиностроение	24
Итого:			100

1. Построение сегментной отчетности необходимо в соответствии с требованиями стандарта *IFRS 8* для всех компаний, чьи акции или долговые инструменты которых имеют котировку, поэтому головная организация *Manufacture* должна составлять сегментную отчетность.

При построении сегментной отчетности решаются следующие аналитические задачи, результаты которых впоследствии используются в управленческих целях:

- данные сегментной отчетности позволяют принимать более обоснованные решения относительно компании в целом;

- сегментная отчетность помогает увидеть группы товаров, работ и услуг в разрезе основных географических регионов, в которых работает компания;
- сегментная отчетность позволяет оценить различия в рентабельности различных производств;
- сегментная отчетность дает возможность выявить риски и перспективы развития на будущее;
- сегментная отчетность позволяет определить влияние существенных компонентов бизнеса на компанию в целом.

2. Дочерние компании *Clothing* (Испания) и *Furniture* (Италия) не отвечают условиям установленного порога, а именно в общей выручке они занимают менее 10%. Так как все виды производств разные и не имеют критериев для их дополнительного объединения, целесообразно составить сегменты, которые могут создаваться как по хозяйственному, так и по территориальному признаку. Цель создания группы — управление для повышения рентабельности отдельных производств, поэтому целесообразно в названии сегментов оставить производственное направление.

Операционный сегмент по приборостроению.

Операционный сегмент по машиностроению.

Операционный сегмент по кораблестроению.

Операционный сегмент по текстильному производству.

Необходимо по каждому сегменту определить лицо, ответственное за принятие операционных решений, так как данное условие содержится в стандарте *IFRS 8*.

На рис. 5.10 представлен общий алгоритм формирования операционных сегментов предприятия.

Предприятие должно раскрывать в отчетности следующую информацию:

- оценку прибыли и убытка;
- совокупные активы по каждому отчетному сегменту;
- оценку обязательств;
- доходы, полученные от внешних клиентов;
- доходы от операций с другими операционными сегментами того же предприятия;
- процентный доход;
- процентный расход;
- износ и амортизацию;
- существенные статьи дохода и расхода, раскрываемые в отчетности;

- долю предприятия в прибыли или убытке ассоциированных предприятий и совместной деятельности, учет которых ведется по методу долевого участия;
- расход или доход по налогу на прибыль;
- существенные неденежные статьи, кроме износа и амортизации.



Рис. 5.10. Этапы выделения отчетных сегментов

Если компания получает более 10% выручки от одного клиента, то такая информация должна быть раскрыта. В этом случае в отчетности раскрываются следующие данные:

- общая сумма выручки, полученная от каждого такого клиента;
- наименование операционного сегмента, к которому относится эта выручка.

Данное требование введено стандартом *IFRS 8* впервые, предыдущий стандарт подобного требования не содержал.

Если, по мнению руководства, информация об операционном сегменте является полезной для пользователя, такая информация может быть разрешена к включению даже в том случае, если она не удовлетворяет условиям 10%-ного порога.

Данные о прочей деятельности, отражаемой в сегментах, объединяются в статью «Прочие сегменты».

Если, по мнению руководства, информация о сегментных денежных потоках содержит конфиденциальные данные и может быть использована во вред компании, выделение таких сегментов может быть оставлено на усмотрение руководства.

Если основная сумма доходов сегмента приходится на процентный доход, последний может включаться в отчетность за вычетом процентных расходов, таким образом, в составе расходов могут указываться следующие статьи:

- процентные расходы;
- амортизация;
- расход по налогу на прибыль;
- прочие существенные статьи расходов.

Стандарт *IFRS 8* не требует объединять операционные сегменты, но указывает на то, что может существовать предел в отношении количества операционных сегментов. Стандарт предлагает установить такой предел на уровне около 10 сегментов. Убытки от обесценения, согласно *IAS 36* «Обесценение активов», должны раскрываться в сегментной отчетности.

Стандартом не предусмотрен пересчет сегментных данных исходя из учетных политик организаций, которые применяются при составлении консолидированной отчетности.

В состав информации по сегментам должны включаться:

- общая информация о критериях и характере деятельности сегментов;
- показатели деятельности каждого сегмента за период;
- сверка данных по сегментам с совокупными показателями, их причины расхождений;
- комментарии к используемым принципам подготовки данных;
- информация о компании в целом.

Отчетный сегмент, выделенный в предшествующем периоде, будет выделяться и в отчетном периоде независимо от соответствия количественным критериям, если он не потерял своей значимости. Иными словами, выделение сегментов должно отражаться в отчетности последовательно, от одного отчетного периода к следующему.

Минфином России принято новое Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010, утвержденное приказом Минфина России от 8 ноября 2010 г. № 143н (далее — ПБУ 12/2010), которое по определением приближено к редакции 2009 г. МСФО *IFRS 8* «Операционные сегменты». Рассмотрим основные тенденции изменения в подходе к понятию сегментной отчетности в новых документах. Основным различием старого и нового стандартов является иной подход к определению в оценке финансовых результатов операционных сегментов, основывающихся на решении управленческих задач. Основная цель предыдущего стандарта ПБУ 12/2000 — составление финансовых отчетов. Согласно требованиям нового стандарта информация по сегментам представляется на основе, отличной от основ формирования финансовых отчетов, в нем отсутствуют такие определения, как «выручка сегмента», «прибыль или убыток сегмента», «обязательства сегмента» и «активы сегмента». Важным нововведением считается также то, что, согласно новому стандарту, не требуется определять «первичную» и «вторичную» основы формирования сегментной отчетности. Ранее сегмент определялся в качестве отчетного только в том случае, если большая часть его выручки была получена от продаж внешним клиентам. Данное различие важно, так как, согласно *IFRS 8*, такой подход может привести к раскрытию дополнительных сегментов. В МБС *IFRS 8*, а также и в новом ПБУ 12/2010 полностью отсутствует такое понятие, как «географический сегмент». В МСФО рассматривается такой критерий, как географическая область, в ПБУ — критерий «географическая область или регион», но географический сегмент по территориальному принципу, как это было раньше, не выделяется, т.е. в критерии агрегирования территориальный принцип не попадает. При выделении сегментов стандартами определены количественные пороги, которые в *IFRS 8* и в ПБУ 12/2010 совпадают, хотя в МБС одним их процентных порогов является абсолютная сумма заявленного в отчетности дохода или убытка, в то время, как в ПБУ данный 10-процентный порог сформулирован как «финансовый результат деятельности сегмента». Следует отметить, что в российском ПБУ сегментная отчетность оформляется организациями —

эмитентами публично размещаемых ценных бумаг, в то время как в МБС уточняется, что сегментная отчетность составляется как единичными, так и консолидированными предприятиями. Данная конкретика существовала в российском ПБУ редакции 2000 г., но в новой редакции она отсутствует.

Требования к раскрытию информации

Согласно МБС *IFRS* 8 компания должна раскрывать выручку для каждого отчетного сегмента. Выручка сегмента от продаж внешним клиентам и его выручка от операций с другими сегментами должны представляться отдельно.

В состав информации по сегментам должны включаться:

- общая информация о критериях и характере деятельности сегментов;
- показатели деятельности каждого сегмента за период;
- сверка данных по сегментам с совокупными показателями, их причины расхождений;
- комментарии к используемым принципам подготовки данных;
- информация о компании в целом.

Отчетный сегмент, выделенный в предшествующем периоде, будет выделяться и в отчетном периоде независимо от соответствия количественным критериям, если он не потерял своей значимости. Иными словами, выделение сегментов должно отражаться в отчетности последовательно, от одного отчетного периода к следующему.

5.4. Практикум по подготовке консолидированного отчета о финансовом положении группы

ЗАДАЧА 5.1

Условие: В табл. 5.32 и 5.33 приведены отчеты материнской компании *Mother* и дочерней компании *Daughter* на 31 декабря 2011 г. В 2011 г. компания *Mother* приобрела все акции компании *Daughter* за 120 тыс. долл. Дебиторская и кредиторская задолженности компаний *Mother* и *Daughter* образовались не в результате расчетов между этими компаниями, а при расчетах с третьими лицами, не входящими в группу.

Таблица 5.32

**Отчет о финансовом положении материнской компании
Mother по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.**

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	120	Акционерный капитал	230
Дебиторская задолженность	30	Нераспределенная прибыль	25
Прочие чистые активы	165	Кредиторская задолженность	40
		Прочие обязательства	20
ИТОГО:	315	ИТОГО:	315

Таблица 5.33

**Отчет о финансовом положении дочерней компании
Daughter по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.**

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Дебиторская задолженность	60	Акционерный капитал	95
Прочие чистые активы	85	Нераспределенная прибыль	10
		Кредиторская задолженность	25
		Прочие обязательства	15
ИТОГО:	145	ИТОГО:	145

Задание: Подготовить консолидированный отчет по состоянию на 31 декабря 2011 г.

Решение: Для выполнения задания удобно построить рабочую таблицу по составлению консолидированного отчета о финансовом положении группы на 31 декабря 2011 г. (приложение 3).

Процедура построчного суммирования

Одноименные статьи отчетов о финансовом положении материнской и дочерней компаний суммируются (приложение 3).

Процедура элиминирования

Элиминированию подлежат:

1) статья «Инвестиции головного общества в дочернее общество» в размере 100% уставного капитала дочернего общества:

95 тыс. долл. + 10 тыс. долл. = 105 тыс. долл.;

2) статьи дебиторской и кредиторской задолженностей не элиминируются, так как эти задолженности образованы в результате расчетов вне группы.

Процедура расчета гудвилла

Формула расчета гудвилла:

$$\text{Гудвилл} = (\text{СП} - \text{ЧА}) \times \text{ДП} - \text{ОГ},$$

где СП — стоимость покупки; ЧА — чистые активы покупаемой компании на дату покупки; ДП — доля покупателя в приобретаемой компании, %; ОГ — обесценение гудвилла.

Гудвилл = (120 тыс. долл. – 105 тыс. долл.) × 100% = 15 тыс. долл.

Процедура составления консолидированного отчета

Из рабочей таблицы (приложение 3) видно, что отчет, полученный в результате построчного суммирования, корректируется с учетом произведенного элиминирования и расчета гудвилла.

Консолидированный отчет компании представлен в табл. 5.34.

Таблица 5.34

Консолидированный отчет о финансовом положении компании *Mother* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	—	Акционерный капитал	230
Деловая репутация	15		
Дебиторская задолженность	90	Нераспределенная прибыль	25
Прочие чистые активы	250	Кредиторская задолженность	65
		Прочие обязательства	35
ИТОГО:	355	ИТОГО:	355

ЗАДАЧА 5.2

Условия те же, что и в задаче 5.1. Подготовить консолидированный отчет по состоянию на 31 декабря 2011 г., учитывая следующее:

— гудвилл с даты приобретения обесценился на 3 тыс. долл.;

— компания *Mother* имеет задолженность перед компанией *Daughter* в размере 40 тыс. долл. по поставкам товарной продукции;

— компания *Daughter* имеет задолженность перед компанией *Mother* в размере 25 тыс. долл. по уплате процентов за кредит.

Решение: Для выполнения данного задания удобно построить рабочую таблицу по составлению консолидированного отчета о финансовом положении группы на 31 декабря 2011 г. (приложение 4).

Процедура построчного суммирования

Одноименные статьи отчетов о финансовом положении материнской и дочерней компаний суммируются (приложение 4).

Процедура элиминирования

1. Элиминированию подлежит статья участия головного общества в уставном капитале дочернего в размере 100% уставного капитала дочернего общества:

95 тыс. долл. + 10 тыс. долл. = 105 тыс. долл.

2. Элиминированию подлежат статьи дебиторской задолженности компании *Mother* и кредиторской задолженности компании *Daughter* в сумме 40 тыс. долл.

3. Элиминированию подлежат статьи дебиторской задолженности компании *Daughter* и кредиторской задолженности компании *Mother* в сумме 25 тыс. долл.

Процедура расчета гудвилла

Гудвилл = (120 тыс. долл. – 105 тыс. долл.) × 100% – 3000 долл. = 12 тыс. долл.

Отражение в учете обесценения гудвилла:

Дт Нераспределенная прибыль

Кт Деловая репутация 3 тыс. долл.

Процедура составления консолидированного отчета

Из рабочей таблицы (приложение 4) видно, что отчет, полученный в результате построчного суммирования, корректируется с учетом произведенного элиминирования и расчета гудвилла.

Консолидированный отчет компании представлен в табл. 5.35.

Таблица 5.35

Консолидированный отчет о финансовом положении компании *Mother* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	—	Акционерный капитал	230
Деловая репутация	12		
Дебиторская задолженность	25	Нераспределенная прибыль	22
Прочие чистые активы	250	Кредиторская задолженность	—
		Прочие обязательства	35
ИТОГО:	287	ИТОГО:	287

ЗАДАЧА 5.3

В табл. 5.36 и 5.37 приведены отчеты материнской компании *Mother* и дочерней компании *Daughter* на 31 декабря 2011 г. В 2008 г. компания *Mother* приобрела 75% акций компании *Daughter* за 84 тыс. долл. Дебиторская и кредиторская задолженности компаний *Mother* и *Daughter* образовались не в результате расчетов между этими компаниями, а при расчете с третьими лицами, не входящими в группу.

Таблица 5.36

Отчет о финансовом положении материнской компании *Mother* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества	84	Акционерный капитал	230
Дебиторская задолженность	30	Нераспределенная прибыль	25
Прочие чистые активы	165	Кредиторская задолженность	4
		Прочие обязательства	20
ИТОГО:	279	ИТОГО:	279

Таблица 5.37

**Отчет о финансовом положении дочерней компании
Daughter по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.**

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Дебиторская задолженность	60	Акционерный капитал	95
Прочие чистые активы	85	Нераспределенная прибыль	10
		Кредиторская задолженность	25
		Прочие обязательства	15
ИТОГО:	145	ИТОГО:	145

Решение: Для выполнения задания удобно построить рабочую таблицу по составлению консолидированного отчета о финансовом положении группы на 31 декабря 2011 г. (приложение 5).

Процедура построчного суммирования

Одноименные статьи отчетов о финансовом положении материнской и дочерней компаний суммируются (приложение 5).

Процедура элиминирования

Элиминированию подлежит статья участия головного общества в уставном капитале дочернего в размере 75% уставного капитала дочернего общества. Собственный капитал дочернего общества равен 105 тыс. долл. (95 тыс. долл. + 10 тыс. долл.).

Расчет доли меньшинства:

$$DM = (УК + ДК + РК + НП) \times (1 - ДП),$$

где УК — уставный капитал дочерних компаний; ДК — добавочный капитал дочерних компаний; РК — резервный капитал дочерних компаний; НП — нераспределенная прибыль дочерних компаний; ДП — доля покупателя в приобретаемых компаниях (коэффициент); ДМ — доля меньшинства.

$$DM = 105 \text{ тыс. долл.} \times 0,25 = 26,25 \text{ тыс. долл.}$$

Элиминированию подлежит сумма 78,75 тыс. долл. (105 тыс. долл. – 26,25 тыс. долл.).

В собственном капитале дочернего общества доля меньшинства распределяется следующим образом:

УК: $95 \text{ тыс. долл.} \times 0,25 = 23,75 \text{ тыс. долл.}$

НП: $10 \text{ тыс. долл.} \times 0,25 = 2,5 \text{ тыс. долл.}$

Статьи дебиторской и кредиторской задолженностей не элиминируются, так как эти задолженности образованы в результате расчетов вне группы.

Процедура расчета гудвилла

Гудвилл = $(84 \text{ тыс. долл.} - 78,75 \text{ тыс. долл.}) \times 100\% = 5,25 \text{ тыс. долл.}$

Процедура составления консолидированного отчета

Из рабочей таблицы (приложение 5) видно, что отчет, полученный в результате построчного суммирования, корректируется с учетом произведенного элиминирования, расчета гудвилла и доли меньшинства.

Консолидированный отчет компании представлен в табл. 5.38.

Таблица 5.38

Консолидированный отчет о финансовом положении компании *Mother* по состоянию на 31.12.2011, тыс. долл.*

АКТИВ		ПАССИВ	
Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Инвестиции в дочерние общества		Акционерный капитал	230
Деловая репутация	5,25		
Дебиторская задолженность	90	Нераспределенная прибыль	25
		Доля меньшинства	26,25
Прочие чистые активы	250	Кредиторская задолженность	29
		Прочие обязательства	35
ИТОГО:	345,25	ИТОГО:	345,25

* Отчетность составляется в тыс. долл. В данном примере для ясности выполненных расчетов консолидированный отчет выполнен с использованием десятичных дробей.

Контрольные вопросы

1. В чем состоит основная цель *IFRS* 3?
2. Что такое объединение бизнеса?
3. Назовите метод (или методы) объединения бизнеса.
4. Перечислите виды объединений без образования юридического лица.
5. Перечислите виды объединений с образованием юридического лица.
6. Назовите основные условия контроля одной компании над другой.
7. Что такое контроль? Перечислите условия, необходимые для осуществления контроля одной компании над другой.
8. Каковы косвенные признаки распознавания покупателя?
9. Дайте определения даты операции, даты покупки и даты соглашения.
10. Назовите основные этапы метода покупки.
11. В чем заключается основная цель *IAS* 27?
12. Дайте определение материнской компании, дочерней компании и группы взаимосвязанных организаций.
13. Каковы основные правила консолидации отчетов группы?
14. Назовите основные правила техники консолидации.
15. Как рассчитывается доля меньшинства в консолидированном отчете?
16. Раскройте понятие гудвилла и правила отражения его в консолидированном отчете.
17. Что относится к внутригрупповым расчетам?
18. Осветите значение элиминирования при технике консолидации.
19. Что такое «компания специального назначения»?
20. Назовите основные факторы, указывающие на наличие контроля.
21. В чем заключается основная цель *IFRS* 8?
22. Перечислите виды компаний, которые должны применять стандарт *IFRS* 8.
23. Дайте определение отчетного сегмента.
24. Каковы критерии определения операционного сегмента?
25. Что такое количественные критерии выделения сегмента?

Тесты

1. Отчитывающейся компанией является:
 - а) материнская компания;
 - б) дочерняя компания;
 - в) материнская или дочерняя компания в зависимости от учетной политики группы.
2. Методом (методами) учета объединения бизнеса является:

- а) метод равноправного соглашения;
- б) метод покупки;
- в) метод объединения интересов;
- г) метод покупки и метод объединения интересов.

3. Какая из перечисленных операций не входит в последовательность операций при методе покупки:

- а) определение гудвилла;
- б) определение неконтролируемой доли;
- в) определение номинальной стоимости акций покупаемой компании;
- г) оценка расходов на покупку компании;
- д) оценка справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретаемой компании.

4. К объединению без образования юридического лица относится:

- а) эмиссия акций в другой компании;
- б) ликвидация одной компании при ее покупке другой компанией.

5. К объединению с образованием юридического лица не относится:

- а) ликвидация обеих компаний при их покупке другой компанией;
- б) покупка одной компанией собственного капитала другой компании.

6. К условиям возникновения контроля одной компании над другой относится:

- а) владение акциями приобретаемой компании;
- б) обладание правом определять финансовую и текущую политику другой компании на основании устава или соглашения;
- в) обладание правом назначать и смещать большинство членов совета директоров другой компании.

7. Для отражения покупки компании необходимо правильно определить:

- а) дату операции;
- б) дату покупки;
- в) долю меньшинства компании.

8. Деловая репутация это:

- а) справедливая стоимость акций приобретаемой компании;
- б) это превышение стоимости покупки над приобретенной долей в справедливой стоимости идентифицируемых приобретенных активов;
- в) номинальная стоимость акций приобретаемой компании.

9. Положительный гудвилл отражается в консолидированном отчете головного общества:

- а) в пассиве;
- б) в активе.

10. Выручка признается, когда:

- а) часть финансового результата и чистых активов дочерней организации, приходящаяся на долю в капитале, которой материнская организация не владеет или косвенно владеет через дочерние структуры;

б) часть прибыли или убытка и чистых активов материнской организации.

11. Цель IAS 27 заключается:

а) в подготовке и представлении консолидированной финансовой отчетности для групп организаций;

б) подготовке и представлении консолидированной финансовой отчетности для групп организаций и для отдельных предприятий.

12. Цель применения элиминирования заключается:

а) в устранении двойного счета финансовых результатов, полученных от реализации товаров, работ и услуг на сторону (или третьим лицам);

б) устранении двойного счета тех операций, которые при суммировании будут показаны дважды;

в) устранении двойного счета финансовых результатов, полученных от реализации дочерним обществом товаров, работ и услуг головному обществу.

13. Какое из нижеприведенных утверждений неверно:

а) при консолидации элиминируются суммы участия материнского общества в уставном капитале дочернего;

б) при консолидации внутригрупповые расчеты элиминируются;

в) пассивная статья головного общества «Уставный капитал» и активная статья дочернего общества «Инвестиции» элиминируются.

14. Консолидация капитала при долевом участии головного общества в уставном капитале дочернего общества осуществляется следующим образом:

а) при долевом участии головного общества в уставном капитале дочернего общества определяется коэффициент участия, он умножается на сумму уставного капитала дочерней организации, и полученная величина капитала элиминируется;

б) при долевом участии головного общества в уставном капитале дочернего общества определяется коэффициент участия, он умножается на сумму уставного капитала дочерней организации, вычитается из общей суммы капитала и оставшаяся величина капитала элиминируется.

15. Какое из нижеприведенных утверждений неверно? К компаниям, обязанным применять стандарт IFRS 8, относятся:

а) компании, чьи долговые и долевые инструменты обращаются на открытом рынке;

б) компании, которые предоставляют свою финансовую отчетность в формате МСФО;

в) компании, которые предоставляют свою финансовую отчетность в комиссию по ценным бумагам или другой орган с целью выпуска инструментов любого класса в обращение на открытом рынке.

16. Какое из нижеприведенных утверждений неверно? Операционный сегмент должен удовлетворять хотя бы одному из пере-

численных количественных критериев, которые носят название «10%-ный порог»:

а) общие доходы, включая межсегментные, составляют не менее 10% совокупного дохода всех операционных сегментов;

б) общие прибыль или убыток в абсолютном выражении составляют не менее 10% наибольшей из величин совокупной прибыли (убытка) всех прибыльных сегментов;

в) общие активы сегмента составляют не менее 10% выручки всех операционных сегментов.

Глава 6

ПРОЧИЕ СТАНДАРТЫ И ПОНЯТИЕ ТРАНСФОРМАЦИИ РОССИЙСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ОТЧЕТНОСТЬ, СОСТАВЛЕННУЮ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО

6.1. МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»

В России отсутствует аналог данного стандарта.

Цель стандарта *IAS 29* заключается в представлении финансовой отчетности страны с гиперинфляционной экономикой в денежных единицах с учетом их покупательной способности на отчетную дату. Настоящий стандарт должен применяться для первичной финансовой отчетности компании, которая составляет отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, поэтому важно более конкретно определить признаки такой страны. Данный стандарт принят в 1990 г. В мае 2008 г. СМСФО в целях улучшения стандартов изменил термины, используемые в *IAS 29*, а именно, термин «рыночная стоимость» был изменен на «справедливая стоимость», а термины «результаты деятельности» и «чистый доход» были заменены на «прибыль или убыток».

Признаки гиперинфляционной экономики¹:

- основная часть населения предпочитает хранить свои сбережения в немонетарных активах или в относительно стабильной иностранной валюте;

¹ ФКМСФО МСФО (*IAS*) 29.

- имеющиеся суммы в местной валюте немедленно инвестируются для сохранения покупательной способности;
- основная часть населения рассчитывает денежные суммы не в местной валюте, а в относительно стабильной иностранной валюте, цены могут указываться в этой иностранной валюте;
- продажи и покупки с отсрочкой платежа производятся по ценам, компенсирующим ожидаемые потери покупательной способности в течение периода отсрочки платежа, даже если этот период является краткосрочным;
- процентные ставки, заработная плата и цены привязаны к ценовому индексу;
- совокупный уровень инфляции за три года приближается к 100% или превышает этот уровень.

В условиях гиперинфляционной экономики финансовая отчетность о результатах деятельности и финансовом положении предприятия, составленная в местной валюте без пересчета, является не информативной, поскольку утрачивает свою сопоставимость с оценками реального рынка. Деньги теряют покупательную способность с такой скоростью, что сопоставление сумм операций и других событий, произошедших в разное время даже в пределах одного отчетного периода, будет вводить в заблуждение.

Желательно, чтобы все компании, составляющие отчетность в валюте одной и той же страны с гиперинфляционной экономикой, применяли настоящий стандарт с одной и той же даты. На деле же стандарт применяется к финансовой отчетности предприятия с начала отчетного периода, в котором оно выявляет наличие гиперинфляции в стране, в валюте которой составляется отчетность.

Цены изменяются с течением времени под воздействием различных политических, экономических и социальных факторов, носящих специфический или общий характер. Специфические факторы, такие как изменения в объеме спроса и предложения или технологические изменения, могут вызвать значительное и независимое повышение или снижение цен на отдельные продукты. Кроме того, факторы общего характера могут привести к изменениям в общем уровне цен и, соответственно, общей покупательной способности денег.

Предприятия, составляющие финансовую отчетность на основе исторической (первоначальной) стоимости, ведут такой учет, не принимая во внимание изменения в общем

уровне цен или повышение цен на конкретные признанные активы или обязательства. Исключением являются те активы или обязательства, которые предприятие обязано или желает измерять по справедливой стоимости. Например, основные средства могут быть переоценены до справедливой стоимости, а биологические активы обычно должны измеряться по справедливой стоимости. Тем не менее некоторые предприятия составляют финансовую отчетность с использованием метода учета по восстановительной стоимости, которая отражает изменения в ценах на конкретные имеющиеся активы.

Пересчет финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом требует применения определенных процедур, а также профессионального суждения. Последовательное применение этих процедур и профессионального суждения из периода в период является более важным, нежели абсолютная точность сумм, включенных в пересчитанную финансовую отчетность.

Пересчет финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом может привести к возникновению разницы между балансовой стоимостью отдельных активов и обязательств в отчете о финансовом положении и их налоговой базой. Эта разница учитывается в соответствии с МСФО (*IAS*) 12 «Налоги на прибыль».

Все статьи в отчете о движении денежных средств были выражены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода.

Материнское предприятие, составляющее отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, может иметь дочерние предприятия, которые также составляют отчетность в валютах стран с гиперинфляционной экономикой. Финансовая отчетность любого такого дочернего предприятия должна пересчитываться с использованием общего ценового индекса страны, в валюте которой составляется его отчетность, до включения в консолидированную финансовую отчетность, выпускаемую материнским предприятием. Если такое дочернее предприятие является зарубежным дочерним предприятием, его пересчитанная финансовая отчетность переводится по курсу закрытия.

При консолидации финансовой отчетности с несопадающими датами окончания отчетных периодов все статьи, как немонетарные, так и монетарные, должны пересчитываться в единицы измерения, действующие на дату консолидированной финансовой отчетности.

Пересчет финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом требует использования общего ценового индекса, который отражает изменения в общей покупательной способности. Желательно, чтобы все предприятия, составляющие отчетность в валюте одной и той же страны с гиперинфляционной экономикой, использовали один и тот же индекс.

С того момента, когда экономика выходит из периода гиперинфляции, и предприятие прекращает составлять и представлять финансовую отчетность в соответствии с требованиями настоящего стандарта, оно должно использовать суммы, выраженные в единицах измерения, действующих на конец предыдущего отчетного периода, в качестве основы для определения балансовой стоимости в финансовой отчетности последующих отчетных периодов.

ПРИМЕР 6.1

Условия: Чистая прибыль компании *Stability* за 2012 г. составила 5720 долл., а за 2011 г. — 5200 долл. Инфляция за 2012 г. по стране, в которой осуществляется деятельность, составила 34%.

Задание: Определить показатель чистой прибыли компании с учетом инфляции и динамику чистой прибыли в 2012 г. по сравнению с 2011 г.

Решение:

Рост чистой прибыли без учета инфляции = $5720 / 5200 = 1,1$ (рост на 10%).

Рост чистой прибыли с учетом инфляции = $5720 / 5200 \times 1,34 = 0,73$ (снижение на 27%).

Пересчитав показатель чистой прибыли с учетом инфляции, можно сделать вывод, что чистая прибыль к концу 2012 г. по сравнению с началом 2011 г. снизилась на 37%.

Финансовая отчетность, подготовленная на основе фактической стоимости.

Отчет о финансовом положении

Показатели отчета о финансовом положении, не выраженные в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода, пересчитываются с применением общего ценового индекса.

Монетарные статьи не пересчитываются, поскольку они уже выражены в денежных единицах, действующих на ко-

нец отчетного периода. Монетарные статьи представляют собой имеющиеся денежные средства, а также статьи, которые подлежат получению или выплате в денежной форме.

Активы и обязательства, согласно договору привязанные к изменениям в ценах, например индексируемые облигации и займы, корректируются в соответствии с этим договором в целях установления суммы, оставшейся непогашенной на конец отчетного периода. Эти статьи учитываются в пересчитанном отчете о финансовом положении на основе такой скорректированной суммы.

Все прочие активы и обязательства являются немонетарными. Некоторые немонетарные статьи учитываются на основе сумм, определяемых на конец отчетного периода, таких как возможная чистая стоимость реализации и справедливая стоимость, поэтому они не пересчитываются. Все прочие немонетарные активы и обязательства пересчитываются.

Большинство немонетарных статей учитываются по себестоимости или по себестоимости за вычетом амортизации, то есть они выражены в суммах, определенных на дату приобретения. Пересчитанная себестоимость, или себестоимость за вычетом амортизации, каждой статьи определяется путем умножения ее исторической стоимости и накопленной амортизации на коэффициент изменения в общем ценовом индексе с даты приобретения по дату окончания отчетного периода. Например, стоимость основных средств, инвестиций, запасов сырья и товаров, гудвилла, патентов, товарных знаков и аналогичных активов пересчитывается с даты их покупки. Запасы незавершенного производства и готовой продукции пересчитываются с дат, когда были понесены соответствующие затраты на приобретение и обработку.

Компоненты капитала, за исключением нераспределенной прибыли и прироста стоимости от переоценки на начало первого отчетного периода, в котором применяется МБС 29, пересчитываются с использованием общего ценового индекса с даты внесения средств в капитал.

Отчет о совокупных доходах

Стандарт IAS 29 требует, чтобы все статьи в отчете о совокупной прибыли были выражены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. Все суммы должны быть пересчитаны с использованием изменения в общем ценовом индексе с дат, когда статьи доходов и расходов были первоначально признаны в финансовой отчетности. Доходы или расходы по чистой монетарной позиции

должны включаться в состав прибыли или убытка и раскрываться отдельно.

Финансовая отчетность, подготовленная на основе текущих затрат.

Отчет о финансовом положении

Статьи, показанные по восстановительной стоимости, не подлежат корректировке, потому что они выражены в единицах измерения, действующих на отчетную дату.

Отчет о совокупных доходах

В данном отчете, как правило, отражаются затраты по восстановительной стоимости, действующие на момент совершения операций или событий. Себестоимость реализованной продукции и износ учитываются по текущим затратам на момент их осуществления; продажи и прочие расходы записываются в денежном выражении в момент их возникновения. Таким образом, все суммы подлежат переводу в единицы измерения, действующие на отчетную дату, путем применения общего индекса цен.

Требования к раскрытию информации

В финансовой отчетности все показатели отражаются в единицах измерения, действующих на отчетную дату, независимо от того, каким способом составлена финансовая отчетность, а именно, на основе фактической или восстановительной стоимости. В отчетности следует отразить период, за который производится корректировка цен с учетом инфляции, а также показывается уровень коэффициентов пересчета.

6.2. МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО»

В России отсутствует аналог данного стандарта.

Данный стандарт применяется в тех случаях, когда организация переходит на подготовку своей отчетности в соответствии с МСФО впервые. Цель *IFRS* 1 состоит в том, чтобы обеспечить предоставление организацией в первой подготовленной в соответствии с МСФО отчетности, а также в ее промежуточных финансовых отчетах информации, которая должна быть прозрачна для пользователей, а поэтому обязана отражать сравнения по всем представленным в отчетности периодам. Основное требование стандарта заключается в том, что при переходе на МСФО компания должна подго-

товить начальный бухгалтерский баланс по международным стандартам. Именно он будет являться отправной точкой для подготовки отчетности в соответствии с МСФО.

ПРИМЕР 6.2

Компания приняла решение о переходе на МСФО при формировании финансовой отчетности по состоянию на 31.12.2012. Сравнительные данные организация представляет за 1 год. В этом случае датой перехода на МСФО будет 01.01.2011, а отчетной датой 31.12.2012.

Согласно требованиям *IFRS 1* компания должна:

- признать все активы и обязательства, признание которых требуют МСФО;
- не признавать статьи баланса как активы или обязательства, если МСФО не разрешают такое признание;
- переклассифицировать те статьи, которые были признаны в соответствии с применявшимися прежде национальными правилами учета как активы, обязательства или собственный капитал;
- произвести оценку всех признанных активов и обязательств в соответствии с МСФО.

Для исполнения данных требований компания обязана использовать одну и ту же учетную политику в своем начальном бухгалтерском балансе по международным стандартам и во всех периодах, представленных в первой финансовой отчетности по МСФО.

Требования к раскрытию информации

IFRS 1 требует от организации раскрывать данные, поясняющие как переход от прежних национальных правил учета к МСФО повлиял на отчет о финансовом положении, отчет о совокупных доходах и на отчет о движении денежных средств.

6.3. Трансформация российской отчетности в отчетность, составленную в соответствии с требованиями МСФО

В последнее время одной из наиболее интересующей бухгалтеров проблемой становится перевод (трансформация) российской отчетности в международный формат. Необходимость трансформации отчетности вызвана не

только необходимостью привлечения зарубежных инвестиций, но и потребностью расширения бизнеса и связей за рубежом. В связи с этим российская организация должна предоставить инвесторам отчетность, составленную в соответствии с требованиями и правилами МСФО, поэтому исследование вопросов трансформации бухгалтерской отчетности в современных условиях развития экономических связей становится наиболее актуально.

Существует два способа перевода российской отчетности в отчетность, составленную в соответствии с МСФО.

1. Параллельное ведение учета (в соответствии с российским законодательством и в соответствии с МСФО одновременно). Это довольно дорогостоящий способ, и он не всегда выполним, так как стандарт *IFRS 1* «Первое применение МСФО» содержит указания на особенности начального перевода отчетности из национальной системы учета в МСФО (см. предыдущий параграф). Соблюдение условий данного стандарта приводит к необходимости применения методов трансформации, так как в нем содержатся требования пересчета отчетности на МСФО за прошедший период.

Первым методом составления отчетности по принципам МСФО является **конверсия**, предполагающая параллельное ведение учета. Существует два вида конверсии: полная и поэтапная.

Полная конверсия означает работу с использованием бухгалтерского программного обеспечения для учета всех хозяйственных операций.

Поэтапная конверсия подходит для компаний, ведущих учет вручную. Компьютеризация в этом случае применяется отдельно по каждому участку работы: при учете внеоборотных активов, запасов, расчетов, определении финансовых результатов и прочих направлений учета. В целях трансформации применяются такие программные продукты, как 1С — методическая модель «Трансформация и консолидация по МСФО», «1С: Предприятие—8», «Инотек Бухгалтер Вестерн», «Монолит SQL» и другие программы.

2. Собственно трансформация отчетности.

Трансформация российской бухгалтерской отчетности в международный формат является достаточно сложным процессом, требующим особо высокого профессионализма от бухгалтерского персонала. Для выполнения трансформации помимо досконального изучения международных

стандартов необходимы хорошие знания международных стандартов в области учета активов, обязательств и капитала. Помимо этого, при переходе на МСФО организации потребуется провести определенную подготовительную работу методологического и организационного характера. В отличие от конверсии трансформация представляет собой не регулярный, а периодический процесс. Основные этапы трансформации включают подготовительный, основной и технический этапы.

Подготовительный этап включает следующие операции:

- разработку учетной политики по МСФО с целью максимального сближения учетной политики российского бухгалтерского учета и МСФО, что впоследствии позволит уменьшить расхождения статей учета при трансформации;

- выполнение требований *IFRS 1* и составление начального баланса;

- выбор валюты оценки и валюты представления отчетности;

- анализ корпоративной структуры компании для определения дочерних и зависимых предприятий, которые необходимо включить в отчетность, что необходимо для составления консолидированной отчетности по МСФО;

- расчет входящих остатков как базы для трансформации;

- анализ всех операций компании с целью выявления различий в учете объектов по российским и международным стандартам, сбор информации, необходимой для расчета трансформационных корректировок. Например, анализируется балансовая стоимость основных средств, поскольку начисление амортизации согласно МСФО отличается от российской схемы;

- разработку плана счетов по МСФО и таблицы соответствия российского плана счетов плану счетов по МСФО;

- разработку так называемой трансформационной модели, т.е. системы трансформационных таблиц, позволяющих с помощью корректирующих проводок пересчитать позиции отчетности;

- реклассификацию счетов и составление бухгалтерских проводок по переходу с российского плана счетов на международный план счетов. Пример реклассификации приведен в табл. 6.1.

Таблица 6.1

Пример реклассификации счетов бухгалтерского учета

Счета российского плана счетов	Счета международного плана счетов
04 Нематериальные активы	23.20 НМА — патенты 23.30 НМА — торговые марки
84 Нераспределенная прибыль	56.10 — Нераспределенная прибыль отчетного периода 56.20 — Нераспределенная прибыль прошлых лет

Целесообразно в российском плане счетов открыть к счету 84 два субсчета:

84отч — Нераспределенная прибыль отчетного периода;

84прошл — Нераспределенная прибыль прошлых лет.

Работа по реклассификации включает в себя следующие операции:

- детализацию остатков для корректной классификации остатков для целей МСФО (например, классов основных средств), а также для выделения внутригрупповых остатков при процессе консолидации;

- реклассификацию остатков — перераспределение данных российского учета в формате МСФО. Например, высоколиквидные инвестиции российского учета реклассифицируются в МСФО как эквиваленты денежных средств, а лизинг, стоящий в российской отчетности за балансом, вносится в состав основных средств с появлением обязательства в пассиве, что существенно меняет состав и итог отчетности;

- переоценку остатков — корректировку остатков балансовых счетов, влекущая одновременные изменения собственного капитала, добавочного капитала и других статей собственного капитала (например, списание неликвидных запасов или инфляционные поправки);

- реклассификацию доходов и расходов, включающую пересмотр прибылей и убытков отчетного года, нераспределенной прибыли (накопленного убытка);

- корректировку налоговых обязательств;

- переклассификацию затрат и финансового результата;

- восстановление расходов, списанных за счет чистой прибыли;

- переклассификацию фондов и резервов;

- переклассификацию задолженностей и займов;

— переклассификацию финансовых вложений;
— неденежную индексацию, т.е. дисконтирование стоимостей позиций отчетности для учета инфляционных процессов, что отсутствует в российской практике.

Процедура *реклассификации остатков* включает пересмотр статей доходов, расходов, активов и пассивов для представления отчетности в стандартах, привычных для пользователей отчетности в формате МСФО.

В процессе реклассификации анализируются по МСФО и корректируются отчетные статьи балансового отчета, отчета о совокупных доходах, отчета о движении денежных средств, отчета о движении капитала. Реклассификация остатков включает следующие действия.

1. Оценка нематериальных активов может быть произведена по справедливой стоимости, также НМА должны быть оценены с учетом МСФО 36.

2. Инвентаризация основных средств на предмет установления их чистой рыночной стоимости и обесценения, вызванного моральным и физическим износом функционирующих в настоящее время активов.

3. Перевод объектов, приобретенных с целью вложений в недвижимость (земельные участки, здания, драгоценности) из основных средств в инвестиционную собственность и представление в балансе отдельной статьей.

4. Амортизация основных средств должна быть пересчитана в соответствии с нормами амортизации зарубежной компании. Следует учесть, что амортизируемая стоимость согласно МСФО определяется с учетом вычитания ликвидационной стоимости. В соответствии с МСФО 16 «Основные средства» средний срок эксплуатации актива определяется в соответствии со сроком получения выгод от использования этого актива. МСФО 36 «Обесценение активов» позволяет компании или профессиональному оценщику откорректировать амортизацию на отчетную дату.

5. Начисление дисконтированного дохода по активам, сданным в долгосрочную финансовую аренду. Здесь имеет место несоответствие российских норм и международных стандартов (МСФО 17 «Аренда»).

6. Оценка долгосрочных финансовых инвестиций и инвестиционной собственности по рыночной стоимости с последующим резервом переоценки этих активов. Например, это касается переоценки земли.

7. Инвентаризация запасов на отчетную дату, в процессе которой определяется их рыночная стоимость. Рыночная

оценка необходима для оценки запасов. К активам, согласно МСФО, относятся ресурсы, которые приносят экономическую выгоду. Согласно МСФО 2 запасы оцениваются по правилу наименьшей стоимости. Таким образом, запасы будут учитываться по чистой рыночной стоимости, и при этом вероятна дооценка или уценка запасов за счет прибыли или резерва уценки. Результаты инвентаризации заверяются независимым аудитором.

8. Оценка запасов и краткосрочных ценных бумаг по рыночной стоимости с целью балансовой оценки по правилам МСФО.

9. Инвентаризация дебиторской задолженности с целью начисления резерва сомнительных и безнадежных долгов.

10. Начисление резерва обесценения краткосрочных финансовых вложений и резерва сомнительных и безнадежных долгов.

11. Оценка обменных операций (бартер как обмен одинаково стоящими активами) с целью проверки соответствия справедливой (рыночной) стоимости переданных и полученных активов.

12. Проверка оценки вкладов в уставный капитал, произведенных материальными активами. Эта процедура вызвана возможным расхождением договорной согласованной учредителями стоимости вклада (согласно российскому бухгалтерскому учету стоимость вклада в уставный капитал материальными активами определяется по договору сторон) и его рыночной или экспертной оценки. На сумму дооценки увеличивается уставный капитал и доначисляется амортизация. Кроме того, сальдо расчетов с учредителями списывается в уменьшение уставного капитала.

Корректировка налоговых обязательств включает в себя пересмотр налоговой составляющей российской отчетности, поскольку требования ПБУ 18/02 отличаются от требований IAS 12 (см. параграф 4.3).

Переклассификация затрат и финансового результата включает следующие действия.

1. Учет непредвиденных расходов (краж имущества до получения решения соответствующих органов, необеспеченные просроченные векселя, самостоятельный расчет штрафов по просроченному налогообложению и отчислениям во внебюджетные фонды) и их отражение в отчете о совокупных доходах. Таким образом, непредвиденные расходы списываются сразу.

2. Списание убытков за счет капитала (резервов или нераспределенной прибыли). Открытые акционерные общества должны создавать резервы, в том числе и для выкупа собственных акций, так как в балансовом отчете убытка быть не должно.

Восстановление расходов, списанных за счет чистой прибыли, включает следующие действия.

1. Переклассификация и списание всех текущих расходов в уменьшение балансовой прибыли и соответственно восстановление нераспределенной или чистой прибыли, если они были списаны за счет чистой прибыли в соответствии с российским законодательством.

2. Затраты на ремонт, амортизацию и содержание объектов основных средств непроизводственного назначения (МСФО не разделяет затраты производственного и непроизводственного назначения).

Переклассификация фондов и резервов производится в следующей последовательности.

1. Объединение всех фондов и резервов (кроме резервов корректирующего характера: сомнительных и безнадежных долгов, предстоящих налогов и платежей, ремонта и т.п.), восстановление их в части операций, переведенных в текущие затраты, и отражение их в балансе статьей резервного капитала.

2. Восстановление в балансовой прибыли недоиспользованного резерва сомнительных и безнадежных долгов (проводка Дт счета резерва — Кт счета прибыли).

Переклассификация задолженностей и займов производится в следующем порядке.

1. Проверка займов с целью справедливого отражения финансовой составляющей деятельности предприятия.

2. Списание займов, предоставленных юридическим и физическим лицам, в том числе персоналу предприятия, если отсутствует контроль за их возвратом.

Переклассификация финансовых вложений включает следующие действия.

1. Вложения в бездействующие предприятия списываются за счет балансовой прибыли.

2. Выделение овердрафта (это кредитовое сальдо по банковским счетам) из остатков по банковским счетам и показ его в составе краткосрочной кредиторской задолженности.

Основной этап трансформации состоит из следующих подэтапов:

1) поиск и определение различий в подходах к ведению бухгалтерского учета и отчетности по МСФО и РПБУ;

2) подготовка корректировочных записей на основе существующих различий в учете.

Технический этап состоит:

- из подготовки трансформационных записей;
- составления корректировочных проводок;
- создания рабочей трансформационной таблицы;
- заполнения форм отчетности в соответствии с форматом МСФО.

ПРИМЕР 6.3

Условие: Организация ОАО «Виктория» создана 15.12.2008, активная деятельность началась в 2009 г. Требования по учету гиперинфляции, предусмотренные МСФО 29, не применяются.

В декабре 2008 г. ОАО «Виктория» приобретен и введен в эксплуатацию автомобиль по цене 680 000 руб. (без НДС). Ликвидационная стоимость автомобиля составляет 50 000 руб. Срок полезного использования автомобиля — 7 лет. Способ начисления амортизации — линейный (по МСФО и по российскому учету).

На балансе организации по состоянию на 31.12.2011. числится НМА, первоначальная стоимость которого составляет 46 000 руб., срок службы — 2 года. Способ начисления амортизации — линейный (по МСФО и по российскому учету). На конец 2011 г. балансовая стоимость актива после уценки составила 10 000 руб. По российскому учету учетной политикой применяется оценка НМА по фактической себестоимости. Согласно МСФО учетной политикой выбран метод списания накопленной амортизации при переоценке НМА.

В декабре 2011 г. руководство организации приняло и довело до заинтересованных сторон решение о закрытии одного из своих филиалов. Выплаты штрафных санкций покупателям составили 120 000 руб., срок их погашения — декабрь 2012 г. Ставка дисконтирования равна 15%.

Задание: Трансформировать российскую форму бухгалтерского баланса ОАО «Виктория» (табл. 6.2) в соответствии с МСФО. Трансформация баланса осуществляет-

ся за весь период действия предприятия (по состоянию на 31.12.2011).

Таблица 6.2

Балансовый отчет ОАО «Виктория» по состоянию на 31.12.2011, составленный в соответствии с правилами российского учета, тыс. руб.

Статьи актива	Сумма	Статьи пассива	Сумма
I. Внеоборотные активы		III. Капитал и резервы	
Нематериальные активы	110	Уставный капитал	1000
Основные средства	650	Нераспределенная прибыль	1195
Отложенные налоговые активы	7	— в том числе отчетного года	195
Прочие внеоборотные активы	100	— прошлых лет	1000
Итого по разделу	867	Итого по разделу	2195
II. Оборотные активы		IV. Долгосрочные обязательства	
Запасы	610	Отложенные налоговые обязательства	50
НДС по приобретен. ценностям	13	Итого по разделу	50
Расходы будущих периодов	17	V. Краткосрочные обязательства	
Дебиторская задолженность	1200	Кредиторская задолженность	495
Денежные средства	233	Резервы предстоящих расходов	80
		Резерв на реструктуризацию	120
Итого по разделу	2073	Итого по разделу	695
Итого актив баланса	2940	Итого пассив баланса	2940

Решение:**1. Амортизация ОС**

Формулы определения амортизируемой стоимости в соответствии с МСФО и РПБУ выглядят соответственно следующим образом:

$$IAS\ 16: AC = PC \text{ (либо } BC) - LC;$$

$$РПБУ\ 6/01: AC = PC \text{ (либо } BC),$$

где PC — первоначальная стоимость; AC — амортизируемая стоимость; BC — восстановительная стоимость.

Таблица 6.3

Трансформационная запись 1 (ТЗ 1), тыс. руб.

Статьи	РПБУ	МСФО	Отклонение
Амортизируемая стоимость	680	630	
Амортизация за отчетный год	$680 / 7 = 97$	$630 / 7 = 90$	(7)
Амортизация за прошлые годы	$680 \times 2/7 = 194$	$630 \times 2/7 = 180$	(14)

Бухгалтерские проводки, тыс. руб.:

Дт Амортизация ОС 21

Кт Нераспределенная прибыль 2011 г. 7

Кт Нераспределенная прибыль прошлых лет 14.

2. Уценка НМА.

Согласно МСФО необходимо признать убыток от обесценения НМА. Уценка НМА списывается на счет нераспределенной прибыли.

Показатели до уценки:

Первоначальная стоимость НМА: 46 тыс. руб.

Накопленная амортизация (НА): 23 тыс. руб.

Метод списания: При методе списания накопленная амортизация обнуляется.

Показатели после уценки:

Балансовая стоимость НМА: 10 тыс. руб.

Накопленная амортизация (НА): 0.

Таблица 6.4

Трансформационная запись 2 (ТЗ 2), тыс. руб.

Статьи	РПБУ	МСФО	Отклонение
Балансовая стоимость НМА	23	10	(13)

Корректировочные бухгалтерские проводки, тыс. руб.:

Дт Амортизация НМА 23

Дт Нераспределенная прибыль 2011 г. 13

Кт НМА 36 (46 – 10).

3. Дисконтирование резервов.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010, утвержденному приказом Минфина России от 13 декабря 2010 г. № 167н (далее – ПБУ 8/2010), в российской отчетности должен быть сформирован резерв по реструктуризации, в отчетности он отражается без дис-

контирования. Согласно МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» данный резерв должен дисконтироваться.

Расчет дисконтированной стоимости резервов определяется с применением коэффициента дисконтирования, определяемого по формуле

$$\delta = \frac{1}{(1+i)^n},$$

где p — коэффициент дисконтирования; i — ставка дисконтирования; n — количество лет полезного использования.

Резерв (дисконт) = 120 тыс. руб. / 1,15 = 104 тыс. руб.

Расчет корректировки 120 тыс. руб. – 104 тыс. руб. = 16 тыс. руб.

Таблица 6.5

Трансформационная запись 3 (ТЗ 3), тыс. руб.

Статьи	РПБУ	МСФО	Отклонение
Резерв на реструктуризацию	120	104	(16)

Корректировочные бухгалтерские проводки, тыс. руб.:

Дт Резервы на реструктуризацию 16

Кт Нераспределенная прибыль 2011 г. 16.

Таблица 6.6

Трансформационная (рабочая) таблица, тыс. руб.

Accounts (счета)	Входящий баланс		Корректиро- вочный баланс		Пробный баланс	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Активы						
Долгосрочные активы						
Нематери- альные активы	110					
ТЗ 2				13	97	
Основные средства	650					
ТЗ 1			21		671	
ОНА или ОНТ	7				7	
Прочие внеоб. активы	100				100	

Продолжение табл. 6.6

Accounts (счета)	Входящий баланс		Корректиро- вочный баланс		Пробный баланс	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Краткосрочные активы						
Запасы	610				610	
НДС	13				13	
Расходы будущих периодов	17				17	
Дебиторская задолженность	1200				1200	
Денежные средства	233				233	
Суммарные активы	2940				2948	
Пассивы						
Капитал и резервы						
Уставный капитал		1000				1000
Нераспределенная прибыль 2011 г.		195				
ТЗ 1				7		
ТЗ 2			13			
ТЗ 3				16		205
Нераспред. прибыль прошлых лет		1000				
ТЗ 1				14		1014
Долгосрочные об-ва						
ОНО		50				50
Краткосрочные об-ва		495				495
Резервы предстоящих расходов		80				80
Резервы на реструктуризацию		120				

Окончание табл. 6.6

Accounts (счета)	Входящий баланс		Корректиро- вочный баланс		Пробный баланс	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
ТЗ 3			16			104
Суммарные пассивы		2940				2948
Итого	2940	2940	50	50	2948	2948

6.4. МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости»

В России отсутствует аналог данного стандарта. В основу разработки справедливой стоимости положена оценка средств по стоимости их выбытия (*exit price*), измеряемой ценами организованного рынка, оказавшимися более удобными для глобализации учета, чем историческая стоимость, которая отражает цены конкретных сделок и носит местный и ограниченный во времени характер. Данные идеи легли в основу справедливой стоимости, которая стала одним из наиболее дискутируемых вопросов в бухгалтерской литературе второй половины XX – начала XXI вв.

Справедливая стоимость – компонента методов оценки активов и обязательств, перечисленных в Концепциях: фактической стоимости, стоимости замещения, чистой стоимости реализации и дисконтированной стоимости (рис. 6.1).

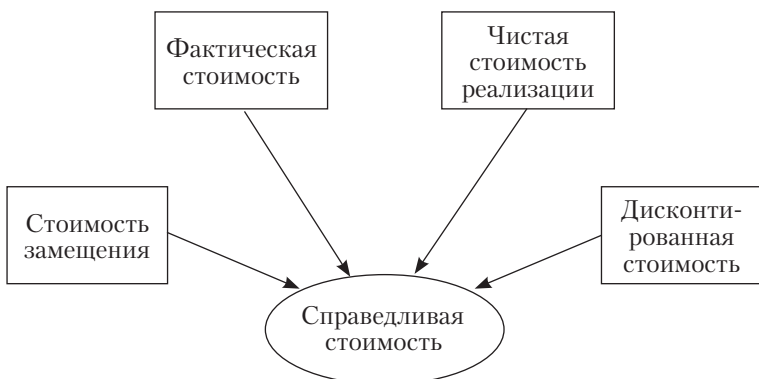


Рис. 6.1. Факторы, влияющие на справедливую стоимость

Советами по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) и по стандартам финансового учета США (ССФУ) введена единая система требований в отношении определения справедливой стоимости. Поэтому было принято решение о принятии в МСФО нового стандарта *IFRS 13* «Оценка по справедливой стоимости». Цель стандарта заключается в определении того, как следует оценивать справедливую стоимость финансовых и нефинансовых активов и обязательств в тех случаях, когда оценка по справедливой стоимости необходима или допускается согласно МСФО. *IFRS 13* вступает в силу с 1 января 2013 г. и применяется перспективно. Советы разработали единую систему требований по определению справедливой стоимости. В стандарте *IFRS 13* «Оценка по справедливой стоимости», СМСФО объединил все указания по справедливой стоимости в один стандарт в целях упрощения и единообразного применения стандартов при оценке справедливой стоимости, поскольку в некоторых случаях стандарты в отношении определения справедливой стоимости противоречили друг другу. Одной из целей стандарта является конвергенция с ОПБУ США¹.

Стандартом *IFRS 13* справедливая стоимость определяется как сумма, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в рамках обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (цена выхода)². При определении справедливой стоимости во внимание принимаются следующие характеристики актива или обязательства, которые использовались бы участниками рынка при определении цены актива или обязательства на дату оценки.

1. Состояние и местонахождение актива.
2. Ограничения в отношении продажи или использования актива (переходящие вместе с активом).
3. Определение основного рынка.
4. Определение участников рынка.
5. Иерархия источников справедливой стоимости.

Характеристика активного рынка

Оценка по справедливой стоимости предполагает, что сделки происходят на активном (основном) рынке, т.е. рын-

¹ Ernst&Young «Единые указания по оценке справедливой стоимости» ey.com/ru/IFRS.

² ФКМСФО *IFRS 13* «Оценка справедливой стоимости».

ке с наибольшим объемом и уровнем активности для актива или обязательства. Наилучшим индикатором справедливой стоимости является котировка на активном рынке, т.е. рынке, на котором сделки с активом или обязательством совершаются с достаточной периодичностью и в достаточном объеме для того, чтобы информация о ценах предоставлялась на постоянной основе. В случае отсутствия основного рынка выбирается наиболее благоприятный для компании рынок, на котором возможно получение максимальной суммы в случае продажи актива, либо уплаты минимальной суммы в случае передачи обязательства, после вычета затрат по сделке и затрат на транспортировку. Оценка справедливой стоимости должна предполагать, что транзакция по продаже актива или передаче долгового обязательства имеет место на самом выгодном рынке из всех, к которым имеет доступ организация.

Самый выгодный рынок из всех — это тот, что определяет максимальное значение суммы, которая должна быть получена от продажи актива, или определяет минимальную сумму, которая должна быть уплачена при передаче долгового обязательства после рассмотрения транзакционных издержек и транспортных расходов. При выборе рынка нет необходимости проводить исчерпывающий поиск среди всего множества рынков для определения наиболее выгодного. Рынок, на котором организация обычно заключает сделки купли-продажи для активов или обязательств, предположительно считается самым выгодным рынком. Такой подход обусловлен чисто практическими соображениями. В противном случае компаниям пришлось бы нести дополнительные расходы на поиск соответствующего рынка, что сводит к нулю все выгоды от более привлекательных цен.

Нижеприведенные факторы указывают на неактивность рынка:

- наблюдается существенный спад в объеме и уровне деятельности;
- существует всего несколько недавних сделок;
- котировочные цены не основаны на текущей информации;
- котировка цен существенно различается во времени или в зависимости от маркетмейкеров (например, некоторые брокерские рынки);
- индексы, которые ранее были существенно связаны со справедливой стоимостью актива или обязательства,

явно больше не соответствуют недавним показателям справедливой стоимости для такого актива или обязательства;

- присутствует существенное увеличение в предлагаемых размерах риска ликвидности, доходности или других показателей относительно измеряемых сделок;

- наблюдается разброс между курсом продавца и покупателя;

- имеет место резкий спад или отсутствие рынка для новых ценных бумаг;

- скудная информация о состоянии рынка.

Характеристика участников рынка

Участники рынка — это покупатели и продавцы на основном (наиболее благоприятном) для актива или обязательства рынке, которые отвечают следующим условиям:

- не зависят друг от друга, т.е. не являются связанными сторонами;

- хорошо осведомлены и имеют представление об активе или обязательстве на основании всей имеющейся информации, включая информацию, полученную посредством процедур, применение которых стало сложившейся практикой;

- способны заключать сделку в отношении актива или обязательства;

- желают заключить сделку в отношении актива или обязательства, т.е. осуществляют ее по собственной инициативе без принуждения.

Иерархия источников справедливой стоимости

При оценке справедливой стоимости компания должна в максимально возможной степени использовать соответствующие наблюдаемые исходные данные и свести к минимуму использование ненаблюдаемых исходных данных. МСФО (IFRS) 13 вводит иерархию источников справедливой стоимости, в рамках которой устанавливается приоритетность исходных данных при оценке справедливой стоимости (рис. 6.2).

К первому уровню иерархии относятся котировки на активном рынке по идентичным активам или обязательствам, информацию о которых компания может получить на дату оценки. Например, первый уровень составляют котировки долевых ценных бумаг, торговля которыми осуществляется на Лондонской фондовой бирже. На данные активы или обязательства должны иметься котировочные цены, установленные на активных рынках относительно иден-

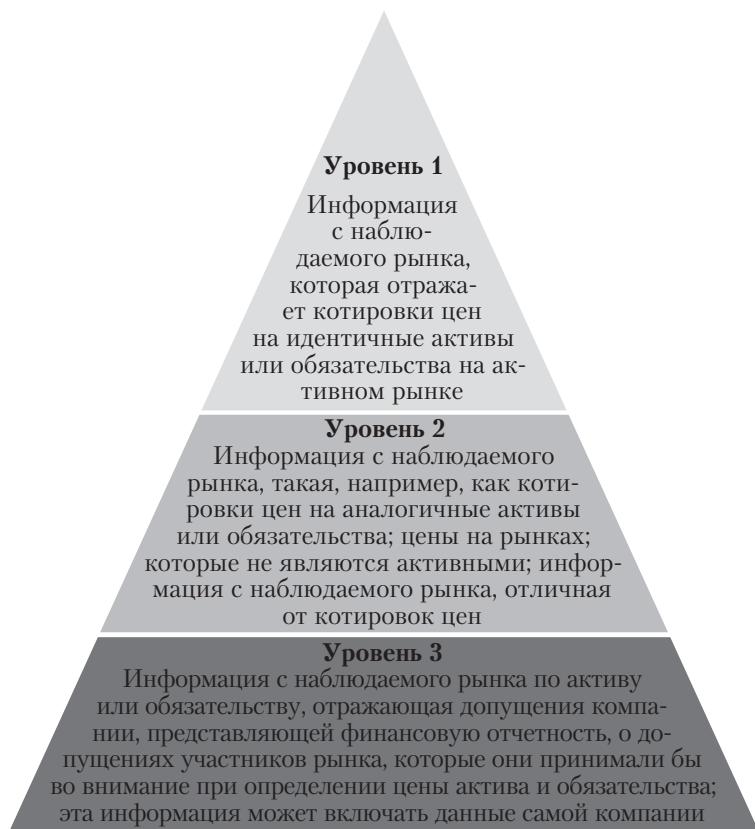


Рис. 6.2. Иерархическая структура оценки справедливой стоимости

тичных активов или обязательств, к которым организация имеет доступ на дату определения. Эти цены дают наиболее надежное доказательство справедливой стоимости.

Ко второму уровню относятся исходные данные, отличные от котировок, включенных в первый уровень, наблюдающиеся для актива или обязательства непосредственно либо опосредованно. Например, сюда относятся процентные ставки и кривые доходности, пересматриваемые с определенной периодичностью, подразумеваемая волатильность и кредитные спреды¹. К данной группе

¹ Ernst&Young «Единые указания по оценке справедливой стоимости» ey.com/ru/IFRS.

иерархии справедливой стоимости относятся те активы и обязательства, на которые нет в наличии котировочных цен на активном рынке, но оценку которых по справедливой стоимости можно осуществлять исходя из следующих факторов:

— котировочных цен на аналогичные и схожие активы или обязательства на активных рынках;

— котировочных цен на идентичные или сходные активы или обязательства на рынках, не являющихся активными.

К третьему уровню относятся ненаблюдаемые исходные данные для оценки актива или обязательства. Например, это темпы роста, применяемые в отношении ожидаемых денежных потоков для оценки бизнеса или неконтрольной доли участия в компании, акции которой не котируются на бирже, долгосрочный валютный своп, трехгодичный опцион на биржевые акции, процентная ставка свопа, обязательства по прекращению эксплуатации, указанные в деловой комбинации, и прочее. В проекте стандарта отмечается, что организация должна оценивать релевантность факторов при помощи корреляции или иными способами. Иными словами, к третьему уровню иерархии справедливой стоимости активов и обязательств относятся те из них, по которым такая оценка не основана на измеримых рыночных данных.

Для оценки справедливой стоимости в *IFRS 13* предлагаются три методики. При рыночном подходе используются цены и прочая уместная информация по рыночным сделкам с идентичными либо аналогичными активами или обязательствами.

При доходном подходе будущие денежные потоки (доходы и расходы) приводятся (дисконтируются) к единой сумме.

При затратном подходе рассчитывается сумма, требуемая в настоящее время для замены актива в выполняемой им роли, при этом применяются либо стоимость замещения, либо восстановительная стоимость.

Формула для определения цены товара при затратном ценообразовании выглядит следующим образом:

$$Ц = С + П,$$

где Ц — цена единицы продукции; С — себестоимость единицы продукции; П — планируемая прибыль на единицу продукции.

При определении справедливой стоимости применяется вторая схема, а именно рыночное ценообразование.

Вместе с тем компании должны в максимально возможной степени использовать наблюдаемые исходные данные и свести к минимуму использование ненаблюдаемых исходных данных. При этом допустимо применение нескольких методик оценки. В случае нефинансовых активов определяется наилучший и наиболее эффективный способ использования данного актива участниками рынка. Цена сделки, как правило, является наилучшим свидетельством справедливой стоимости при первоначальном признании. При этом должна соблюдаться следующая оговорка: «цена входа» и «цена выхода» концептуально различны (рис. 6.3).

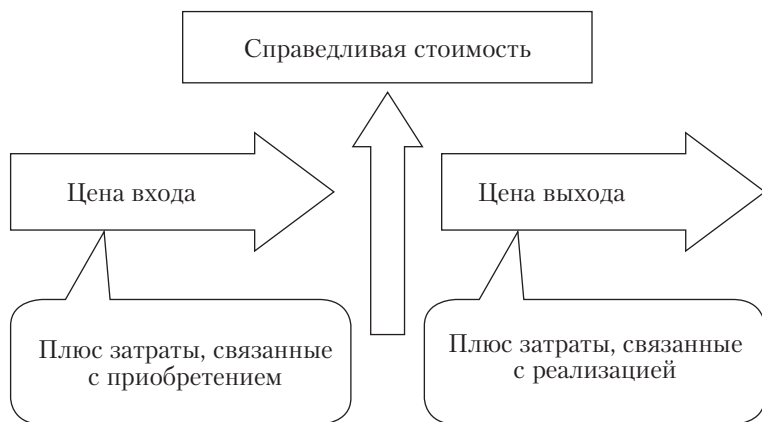


Рис. 6.3. Соотношение справедливой стоимости с ценой входа и выхода

Очевидно, что цена входа и выхода на активы различаются для покупателя и продавца. Следует учитывать, что для покупателя это цена реализации плюс затраты, которые он тратит на приобретение актива. Для продавца это будет та же самая цена реализации плюс те затраты, которые он потратит на реализацию продукции.

В тех случаях, когда не существует наблюдаемой рыночной цены для передачи обязательства, стандартом установлено, что компания должна определять справедливую стоимость обязательства, используя те же методы,

что и противоположная сторона — контрагент при определении справедливой стоимости соответствующего актива. При отсутствии актива, с помощью которого можно было бы определить справедливую стоимость обязательства, организация должна определить цену, используя методы оценки, описываемые в стандарте. На рис. 6.4 показана взаимосвязь уровней иерархии с видами оценок.



Рис. 6.4. Взаимосвязь иерархии стоимости с видами стоимости

Требования к раскрытию информации

В отношении применения справедливой стоимости должна раскрываться следующая информация:

- 1) суммы справедливой стоимости на конец отчетного периода;
- 2) уровень иерархии справедливой стоимости;
- 3) способы и методы, применяемые для определения справедливой стоимости;
- 4) суммы прибыли или убытка, указанные в составе прочего совокупного дохода;
- 5) перемещения справедливых цен между 1-м и 2-м уровнями оценки;
- 6) перемещения справедливых цен между 2-м и 3-м уровнями оценки и пр.

6.5. Краткий обзор прочих стандартов, их цели, основное назначение и аналоги в российском законодательстве

МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты»

Цель IAS 10 заключается в определении случаев, когда организация должна корректировать показатели финансовой отчетности с учетом событий после отчетной даты. Стандарт содержит требования к информации, которую организация должна раскрывать в отношении даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, а также событий, произошедших после отчетной даты. Событиями после отчетной даты считаются такие события, которые имеют место в период между отчетной датой утверждения финансовой отчетности. Согласно IAS 10 организации не следует составлять свою финансовую отчетность исходя из допущения непрерывности деятельности, если события, произошедшие после отчетной даты, указывают на неприменимость допущения непрерывности деятельности.

Аналогом данного стандарта в российском законодательстве является Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98, утвержденное приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н, положения которого в основном соответствуют стандарту IAS 10.

МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»

Стандартом IAS 19 устанавливаются правила учета и раскрытия организациями-работодателями информации о вознаграждениях работникам. Цель стандарта состоит в установлении таких правил. МСФО 19 требует от компании признавать обязательство в том случае, когда работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем; и расход в том случае, когда компания использует экономическую выгоду, возникающую в результате оказания работником услуги в обмен на вознаграждение.

В российском законодательстве нет ПБУ, являющегося аналогом данного стандарта. При ведении учета заработной платы на предприятиях в России следует руководствоваться нормами Трудового и Налогового кодексов РФ.

МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»

Стандарт IAS 20 должен применяться при учете и раскрытии информации о государственных субсидиях и о других формах государственной помощи. В соответствии с МСФО 20 к государственным субсидиям относится пра-

вительственная помощь в форме передачи определенным компаниям ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или будущем условий, связанных с предоставлением субсидий.

Аналогом данного стандарта в российском законодательстве является Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденное приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 91н.

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»

Целью IAS 21 является установление порядка отражения операций в иностранной валюте и зарубежной деятельности в финансовой отчетности организации, а также пересчет показателей финансовой отчетности в валюту представления. Компания может вести деятельность, связанную с иностранной валютой двумя способами. Она может совершать сделки в иностранной валюте или осуществлять зарубежную деятельность. Наряду с этим, в своей финансовой отчетности организация может представлять данные в иностранной валюте. Основные вопросы заключаются в том, какие обменные курсы следует использовать и каким образом отражать в финансовой отчетности последствия изменений обменных курсов. В соответствии с этим стандартом все статьи баланса делятся на монетарные, или денежные, и немонетарные, или неденежные. К монетарным относятся статьи денежных средств и расчетов, к немонетарным — все остальные.

Аналогом данного стандарта в российском законодательстве является ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Различиями отечественного и международного стандартов является то, что международный стандарт рассматривает более широкий круг вопросов, а также то, что в России обязательное условие — подготовка финансовой отчетности в национальной валюте (в рублях). Вместе с тем, согласно МСФО 21, основной экономической средой, в которой осуществляет свою деятельность организация, как правило, является та среда, в которой она генерирует и расходует основную часть своих денежных средств. При определении своей функциональной валюты организация принимает во внимание следующие факторы:

— валюта, которая оказывает основное влияние на продажные цены товаров и услуг;

— валюта страны, конкурентные силы и конкурентные правила которой в основном определяют формирование цен на товары и услуги, производимые организацией.

МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»

Цель стандарта IAS 23 состоит в определении метода бухгалтерского отражения затрат по займам. Данный стандарт в основном требует немедленного признания затрат по займам в качестве расходов. Однако стандарт допускает в качестве альтернативного метода капитализацию затрат по займам, непосредственно связанных с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива.

Аналогом данного стандарта в российском законодательстве является Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н. Принципиальным отличием российских норм от норм МСФО 23 является то, что международный стандарт допускает выбор способа учета затрат по займам, в то время как РПБУ требует обязательного применения альтернативного подхода, а именно: следует включать затраты по займам и кредитам в первоначальную стоимость отдельных активов.

МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

Цель стандарта IAS 24 состоит в том, чтобы обеспечить раскрытие такой информации в финансовой отчетности организации, которая необходима для привлечения внимания к возможному влиянию связанных с ней сторон, а также операций и непогашенных сальдо взаиморасчетов с такими сторонами на ее финансовое положение, прибыль или убыток. Иными словами, МСФО 24 — это стандарт раскрытия.

Аналогом данного стандарта в России является Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утвержденное приказом Минфина России от 29 апреля 2008 г. № 48н, основные положения которого соответствуют требованиям международного стандарта.

МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам»

Основная цель IAS 26 заключается в определении информации, которая необходима для представления по каждому пенсионному плану, включая его характер, финансо-

вые ресурсы и результаты. Настоящий стандарт должен применяться для отчетности по пенсионным планам в организациях, которые составляют такого рода отчетность. Пенсионные планы иногда называются иначе, например «пенсионные схемы», «схемы пенсий по выслуге лет» или «схемы пенсионного обеспечения». Стандарт рассматривает пенсионный план как единицу отчетности, отделенную от работодателей или участников плана. МСФО 26 касается учета и отчетности по плану для всех участников в целом как группы и дополняет IAS 19. Пенсионные планы разделяются на пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами.

В российском законодательстве нет ПБУ, являющихся аналогом данного стандарта. Порядок реализации права граждан России на трудовые пенсии устанавливается Федеральным законом от 17 декабря 2001 г. № 173-ФЗ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации».

МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия»

Цель стандарта IAS 28 устанавливает правила учета инвестиций в ассоциированные организации. МСФО 28 не подлежит применению к инвестициям в ассоциированные организации с рискованным капиталом, взаимными фондами, паевыми инвестиционными фондами и аналогичными структурами, включая инвестиционные страховые фонды, которые после первоначального признания оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Ассоциированной организацией признается организация, на деятельность которой инвестор имеет значительное влияние и которая не является ни дочерней организацией, ни долей участия в совместной деятельности.

В настоящее время в российском законодательстве в области бухгалтерского учета нет стандарта, посвященного учету ассоциированных компаний. Данный учетный вопрос затронут лишь в приказе Минфина России от 30 декабря 1996 г. № 112 «Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности».

МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве»

Цель настоящего стандарта — учет долей участия в совместной деятельности и отчетности по активам, обязательствам, доходам и расходам совместной организации в финансовой отчетности предпринимателей и инвесторов

независимо от структур или форм, в которых осуществляется совместная деятельность. Совместный контроль — это распределение контроля над экономической деятельностью на договорной основе. Он основывается на единодушном согласии сторон, осуществляющих контроль участников. МСФО 31 различает совместно контролируемые активы, операции и компании.

Аналогом МСФО 31 в российском законодательстве является Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03, утвержденное приказом Минфина России от 24 ноября 2003 г. № 105н, положения которого в целом соответствуют аналогичным требованиям МСФО.

МСФО (*IFRS*) 11 заменяет собой прежний стандарт *IAS* 31 «Участие в совместной деятельности». Согласно МСФО 11 «совместное соглашение» представляет собой контрактное соглашение, в рамках которого две или более стороны получают совместный контроль над предприятием. Сфера действия МСФО 11 остается прежней. Основное различие между *IFRS* 11 и *IAS* 31 заключается в определении такого понятия, как «учет совместных соглашений двух и более сторон». В старом стандарте *IAS* 31 учет определялся исключительно юридическим статусом организации, в отношении которой заключается соглашение. Согласно же *IFRS* 11 учет основывается на ключевом принципе, означающем то, что участвующие стороны обязаны признавать частью своих прав и обязательств либо права на активы и обязательства по пассивам, либо права на чистые активы, возникающие в результате соглашений.

МСФО (*IAS*) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»

Стандарт нацелен на более глубокое понимание пользователями финансовой отчетности значения финансовых инструментов для финансового положения, результатов деятельности и движения денежных средств организации. В соответствии с *IAS* 32 финансовым инструментом является любой договор, в результате которого одновременно возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевого инструмент — у другой. Финансовый актив — это любой актив, который представляет собой либо денежные средства, либо долевого инструмент другой организации, либо договорное право на получение денежных средств или иного финансового активи-

ва от другой организации, или на обмен финансовых активов или финансовых обязательств с другой организацией на потенциально выгодных для себя условиях.

В настоящее время в российском законодательстве в области бухгалтерского учета нет стандарта, посвященного учету финансовых инструментов. Данный учетный вопрос затронут в Положении Банка России от 14 ноября 2007 г. № 313-П «О порядке расчета кредитными организациями величины рыночного риска».

МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»

Цель данного стандарта — обеспечение соответствующих критериев признания и оценок, применяемых к оценочным, обязательствам, условным обязательствам и условным активам, а также обеспечение раскрытия достаточной информации в примечаниях к финансовой отчетности, с тем чтобы позволить пользователям финансовой отчетности понять их характер, временные параметры и сумму. В соответствии со стандартом IAS 37 условным обязательством является возможная обязанность, возникающая из прошлых событий и наличие которой будет подтверждено только наступлением или не наступлением одного или более неопределенных будущих событий, которые не полностью находятся под контролем компании.

Аналогом МСФО 37 в российском законодательстве является ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», в котором содержатся схожие позиции, однако международный стандарт более широко рассматривает некоторые вопросы.

МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

Цель данного стандарта состоит в установлении принципов признания и оценки финансовых активов, финансовых обязательств и некоторых договоров покупки или продажи нефинансовых статей. В стандарте IAS 39 определяется такое понятие, как хеджируемая статья, которая является либо активом, либо обязательством или твердым соглашением, в связи с которыми организация подвергается риску изменений справедливой стоимости или будущих денежных потоков. Хеджирование финансовых инструментов заключается в частичной или полной компенсации изменения справедливой стоимости или денежных потоков хеджированных (защищаемых) статей финансовых инструментов.

В настоящее время в российском законодательстве в области бухгалтерского учета нет стандарта, посвященного учету финансовых инструментов. Данный учетный вопрос затронут в приказе ФСФР России от 10 октября 2006 г. № 06-117/пз «Об утверждении Положения о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг», а также в Налоговом кодексе РФ и прочих документах. Заметим, что данный стандарт действует до 2012 г., а с 2012 г. будет введен новый стандарт *IFRS 9* «Финансовые инструменты».

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»

Цель данного стандарта заключается в установлении порядка учета инвестиционной недвижимости и соответствующих требований к раскрытию информации. Настоящий стандарт должен применяться организациями ко всем типам финансовых инструментов при признании, оценке и раскрытии информации в отношении инвестиционной недвижимости. Инвестиционной недвижимостью является имущество (земля или здание), находящееся в распоряжении собственника или арендатора по договору финансовой аренды с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала, но не для использования в производстве или поставках товаров или услуг либо для административных целей, а также для продажи в ходе обычной деятельности.

В российском законодательстве вопросам недвижимости посвящены отдельные статьи в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и в ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», но как такового аналога данному международному стандарту в российском учете нет. Наиболее близким объектом учета в России являются доходные вложения в материальные ценности.

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»

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

Настоящий стандарт должен применяться в процессе учета следующих объектов в тех случаях, когда они связаны с сельскохозяйственной деятельностью:

- биологические активы;
- сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора;
- государственные субсидии.

В российском учете биологические активы включаются в состав основных средств. В этом заключается основное

отличие в оценке биологических активов, а именно, в соответствии с МСФО такие активы оцениваются по справедливой стоимости.

МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях»

Цель настоящего стандарта состоит в определении содержания финансовой отчетности компании при совершении ею сделки с выплатами на основе долевых инструментов. В частности, представляя информацию о прибылях и убытках, а также о своем финансовом положении, компания должна отражать последствия сделок с выплатами на основе долевых инструментов, включая расходы по сделкам, условия которых предусматривают предоставление опционов на акции наемным работникам.

Долевой инструмент — это любой договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах предприятия, оставшихся после вычета всех его обязательств. Например, долевыми инструментами могут являться акции или опционы на акции.

Компания должна применять IFRS 2 при ведении учета всех сделок с выплатами на основе долевых инструментов, включая сделки на основе долевых инструментов с выплатами последними, по условиям которых компания получает товары или услуги в качестве возмещения за свои долевые инструменты.

В настоящее время в российском законодательстве нет стандарта, посвященного учету долевых инструментов. Данный учетный вопрос частично затрагивается в приказе Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н «Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию», в Положении Банка России от 14 ноября 2007 г. № 313-П «О порядке расчета кредитными организациями величины рыночного риска», а также в Налоговом кодексе РФ.

МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»

Цель IFRS 4 состоит в установлении порядка финансовой отчетности применительно к договорам страхования со стороны организации (страховщика), выпускающей такие договоры. В частности, стандартом IFRS 4 требуется внести некоторые улучшения в практику бухгалтерского учета договоров страхования страховщиками. В стандарте раскрывается информация, поясняющая суммы в финансовой отчетности страховщика, которые возникают из договоров страхования. Данная информация должна способствовать более ясному пониманию пользователями этой финансовой

отчетности объемов, сроков и степени неопределенности будущих потоков денежных средств, связанных с договорами страхования. Организация обязана применять данный стандарт к договорам страхования, включая договоры перестрахования, которые она выпускает, и к договорам перестрахования, которыми она владеет.

В России нет аналога данному стандарту. Вопросы по договорам страхования затрагиваются в Гражданском и Налоговом кодексах РФ.

МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»

Цель *IFRS 5* состоит в определении порядка учета активов, предназначенных для продажи, а также представления и раскрытия информации о прекращенной деятельности. В частности, данный стандарт требует производить оценку активов, предназначенных для продажи, по наименьшей из двух величин: балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, при этом амортизация таких активов должна быть прекращена. Информация об активах, предназначенных для продажи, должна представляться отдельно на лицевой стороне баланса, а результаты прекращенной деятельности — отдельно в отчете о совокупных доходах.

Прекращенная деятельность — это компонент организации, который либо уже выбыл, либо классифицирован как предназначенный для продажи и представляет собой отдельное крупное направление деятельности или географический район, в котором осуществляется деятельность.

В российском учете нет аналога данному стандарту.

МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»

Цель *IFRS 6* состоит в разработке правил учета разведки и оценки минеральных ресурсов, поскольку существует ряд специфичных производств, напрямую не попадающих под правила таких стандартов, как МСФО (*IAS*) 16 «Основные средства» и МСФО (*IAS*) 38 «Нематериальные активы». К таким специфичным производствам относятся:

- поиск минеральных ресурсов, включая минералы, нефть, природный газ и другие аналогичные невозобновляемые ресурсы;
- оценка технической осуществимости и рентабельности добычи минеральных ресурсов перед принятием решения о разработке минеральных ресурсов.

В российском учете нет аналога данному стандарту.

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

Стандарт *IFRS 7* включает в себя требования к раскрытию информации по финансовым инструментам, содержащиеся в (*IAS*) 32, заменяет *IAS 30* «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых учреждений». Таким образом, все требования к раскрытию информации по финансовым инструментам сведены в *IFRS 7*, который применяется для всех видов организаций. Требования к раскрытию информации в *IFRS 7* носят менее подробный характер, чем в *IAS 30* для банков. Соответственно с вступлением в силу *IFRS 7* МСФО больше не будут содержать специальных требований для банков. Вся информация, подлежащая раскрытию в соответствии с требованиями *IFRS 7*, за исключением информации в отношении рисков, должна быть представлена в финансовой отчетности. Минимальные требования к раскрытию информации применяются с учетом существенности согласно *IAS 1* «Представление финансовой отчетности».

В российском законодательстве в области бухгалтерского учета нет стандарта, посвященного учету в банках. Основные правила ведения учета в банках содержатся в Положении Банка России от 26 марта 2007 г. № 302-П «О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации».

Контрольные вопросы

1. В чем заключается цель стандарта *IAS 29*?
2. Назовите признаки гиперинфляционной экономики.
3. Опишите технику применения стандарта *IAS 29*.
4. В чем заключается цель стандарта *IFRS 1*?
5. Перечислите основные требования *IFRS 1*.
6. Какие способы перевода российской отчетности в отчетность, составленную в соответствии с МСФО, вы знаете?
7. В чем состоит различие между полной и поэтапной конверсиями?
8. Какие программные продукты применяются для трансформации отчетности?
9. Какие основные этапы трансформации отчетности вы знаете?
10. Назовите все международные стандарты, раскрывающие сущность финансовых инструментов.

11. Что такое хеджирование финансовых инструментов?
12. Имеется ли российский аналог стандарта *IAS 10* «События после отчетной даты»?
13. Каково основное назначение стандарта *IAS 19*?
14. Назовите основные различия *IAS 21* и его российского аналога ПБУ 3/2006.

Тесты

1. Что из нижеперечисленного не относится к критериям гиперинфляции согласно МСФО:
 - а) уровень инфляции за три года составил 100 или более процентов;
 - б) население страны в целом предпочитает держать свое состояние в неденежных активах;
 - в) изменение ценовых пропорций в связи с реструктуризацией экономики;
 - г) учетные банковские ставки, зарплаты и цены привязаны к так называемым индексам цен.
2. Какие требования относительно применяемой в отчетности валюты, содержащиеся в стандарте *IAS 21*, верны:
 - а) валюта должна оказывать основное влияние на продажные цены товаров и услуг;
 - б) валюта страны, конкурентные силы и конкурентные правила которой в основном определяют формирование цен на товары и услуги, производимые организацией;
 - в) валюта той страны, в которой компания уплачивает налоги.
3. В чем заключается основное требование стандарта *IFRS 1* «Первое применение МСФО»:
 - а) компания должна обеспечить прозрачность трансформируемой отчетности;
 - б) при переходе на МСФО компания должна подготовить начальный бухгалтерский баланс по МСФО, который будет являться отправной точкой для подготовки отчетности в соответствии с МСФО;
 - в) компания должна сделать пересчет показателей отчетности с учетом стандарта *IAS 29* «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции».
4. Основными этапами трансформации отчетности являются:
 - а) конверсия полная и поэтапная;
 - б) параллельный учет и трансляция;
 - в) подготовительный, основной и технический этапы.

Глава 7

СИСТЕМА СТАНДАРТОВ ГААР И ПЕРСПЕКТИВЫ УНИФИКАЦИИ МСФО И ГААР

7.1. Организация финансового учета США и конвергенция МСФО с US GAAP

Общепринятые принципы бухгалтерского учета (*Generally Accepted Accounting Principles, GAAP*) — это стандарты бухгалтерского учета, применяемые в США и некоторых других странах. Национальные стандарты США имеют аббревиатуру *US GAAP*.

Начиная с 2001 г. СМФО проводит работу в направлении сближения (конвергенции) различных моделей учета. В октябре 2002 г. Совет по стандартам финансового учета США — ССФУ (*Financial Accounting Standards Board, FASB*) и Совет по МСФО подписали соглашение о создании проекта устранения различий МСФО и *US GAAP*. В результате разработки проекта было подписано Норволкское соглашение (*Norwalk Agreement*), с которого началась работа по сближению основных моделей учета.

Работа по переходу США на МСФО начата с деятельности американской комиссии по ценным бумагам и биржам (*SEC*), которая предложила внести поправки в форму 20-F (формат годовой отчетности) для перехода в отчетность формата МСФО. В ноябре 2007 г. комиссия *SEC* одобрила внесенные поправки.

В 2008 г. *SEC* создала «дорожную карту»¹ по возможному принятию МСФО в США. В связи с тем, что «дорожная

¹ Ernst&Young «Применение МСФО 2009»: пер. с англ. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2009. Гл. 1 «Развитие международных принципов бухгалтерского учета». С. 29–37.

карта» определяет основные условия, которые в случае выполнения приведут к внедрению МСФО, факт ее создания явился прогрессивным шагом, означающим очередной этап сближения, который несет в себе вероятность создания «всемирных ОПБУ».

В 1983 г. была создана Международная организация комиссий по ценным бумагам (*IOSCO*) одна из задач которой — помощь в разработке высококачественных стандартов. После проведения техническим комитетом *IOSCO* оценки разработанных стандартов *SEC* не одобрил ССФУ, поскольку СМСФО выявил 255 различий между *US GAAP* и МСФО. 27 февраля 2006 г. ССФУ и СМСФО опубликовали Меморандум о взаимопонимании (МОВ), на котором была продолжена работа по сближению МСФО и *US GAAP*. Работа МОВ по конвергенции должна была проходить по двум направлениям:

- 1) должны быть исключены основные расхождения;
- 2) результаты по совместным проектам должны применяться в различных сферах, выявленных Советами.

Вопросы краткосрочной конвергенции включали три направления. Первое направление включало в себя задачи унификации таких стандартов, как обесценение активов и налоги на прибыль. Второе направление включало разработку и доработку Советом СФУ стандартов по справедливой стоимости, инвестиционной недвижимости, затрат на исследование и разработку и событий после отчетной даты. И третье направление включало доработку Советом МСФО стандартов «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», «Участие в совместном предпринимательстве» и «Операционные сегменты».

По состоянию на 1 января 2009 г. разработаны стандарты *FAS 157* «Справедливая стоимость», *FAS 165* «События после отчетной даты». Доработан стандарт *FAS 2* «Учет затрат на исследования и разработки». Советом по МСФО доработаны стандарты *IAS 20* «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», *IAS 31* «Участие в совместном предпринимательстве» и *IFRS 8* «Операционные сегменты». Иными словами, Советы поэтапно решают задачи по краткосрочной конвергенции.

Конвергенция различных моделей учета, начавшаяся и успешно набирающая свои обороты, способствует повышению достоверности финансовых отчетов, необходи-

мой для делового мира, в котором активно зарождаются и развиваются фондовые рынки. Наибольших успехов в повышении достоверности отчетности и борьбе с мошенничеством достигли США. В 1980-е гг. в США были созданы¹:

— национальная комиссия США по мошенничеству в финансовой отчетности (*COSO*);

— ассоциация независимых бухгалтеров по выявлению мошенничества в финансовой отчетности (*ACFE*).

Исследования американского ученого Мессода Бениша, проведенные им в 1999 г. по обнаружению мошенничеств компаний, привели к установлению семи ключевых *индикаторов мошенничества*. Назовем их.

1. Темпы роста выручки от продажи выше среднеотраслевых.

2. Рост выручки от продаж при снижении доли маржинального дохода в ней.

3. Рост внеоборотных активов не связан с увеличением основных средств.

4. Темп роста оборачиваемости дебиторской задолженности по сравнению с предшествующим годом резко возрос или снизился.

5. Темп роста, приходящийся на выручку от продаж, значительно отклоняется от предыдущего периода.

6. Темпы роста доли амортизационных расходов в первоначальной стоимости основных средств значительно отклоняются от предыдущего периода.

7. Темпы роста финансового рычага значительно отклоняются от предыдущего периода.

В июле 2002 г. в США был принят закон Сарбейнса — Оксли по борьбе с экономическими преступлениями.

*Закон Сарбейнса — Оксли*².

1. Создание надзорного совета, расходы на содержание которого должны покрываться за счет регистрационных сборов аудиторских компаний.

2. Разработка более жестких критериев отбора аудиторских фирм (например, применение к ним закона Сарбейнса-Оксли).

3. Усиление роли внутреннего контроля.

¹ Гетьман, В. Г. Оценка применения МСФО зарубежными пользователями и российскими специалистами / В. Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет. 2006. № 11 (95).

² Там же.

4. Установление дополнительных правил в отношении порядка расследования мошенничества в финансовой отчетности.

5. Пересмотр сроков хранения документации аудиторских компаний.

6. Повышение уровня независимости аудитора за счет расширения перечня запрещенных процедур.

7. Усиление ответственности за мошенничество в финансовой отчетности по всей цепочке задействованных лиц и структур.

С внедрением закона Сарбейнса—Оксли в США резко сократилось число экономических преступлений.

7.2. Основные различия в принципах учета между МСФО и GAAP

Разработка национальных стандартов США *US GAAP* (*Generally Accepted Accounting Principles*) началась в 1930-е гг. Поскольку во многих странах регулирование учета в значительной степени осуществляется не правительством, а профессиональными организациями (институтами, ассоциациями и др.), аббревиатура *GAAP* нередко используется и за пределами США. Например, национальная система стандартов в Великобритании называется *British GAAP*, также во Франции, Германии и в прочих странах есть свои национальные стандарты *GAAP*.

Учетные принципы *US GAAP* стали применяться при котировке акций на Нью-Йоркской фондовой бирже. На этой основе возникла современная система национальных стандартов США, получившая распространение в ряде англоязычных стран и взятая за основу становления англо-американской модели учета.

Наибольшую известность в США получила схема Стивена Рубина, предложенная им в 1980 г. и названная «зданием» *GAAP*. Структуру *GAAP* составляют собственно стандарты *FAS* (*Financial Accounting Standards*). По состоянию на 1 января 2009 г. принято 167 стандартов *US GAAP*, они разработаны профессиональными общественными организациями и носят рекомендательный характер. Стандарты *FAS* относятся к базовому уровню стандартов. До вступления в силу Комитета *FASB* были разработаны Бюллетени бухгалтерских исследований (*Accounting*

Research Bulletin, ARB), которые носили достаточно локальный характер. Некоторые бюллетени бухгалтерских исследований, Мнения *APB* и другие документы, которые не были изменены или отменены последующими решениями *FASB*, действуют до сих пор и наряду с *FAS* также составляют базовый уровень *US GAAP*. В настоящее время имеют силу 43-й, 45-й, 46-й и 51-й Бюллетени *ARB* по бухгалтерским исследованиям и 19 Мнений *APB*.

Сравнение структуры стандартов *US GAAP* и МСФО

Международные стандарты финансовой отчетности являются более гибкими по сравнению с *US GAAP*. Американские стандарты — более четкие и требуют однозначной трактовки.

В приложении 6 содержится полный перечень *US GAAP* с их наименованиями, приведено их соответствие стандартам МСФО. Из таблицы следует, что количество *FAS* по сквозной нумерации составляет 54 стандарта, сверх этого сюда добавляются Бюллетени и Мнения *APB*. Вместе с тем в МСФО по состоянию на 1 января 2009 г. принято 27 стандартов (28 *IAS* и девять *IFRS*). Надо отметить, что стандарты *US GAAP* построены таким образом, что одной тематике могут быть посвящены сразу несколько *FAS*. Так, например, к стандартам по пенсионным планам и вознаграждениям работников относятся семь *FAS*, это стандарты 43, 87, 88, 106, 112, 132*R* и 158. Также в *US GAAP* имеются стандарты с более специальной тематикой. В частности, МСФО не содержит отдельного стандарта по учету затрат на компьютерное программное обеспечение, а в *US GAAP* на этот случай есть (*FAS* 86 «Учет затрат на компьютерное программное обеспечение, предназначенное к продаже, аренде или другим рыночным акциям»).

Сравнивая перечни двух концепций, следует отметить, что в *US GAAP* нет следующих стандартов, присутствующих в МСФО:

IAS 1 «Представление финансовой отчетности»;

IAS 2 «Запасы»;

IAS 11 «Договоры на строительство»;

IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»;

IAS 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»;

IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия»;

IAS 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»;

IAS 31 «Участие в совместном предпринимательстве»;

IAS 34 «Промежуточная финансовая отчетность»;

IAS 41 «Сельское хозяйство»;

IFRS 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности»;

IFRS 2 «Платеж, основанный на акциях».

В *US GAAP* данные тематические разделы учета регламентируются Бюллетенями и Мнениями *APB*.

Сравнение стандартов, связанных с представлением отчетов

МСФО и *US GAAP* во многом схожи в части представления финансовой отчетности. Например, эти системы требуют, чтобы полный комплект финансовой отчетности включал в себя:

- отчет о финансовом положении;
- отчет о совокупной прибыли;
- отчет об изменениях в капитале;
- отчет о движении денежных средств;
- учетная политика и пояснения;
- начальный отчет о финансовом положении.

Обе концепции требуют подготовки отчетности на основе принципа начисления. МСФО и *US GAAP* используют аналогичные принципы в отношении вопросов существенности и последовательности, которые компании должны учитывать при подготовке своей финансовой отчетности. Различия между системами, как правило, возникают на уровне конкретных указаний. Ниже в сравнительных таблицах отражены различия в построении различных видов отчетов между МСФО и *US GAAP*.

Таблица 7.1

Балансовый отчет о финансовом положении

МСФО	<i>US GAAP</i>
Активы и обязательства отражаются либо по убывающей, либо по возрастающей ликвидности	Статьи баланса должны быть представлены по степени убывания ликвидности

Таблица 7.2

Отчет о совокупных доходах

МСФО	<i>US GAAP</i>
Нет строго определенного формата, возможны два подхода к классификации расходов: по их сущности или по функциям	Представляется в одноступенчатом (разделение на доходы и расходы) или многоступенчатом формате (операционный и неоперационный финансовый результат)

Таблица 7.3

Отчет о движении денежных средств

МСФО	US GAAP
Отчет составляется прямым или косвенным методом. В состав денежных средств включаются овердрафты (кредитование банком клиента для оплаты им расчетных документов при недостаточности или отсутствии на расчетном счете клиента — заемщика средств) и денежные эквиваленты со сроком погашения до трех месяцев	Отчет составляется прямым или косвенным методом. Овердрафты в отличие от краткосрочных эквивалентов не включаются в состав денежных средств

Таблица 7.4

Отчет об изменениях капитала

МСФО	US GAAP
Статьи в отчете представлены детально по видам собственного капитала	Такая детализация, как по МСФО, не требуется — данные в отчете отражаются суммарно

Контрольные вопросы

1. В чем состоит особенность организации финансового учета в США?
2. Назовите основную цель конвергенции МСФО с *US GAAP*.
3. В чем заключается сущность закона Сарбейнса — Оксли?
4. Назовите основное назначение Совета по стандартам финансового учета США.
5. Расскажите о деятельности американской комиссии по ценным бумагам и биржам (*SEC*).
6. Назовите семь ключевых индикаторов Мессода Бениша.
7. Каковы в США методы в борьбе с мошенничеством?
8. Сравните структуру стандартов *US GAAP* и МСФО.

Тесты

1. Деятельность американской комиссии по ценным бумагам и биржам (*SEC*) заключается:
 - а) в разработке стандартов *US GAAP*;
 - б) в создании «дорожной карты»;
 - в) во внесении поправок в отчетные формы.
2. Что относится к ключевым индикаторам Мессода Бениша:
 - а) рост внеоборотных активов не связан с увеличением основных средств;

б) темп роста оборачиваемости дебиторской задолженности по сравнению с предшествующим годом резко возрос или снизился;

в) темп роста, приходящийся на выручку от продаж, незначительно отклоняется от предыдущего периода.

3. Какие из нижеперечисленных мероприятий положены в основу закона Сарбейнса — Оксли:

а) усиление роли внешнего контроля;

б) установление дополнительных правил в отношении порядка расследования мошенничества в финансовой отчетности;

в) пересмотр сроков хранения документации аудиторских компаний;

г) создание надзорного совета.

4. Какое из нижеприведенных утверждений верно:

а) МСФО и *US GAAP* требуют подготовки отчетности на основе принципа начисления;

б) в соответствии с *US GAAP* овердрафты в отличие от краткосрочных эквивалентов включаются в состав денежных средств;

в) в соответствии с *US GAAP* форма отчета о движении денежных средств может составляться, как и в РФ, только прямым методом.

ОТВЕТЫ К ТЕСТАМ

Глава 1

№ теста	1	2	3	4	5	6	7
ответ	а, г, д	г	в	а, в, г, д, е	а, в, е, ж	а, в	б, в, д, е
№ теста	8	9	10	11	12	13	14
ответ	в	а	в	г	б	в	в

Глава 2

№ теста	1	2	3	4	5	6	7	8
ответ	б	г	а	в	б	в	в	а,б
№ теста	9	10	11	12	13	14	15	16
ответ	г	б	б	в	в	б	б	в
№ теста	17	18	19	20	21	22		
ответ	в	а	а	а, б	б	а, б, в		

Глава 3

№ теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9
ответ	а	в	а	б	б, в	в	в	г	г
№ теста	10	11	12	13	14	15	16	17	18
ответ	г	в, д	б	а	б	а	в	в	б
№ теста	19	20	21	22	23	24	25		
ответ	а	в	а, в	в	б	а	а		

Глава 4

№ теста	1	2	3	4	5	6	7
ответ	в	в	а	г	в	б	а
№ теста	8	9	10	11	12	13	14
ответ	а	г	а, б	б	б	в	а
№ теста	15	16	17	18	19	20	21
ответ	а	а	в	а	б	в	б

Глава 5

№ теста	1	2	3	4	5	6	7	8
ответ	а	б	в	а	б	б, в	а, б	б
№ теста	9	10	11	12	13	14	15	16
ответ	б	а	а	б	в	а	б	в

Глава 6

№ теста	1	2	3	4
ответ	в	а, б	б	в

Глава 7

№ теста	1	2	3	4
ответ	б, в	а, в	б, в	а, б

Глоссарий

Основные понятия дисциплины (тезаурус)

К стандартам структурного уровня

Отчетная дата — конец самого последнего периода, за который составлена финансовая отчетность или промежуточный финансовый отчет.

Промежуточный период — отчетный период короче полного финансового года.

Промежуточная финансовая отчетность — финансовая отчетность, содержащая либо полный комплект финансовой отчетности, либо набор сжатых финансовых отчетностей за промежуточный период.

Валюта отчетности — валюта, используемая при представлении финансовой отчетности.

Дата перехода на МСФО — начало самого раннего периода, за который компания представляет полную сравнительную информацию в соответствии с МСФО в своей первой финансовой отчетности по МСФО.

К стандартам, связанным с объединением бизнеса

Ассоциированная компания — компания, на деятельность которой инвестор оказывает существенное влияние, но которая не является ни дочерней, ни совместной компанией.

Дочерняя компания — компания, находящаяся под контролем другой компании (называемой материнской компанией).

Доля меньшинства — часть чистых результатов деятельности и чистых активов дочерней компании, приходящаяся на долю, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно через дочерние компании.

Консолидированная отчетность — финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единой компании.

Материнская компания — компания, имеющая одну или несколько дочерних компаний.

Отчетный сегмент — хозяйственный или географический сегмент, определенный на основе приведенных выше определений, для которого требуется представление сегментной отчетности.

К стандарту IAS 7 «Отчет о движении денежных средств»

Денежные средства — наличные деньги и вклады до востребования.

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

Потоки денежных средств — приток и отток денежных средств и эквивалентов.

Операционная деятельность — основная, приносящая доход деятельность компании и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой деятельности.

Инвестиционная деятельность — приобретение и реализация долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

Финансовая деятельность — деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств компании.

К стандарту IAS 12 «Налоги на прибыль»

Учетная прибыль — чистая прибыль или убыток за период до вычета расходов по налогу.

Бухгалтерская прибыль — чистая прибыль или убыток за период до вычета расходов по уплате налога.

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) — сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой уплачивается (возмещается) налог на прибыль.

Текущие налоги — сумма налогов на прибыль к уплате (к возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период.

Отложенные налоговые обязательства — суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.

Отложенные налоговые требования — суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в отношении вычитаемых временных разниц.

Временные разницы — разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой. Временные разницы могут быть:

— **налогооблагаемыми**, которые представляют собой временные разницы, приводящие к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда возмещается или погашается балансовая стоимость этого актива или обязательства;

— **вычитаемыми**, которые представляют собой временные разницы, приводящие к возникновению сумм, которые вычитаются при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда возмещается или погашается балансовая стоимость этого актива или обязательства.

Налоговая база актива или обязательства — сумма, по которой данный актив или обязательство учитывается для целей налогообложения.

К стандарту IAS 16 «Основные средства»

Основные средства — материальные активы, которые используются компанией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей; предполагается использовать в течение более чем одного периода.

Амортизация — систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

Амортизируемая стоимость — себестоимость актива или другая сумма, отраженная в финансовой отчетности вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

Исходная стоимость — это величина, используемая для обозначения стоимости или амортизированной стоимости на определенную дату.

Срок полезной службы — ожидаемый (расчетный) период использования активов или количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием актива.

К стандарту IAS 17 «Аренда»

Аренда — соглашение, по которому арендодатель передает арендатору в обмен на платеж или серию платежей право использования актива в течение согласованного срока.

Финансовая аренда — аренда, при которой происходит существенный перенос всех рисков и выгод, связанных

с владением активом. Правовой титул в итоге может передаваться или не передаваться.

Операционная аренда — аренда иная, чем финансовая.

Начало срока аренды — более ранняя из следующих дат: дата заключения договора об аренде или дата принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды.

Минимальные арендные платежи — платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть затребованы от арендатора за исключением условной арендной платы, оплаты услуг и налогов.

К стандарту IAS 19 «Вознаграждения работникам»

Вознаграждения работникам — все формы вознаграждений и выплат, предоставляемых компанией работникам в обмен на оказанные ими услуги.

Пенсионные планы группы работодателей — пенсионные планы с установленными взносами (кроме государственных пенсионных планов) или пенсионные планы с установленными выплатами (кроме государственных пенсионных планов), которые:

— объединяют активы, внесенные различными компаниями, не находящимися под общим контролем;

— используют эти активы для пенсионного обеспечения работников нескольких компаний при условии, что взносы и размер пенсий определяются вне зависимости от того, в какой компании заняты получающие.

Согласно настоящему стандарту требуется представление сегментной информации.

Пенсионные планы с установленными взносами — планы пенсионного обеспечения, предполагающие, что компания осуществляет фиксированные взносы в отдельный фонд и не будет иметь каких-либо юридических или юридически подразумеваемых обязательств по уплате дополнительных взносов, если фонд не будет иметь достаточных средств для выплаты всех вознаграждений работникам, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и предшествующих периодах.

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

К стандарту IAS 38 «Нематериальные активы»

Нематериальный актив — идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы, используемый при производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим или для административных целей.

Актив — это ресурс:

— контролируемый компанией в результате прошлых событий;

— от которого ожидается поступление в компанию экономических выгод.

Денежные активы — удерживаемые деньги и активы к получению в фиксированных суммах денег.

Исследования — оригинальные и плановые научные изыскания, предпринимаемые с перспективой получения новых научных или технических знаний.

Разработки — применение результатов исследований или других знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, товаров, процессов или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Амортизация — систематическое распределение амортизируемого нематериального актива на протяжении срока его полезной службы.

Амортизируемая величина — первоначальная стоимость актива или другое значение, замещающее ее в финансовых отчетах, за вычетом его ликвидационной стоимости.

Срок полезной службы — это:

— период времени, на протяжении которого компания предполагает пользоваться активом;

— количество продукции или аналогичных изделий, которые компания предполагает получить от актива.

Активный рынок — рынок, где соблюдаются все следующие условия:

— статьи, продаваемые на рынке, являются однородными;

— могут быть найдены желающие совершить сделку продавцы и покупатели;

— имеется доступность цен для общественности.

К прочим стандартам

Биологический актив — животное или растение.

Группа биологических активов — совокупность сходных животных или растений.

Валовые инвестиции в аренду — сумма минимальных арендных платежей при финансовой аренде, с точки зрения

арендодателя, и причитающаяся ему негарантированная ликвидационная стоимость арендуемого актива.

Валютный курс — коэффициент для обмена одной валюты на другую.

Варранты или опционы — финансовые инструменты, которые дают владельцу право на покупку обыкновенных акций.

Выручка — валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании за период, приводящее к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов акционеров.

Запасы — активы, предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности или используемые в производстве в форме сырья и материалов или при предоставлении услуг.

Словарь основных английских терминов

К стандарту IAS 1 «Представление финансовой отчетности»

Assets — активы.

Equity — капитал.

Expenses — расходы.

Fair value — справедливая стоимость.

Liabilities — обязательства.

Matching Principle — принцип соотношения.

Measurement — измерение.

Recognition — признание.

Revenues — доходы.

Valuation — оценка.

Statement of comprehensive income — отчет о совокупном доходе.

К стандарту IAS 2 «Запасы»

Inventory — запасы.

First-In, First-Out (FIFO) Cost — «первым вошел — первым вышел» (ФИФО).

К стандарту IAS 7 «Отчет о движении денежных средств»

Accounting Policies — учетная политика.

Balance Sheet Statement — бухгалтерский баланс.

Cash Flow Statement — отчет о движении денежных средств.

Financial Analysis — финансовый анализ.

Financial Reporting — финансовая отчетность.

Profit and Loss Statement — отчет о прибылях и убытках.

Cash — денежные средства.

Cash equivalents — денежные эквиваленты.

Financial Activity — финансовая деятельность.

Investment Activity — инвестиционная деятельность.

Operation Activity — операционная деятельность.

Cash Flow Statement — отчет о движении денежных средств.

К стандарту IAS 12 «Налоги на прибыль»

Corporate Income Tax, Profit Tax — налог на прибыль с юридических лиц.

Deductible Temporary Differences — вычитаемая временная разница.

Deferred tax assets — отложенные налоговые требования.

Deferred tax liabilities — отложенные налоговые обязательства.

Income Tax — налог на прибыль.

Tax — налог.

Taxable Temporary Differences — налогооблагаемая временная разница.

Tax Base — налоговая база.

Temporary Differences — временная разница.

К стандартам IFRS 8 «Операционные сегменты», IAS 34 «Промежуточная финансовая отчетность»

Business Segment — отраслевой сегмент.

Geographical Segment — географический сегмент.

Interim Reporting — промежуточная отчетность.

К стандарту IAS 16 «Основные средства»

Amortisation — амортизация.

Fixed Assets (F/A) — фиксированные (внеоборотные, долговременные) активы.

Fixed Tangible Assets — внеоборотные материальные активы; англо-американский термин, определяющий основные средства (синоним *PPE*).

Land — земля.

Leases — арендованное имущество.

К стандарту IAS 18 «Выручка»

Fair Value — справедливая стоимость.

Sales Revenue — доход от продаж, выручка.

К стандарту IAS 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»

Monetary items — денежные статьи.

Non-monetary items — неденежные статьи.

Net realizable value — чистая возможная стоимость реализации.

К стандарту IAS 33 «Прибыль на акцию»

Earnings Per Share — прибыль на акцию.

К стандарту IAS 36 «Обесценение активов»

Carrying amount — балансовая стоимость.

External sources of information — внешние признаки информации.

Impairment of assets — обесценение (снижение стоимости) активов.

Internal sources of information — внутренние признаки информации.

Net selling price — чистая продажная цена.

Recoverable amount — возмещаемая сумма.

Time value of money — стоимость денег с учетом фактора времени.

Value in use — ценность от использования.

К стандарту IAS 38 «Нематериальные активы»

Intangible assets — нематериальные активы.

Active market — активный рынок.

Market value — рыночная цена.

Нормативные акты¹

Налоговый кодекс Российской Федерации.

Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ
«О консолидированной отчетности».

Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ
«О бухгалтерском учете».

Приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н
«О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Приказ Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н
«О введении в действие МСФО и разъяснений МСФО
на территории Российской Федерации».

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная полити-
ка организации» ПБУ 1/2008 (приказ Минфина России
от 6 октября 2008 г. № 106н).

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская от-
четность организации» ПБУ 4/99 (приказ Минфина России
от 6 июля 1999 г. № 43н).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-
производственных запасов» ПБУ 5/01 (приказ Минфина
России от 9 июня 2001 г. № 44н).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных
средств» ПБУ 6/01 (приказ Минфина России от 30 марта
2001 г. № 26н).

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организаций»
ПБУ 9/99 (приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н).

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы орга-
низации» ПБУ 10/99 (приказ Минфина России от 6 мая
1999 г. № 33н).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематери-
альных активов» ПБУ 14/2007 (приказ Минфина России
от 27 декабря 2007 г. № 153н).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов
по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 (приказ Минфина
России от 19 ноября 2002 г. № 114н).

¹ В качестве источника использована поисковая система «Гарант».

Литература

Аскери, О. Сборник «МСФО 2011» : пер. с англ. / О. Аскери и др. — М. : Аскери-АССА, 2011.

Карагод, В. С. Сравнительный анализ международных, американских и германских стандартов финансовой отчетности / В. С. Карагод. — М. : РУДН, 2000.

Карагод, В. С. Формирование финансовой отчетности в соответствии с международными и российскими стандартами / В. С. Карагод, И. Ю. Баймуратов. — М. : РУДН, 2002.

Трофимова, Л. Б. Консолидация отчетности при объединении бизнеса : монография / Л. Б. Трофимова. — М. : Академия труда и социальных отношений, 2011.

Трофимова, Л. Б. Особенности методов организации налогового учета в соответствии с национальными и международными стандартами / Л. Б. Трофимова // Материалы международной научно-практической конференции. — М. : РУДН, 2008.

Трофимова, Л. Б. Учет расчетов по налогу на прибыль в соответствии с российскими и международными стандартами / Л. Б. Трофимова // Научно-практический и теоретический журнал «Международный бухгалтерский учет». — 2010. — № 3.

Трофимова, Л. Б. Специфика составления отчета о прибылях и убытках в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности / Л. Б. Трофимова // Формирование экономических механизмов рынка: теоретические и практические аспекты : сборник научных трудов. — Вып. 8. / Московский гуманитарный университет. — М. : Изд-во МОСГУ, 2006.

Трофимова, Л. Б. Учет основных средств в соответствии с МСФО / Л. Б. Трофимова // Аудит, налоги и бухгалтерский учет в РФ: основы, теория и практика : сборник статей VI Международной научно-практической конференции РУДН и др. — Пенза, 2007.

Трофимова, Л. Б. Формирование бухгалтерского баланса в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности / Л. Б. Трофимова // Условия и инструменты формирования экономических механизмов рынка : сб. науч. тр. — Вып. 9 / Московский гуманитарный университет. — М. : Изд-во МОСГУ, 2007.

Трофимова, Л. Б. Использование косвенного метода отчета о движении денежных средств при управлении денежными ресурсами / Л. Б. Трофимова // Материалы международной научно-практической конференции. — М. : РУДН, 2008.

Трофимова, Л. Б. Подготовка финансовой отчетности в соответствии с МСФО / Л. Б. Трофимова // Материалы международной научно-практической конференции. — М. : РУДН, 2008.

Трофимова, Л. Б. Использование косвенного метода отчета о движении денежных средств при управлении денежными ресурсами компании / Л. Б. Трофимова // Научно-практический и теоретический журнал «Международный бухгалтерский учет». — 2008. — № 11 (119).

Трофимова, Л. Б. Основы построения учетной политики в соответствии с МСФО / Л. Б. Трофимова // Научно-практический и теоретический журнал «Международный бухгалтерский учет». — 2008. — № 12 (120).

Трофимова, Л. Б. Процедуры обесценения активов в соответствии с международным стандартом IAS 36 / Л. Б. Трофимова // Научно-практический и теоретический журнал «Международный бухгалтерский учет». — 2009. — № 5 (125).

Трофимова, Л. Б. Особенности отражения в учете и отчетности операций по аренде в соответствии с IAS 17 «Аренда» / Л. Б. Трофимова // Научно-практический и теоретический журнал «Международный бухгалтерский учет». — 2009. — № 7 (127).

Трофимова, Л. Б. Особенности отражения в учете и отчетности договоров подряда в соответствии с IAS 11 «Договоры подряда» / Л. Б. Трофимова // Научно-практический и теоретический журнал «Международный бухгалтерский учет». — 2009. — № 8 (128).

Трофимова, Л. Б. Консолидация отчетности при объединении бизнеса : монография / Л. Б. Трофимова. — М. : Академия труда и социальных отношений, 2011.

Трофимова, Л. Б. Организация финансового учета США и конвергенция МСФО с *US GAAP* / Л. Б. Трофимова // Материалы международной научно-практической конференции. — М. : РУДН, 2011.

Трофимова, Л. Б. Институциональные основы законодательной базы по консолидации отчетности в РФ / Л. Б. Трофимова // Научно-практический и теоретический журнал «Международный бухгалтерский учет». — 2012. — № 8 (206).

Интернет-сайты

<http://www.minfin.ru/>.

<http://www.ifrs.org/Home.htm>.

Приложения

Приложение 1

Перечень МСФО

№ п/п	Перечень стандартов
Стандарты IAS	
1	IAS 1 Представление финансовой отчетности
2	IAS 2 Запасы
3	IAS 7 Отчет о движении денежных средств
4	IAS 8 Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
5	IAS 10 События после окончания отчетного периода
6	IAS 11 Договоры на строительство
7	IAS 12 Налоги на прибыль
8	IAS 16 Основные средства
9	IAS 17 Аренда
10	IAS 18 Выручка
11	IAS 19 Вознаграждения работникам
12	IAS 20 Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи
13	IAS 21 Влияние изменений обменных курсов валют
14	IAS 23 Затраты по займам
15	IAS 24 Раскрытие информации о связанных сторонах
16	IAS 26 Учет и отчетность по пенсионным планам
17	IAS 27 Консолидированная и отдельная финансовая отчетность — заменяется на IFRS 10 Консолидированная финансовая отчетность
18	IAS 28 Инвестиции в ассоциированные предприятия
19	IAS 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции
20	IAS 31 Участие в совместном предпринимательстве — заменяется на IFRS 11 Совместные соглашения

Окончание приложения 1

21	IAS 32 Финансовые инструменты: представление информации
22	IAS 33 Прибыль на акцию
23	IAS 34 Промежуточная финансовая отчетность
24	IAS 36 Обесценение активов
25	IAS 37 Резервы, условные обязательства и условные активы
26	IAS 38 Нематериальные активы
27	IAS 40 Инвестиционное имущество
28	IAS 41 Сельское хозяйство
Стандарты IFRS	
1	IFRS 1 Первое применение международных стандартов финансовой отчетности
2	IFRS 2 Платеж, основанный на акциях
3	IFRS 3 Объединения бизнеса
4	IFRS 4 Договоры страхования
5	IFRS 5 Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность
6	IFRS 6 Разведка и оценка запасов полезных ископаемых
7	IFRS 7 Финансовые инструменты: раскрытие информации
8	IFRS 8 Операционные сегменты
9	IFRS 9 Финансовые инструменты
10	IFRS 10 Консолидированная финансовая отчетность
11	IFRS 11 Совместные соглашения
12	IFRS 12 Раскрытие участия в прочих компаниях
13	IFRS 13 Оценка по справедливой стоимости

Приложение 2

Примерный план счетов в соответствии с МСФО

№ счета	Наименование счета
1000	ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ
1100	Денежные средства
1110	Денежные средства в кассе
1120	Денежные средства на расчетном счете
1300	Краткосрочные финансовые активы
1400	Убыток от обесценения

Продолжение приложения 2

№ счета	Наименование счета
1450	Резерв на безнадежные долги
1500	Краткосрочная дебиторская задолженность
1595	Задолженность учредителей по взносам в уставный капитал
1600	Дебиторская задолженность по налогам
1700	Товарно-материальные запасы
1710	Материалы
1730	Незавершенное производство
1800	Расходы, оплаченные авансом
1810	Расходы по процентам
1820	Расходы по уплате налогов
1900	Отсроченные расходы
1990	Прочие текущие активы
2000	ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ
2100	Основные средства
2150	Накопленная амортизация по основным средствам
2160	Биологические активы
2200	Инвестиционная собственность
2300	Нематериальные активы (НМА)
2320	НМА – патенты
2330	НМА – торговые марки
2350	Накопленная амортизация по НМА
2360	Накопленная амортизация по биологическим активам
2400	Долгосрочные финансовые активы
2500	Долгосрочные инвестиции
2600	Долгосрочная дебиторская задолженность
3000	ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
3100	Счета к оплате
3200	Авансы полученные
3300	Краткосрочные долговые обязательства
3350	Начисленные проценты
3400	Налоги к оплате (расчеты с бюджетом)
3500	Начисленные обязательства
3510	Начисленная заработная плата
3540	Кредиторская задолженность сотрудникам
3600	Текущие обязательства

Продолжение приложения 2

№ счета	Наименование счета
3650	Задолженность перед учредителями по дивидендам
3660	Резервы предстоящих расходов
3670	Резервы на реструктуризацию
3700	Доходы будущих периодов
4000	ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
4100	Долгосрочные обязательства
4200	Долгосрочные отсроченные счета к оплате
4210	Обязательства по финансовой аренде
4220	Обязательства по текущему налогу на прибыль
4300	Прочие долгосрочные обязательства
5000	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ
5100	Уставный капитал
5200	Дополнительный капитал
5300	Резервный капитал
5600	Нераспределенная прибыль
5610	Нераспределенная прибыль отчетного года
5620	Нераспределенная прибыль прошлых лет
6000	ДОХОД ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
6100	Доход от реализации готовой продукции (работ, услуг)
6200	Доход от реализации приобретенных товаров
6300	Доходы от аренды
6400	Прочие доходы
6500	Возврат проданных товаров
6550	Скидки с продаж
6600	Бартерные поступления
7000	РАСХОДЫ ПО ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
7100	Себестоимость готовой продукции, работ и услуг
7200	Себестоимость товаров, приобретенных для продажи
7300	Себестоимость услуг, связанных с арендой
7400	Прочие расходы
8000	РАСХОДЫ ПЕРИОДА
8100	Расходы по реализации товаров (работ, услуг)
8200	Общие и административные расходы
9000	ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ОТ НЕОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
9100	Доходы от неосновной деятельности

Окончание приложения 2

№ счета	Наименование счета
9500	Расходы по неосновной деятельности
9600	Расходы по процентам
9800	Прочая прибыль (убытки)
9900	Налог на прибыль
9910	Чистая прибыль
9920	Нераспределенная прибыль

Рабочая таблица по составлению консолидированного отчета о финансовом положении материнской компании *Mother* на 31 декабря 2011 г., тыс. долл.

Статьи	Головное общество <i>Mother</i>	Дочернее общество <i>Daughter</i>	Суммирование статей головного и дочернего обществ	Элиминирование	Гудвилл	Консолидированный отчет
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
АКТИВ						
Инвестиции в дочерние общества	120				120	
Деловая репутация (положительный гудвилл)					0	
Дебиторская задолженность	30		60		90	
Прочие чистые активы	165		85		250	
ИТОГО	315		145		460	
ПАССИВ						
Акционерный капитал		230		95		325
Нераспределенная прибыль		25		10		35
Кредиторская задолженность		40		25		65
Прочие обязательства		20		15		35
ИТОГО		315		145		460

Приложение 4

Рабочая таблица по составлению консолидированного отчета о финансовом положении материнской компании *Mother* на 31 декабря 2011 г., тыс. долл.

Статьи	Головное общество <i>Mother</i>		Дочернее общество <i>Daughter</i>		Суммированные статьи головного и дочернего обществ		Элиминирование		Гудвилл		Консолидированный отчет	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
АКТИВ												
Инвестиции в дочерние общества	120				120			105	15			
Деловая репутация (положительный гудвилл)					0				15	3	12	
Дебиторская задолженность	30		60	90	90			65			25	
Прочие чистые активы	165		85	250	250						250	
ИТОГО	315		145	460	460			170			287	
ПАССИВ												
Акционерный капитал		230		95		325	95					230
Нераспределенная прибыль		25		10		35	10		3			22
Кредиторская задолженность		40		25		65	65					0
Прочие обязательства		20		15		35						35
ИТОГО		315		145		460	170		18	18		287

Окончание приложения 5

Нераспределенная прибыль	25	10	35	7,5				2,5		25
Деловая репутация (отрицательный гудвилл)										
Доля меньшинства									26,25	26,25
Кредиторская задолженность	4	25	29							29
Прочие обязательства	20	15	35							35
ИТОГО	279	145	424	78,75				26,25	26,25	345,25

Приложение 6

Перечень *US GAAP* и их соответствие МСФО

№ <i>US GAAP</i>	Наименование <i>US GAAP</i>	Соответствие МСФО
<i>FAS 2</i>	Учет затрат на исследования и разработки	Частично <i>IAS 38</i> Нематериальные активы
<i>FAS 5</i>	Учет непредвиденных обстоятельств (условных факторов хозяйственной деятельности)	<i>IAS 37</i> Резервы, условные обязательства и условные активы
<i>FAS 6</i>	Классификация краткосрочных обязательств, ожидаемых к рефинансированию	Частично <i>IAS 1</i> Представление финансовой отчетности
<i>FAS 7</i>	Учет и отчетность стадии разработки	Частично <i>IAS 38</i> Нематериальные активы
<i>FAS 13</i>	Учет аренды	<i>IAS 17</i> Аренда
<i>FAS 15</i>	Учет дебиторами и кредиторами проблемных реструктуризаций задолженностей	—
<i>FAS 19</i>	Финансовый учет и отчетность предприятий газовой и нефтяной промышленности	—
<i>FAS 34</i>	Капитализация затрат по займам	<i>IAS 23</i> Затраты по займам
<i>FAS 43</i>	Учет компенсируемых отпусков	Частично <i>IAS 19</i> Вознаграждения работникам
<i>FAS 45</i>	Учет выручки по услугам франшизы	Частично <i>IAS 38</i> Нематериальные активы
<i>FAS 48</i>	Признание выручки в случае, если существует право на возврат	Частично <i>IAS 18</i> Выручка
<i>FAS 52</i>	Перевод иностранной валюты	<i>IAS 21</i> Влияние изменений обменных курсов валют
<i>FAS 57</i>	Раскрытие информации о связанных сторонах	<i>IAS 24</i> Раскрытие информации о связанных сторонах
<i>FAS 60</i>	Учет и отчетность страховых компаний	<i>IFRS 4</i> Договоры страхования
<i>FAS 66</i>	Учет реализации недвижимости	Частично <i>IAS 18</i> Выручка

Продолжение приложения 6

№ <i>US GAAP</i>	Наименование <i>US GAAP</i>	Соответствие МСФО
<i>FAS 68</i>	Улучшения НИОКР	Частично <i>IAS 38</i> Нематериальные активы
<i>FAS 69</i>	Раскрытия об операциях в нефтяной и газовой промышленности	Частично <i>IFRS 6</i> Разведка и оценка запасов полезных ископаемых
<i>FAS 71</i>	Учет влияния некоторых типов регулирования	—
<i>FAS 84</i>	Индукцированные (внедренные) преобразования из конвертируемых долговых обязательств	—
<i>FAS 86</i>	Учет затрат на компьютерное программное обеспечение, предназначенное к продаже, аренде или другим рыночным акциям	Частично <i>IAS 38</i> Нематериальные активы
<i>FAS 87</i>	Предпринимательский учет пенсий	Частично <i>IAS 19</i> Вознаграждения работникам, <i>IAS 26</i> Учет и отчетность по пенсионным планам
<i>FAS 88</i>	Учет расчетов работодателей, планов пенсионного обеспечения и выходных пособий	Частично <i>IAS 19</i> Вознаграждения работникам, <i>IAS 26</i> Учет и отчетность по пенсионным планам
<i>FAS 91</i>	Учет невозмещаемых сборов и расходов, связанных с возникновением или приобретением займов. Первоначальные прямые затраты на аренду	Частично <i>IAS 17</i> Аренда, <i>IAS 23</i> Затраты по займам
<i>FAS 95</i>	Отчет о движении денежных средств	<i>IAS 7</i> Отчет о движении денежных средств
<i>FAS 97</i>	Учет и отчетность по страхованию предприятий в отношении некоторых долгосрочных контрактов и реализованных прибылей и убытков от продажи финансовых вложений	Частично <i>IAS 32</i> Финансовые инструменты: представление информации, <i>IFRS 7</i> Финансовые инструменты: раскрытие информации, <i>IFRS 9</i> Финансовые инструменты, <i>IAS 40</i> Инвестиционное имущество

Продолжение приложения 6

№ <i>US GAAP</i>	Наименование <i>US GAAP</i>	Соответствие МСФО
<i>FAS 106</i>	Предпринимательская отчетность для выходных пособий, иных, чем пенсии	Частично <i>IAS 19</i> Вознаграждения работникам, <i>IAS 26</i> Учет и отчетность по пенсионным планам
<i>FAS 107</i>	Раскрытие информации о справедливой стоимости финансовых инструментов	Частично <i>IAS 32</i> Финансовые инструменты: представление информации, <i>IFRS 7</i> Финансовые инструменты: раскрытие информации, <i>IFRS 9</i> Финансовые инструменты
<i>FAS 109</i>	Учет налога на прибыль	<i>IAS 12</i> Налоги на прибыль
<i>FAS 112</i>	Предпринимательский учет выходных пособий	Частично <i>IAS 19</i> Вознаграждения работникам, <i>IAS 26</i> Учет и отчетность по пенсионным планам
<i>FAS 113</i>	Учет и отчетность краткосрочных и долгосрочных контрактов по перестрахованию	Частично <i>IFRS 4</i> Договоры страхования
<i>FAS 114</i>	Учет кредиторами обесценения займов	Частично <i>IAS 36</i> Обесценение активов
<i>FAS 115</i>	Учет некоторых инвестиций в долговые и долевые ценные бумаги	Частично <i>IAS 32</i> Финансовые инструменты: представление информации, <i>IFRS 7</i> Финансовые инструменты: раскрытие информации, <i>IFRS 9</i> Финансовые инструменты
<i>FAS 123R</i>	Выплаты на основе акций	Частично <i>IAS 33</i> Прибыль на акцию
<i>FAS 128</i>	Прибыль на акцию	<i>IAS 33</i> Прибыль на акцию
<i>FAS 130</i>	Отчеты совокупном доходе	Частично <i>IAS 1</i> Представление финансовой отчетности
<i>FAS 131</i>	Раскрытие информации о сегментах предприятия и связанной информации	<i>IFRS 8</i> Операционные сегменты, <i>IAS 24</i> Раскрытие информации о связанных сторонах

Продолжение приложения 6

№ <i>US GAAP</i>	Наименование <i>US GAAP</i>	Соответствие МСФО
<i>FAS 132R</i>	Раскрытие информации о пенсиях и других выходных пособиях	Частично <i>IAS 19</i> Вознаграждения работникам, <i>IAS 26</i> Учет и отчетность по пенсионным планам
<i>FAS 133</i>	Учет производных финансовых инструментов и деятельности по хеджированию	Частично <i>IAS 32</i> Финансовые инструменты: представление информации, <i>IFRS 7</i> Финансовые инструменты: раскрытие информации, <i>IFRS 9</i> Финансовые инструменты
<i>FAS 140</i>	Учет трансферов и обслуживания финансовых активов и погашения обязательств	—
<i>FAS 141R</i>	Объединения бизнеса	<i>IFRS 3</i> Объединения бизнеса
<i>FAS 142</i>	Деловая репутация и прочие нематериальные активы	<i>IAS 38</i> Нематериальные активы
<i>FAS 143</i>	Учет обязательств по выбытию активов	—
<i>FAS 144</i>	Учет обесценения или выбытия долгосрочных активов	Частично <i>IAS 36</i> Обесценение активов
<i>FAS 146</i>	Учет затрат, связанных с прекращением или выбытием операций	<i>IFRS 5</i> Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность
<i>FAS 150</i>	Учет отдельных финансовых инструментов с характеристиками и обязательствам и собственного капитала	Частично <i>IAS 32</i> Финансовые инструменты: представление информации, <i>IFRS 7</i> Финансовые инструменты: раскрытие информации, <i>IFRS 9</i> Финансовые инструменты
<i>FAS 153</i>	Обмен неденежных активов	Частично <i>IAS 18</i> Выручка
<i>FAS 154</i>	Изменения в учете и исправление ошибок	<i>IAS 8</i> Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки

Окончание приложения 6

№ US GAAP	Наименование US GAAP	Соответствие МСФО
FAS 157	Справедливая стоимость	—
FAS 158	Определение работодателями пенсионного обеспечения	Частично IAS 19 Вознаграждения работникам, IAS 26 Учет и отчетность по пенсионным планам
FAS 159	Справедливая стоимость финансовых активов и финансовых обязательств	—
FAS 160	Неконтролируемые доли в консолидированной финансовой отчетности	Частично IFRS 3 Объединения бизнеса
FAS 161	Раскрытие информации о производных инструментах и операций хеджирования	Частично IAS 32 Финансовые инструменты: представление информации, IFRS 7 Финансовые инструменты: раскрытие информации, IFRS 9 Финансовые инструменты
FAS 165	События после отчетной даты	IAS 10 События после окончания отчетного периода
FAS 166	Учет передачи финансовых активов	—

Приложение 7

Перечень Стандартов и Разъяснений, официально вступивших в силу в России

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы».
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств».
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода».
6. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры на строительство».

7. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 12 «Налоги на прибыль».
8. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 16 «Основные средства».
9. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 17 «Аренда».
10. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 18 «Выручка».
11. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 19 «Вознаграждения работникам».
12. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».
13. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют».
14. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 23 «Затраты по займам».
15. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».
16. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам».
17. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».
18. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия».
19. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике».
20. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 31 «Участие в совместном предпринимательстве».
21. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 32 «Финансовые инструменты: представление информации».
22. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 33 «Прибыль на акцию».
23. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 34 «Промежуточная финансовая отчетность».
24. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 36 «Обесценение активов».
25. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».
26. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 38 «Нематериальные активы».
27. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».
28. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 40 «Инвестиционное имущество».
29. Международный стандарт финансовой отчетности (*IAS*) 41 «Сельское хозяйство».

30. Международный стандарт финансовой отчетности (*IFRS*) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности».
31. Международный стандарт финансовой отчетности (*IFRS*) 2 «Платеж, основанный на акциях».
32. Международный стандарт финансовой отчетности (*IFRS*) 3 «Объединения бизнеса».
33. Международный стандарт финансовой отчетности (*IFRS*) 4 «Договоры страхования».
34. Международный стандарт финансовой отчетности (*IFRS*) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».
35. Международный стандарт финансовой отчетности (*IFRS*) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых».
36. Международный стандарт финансовой отчетности (*IFRS*) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».
37. Международный стандарт финансовой отчетности (*IFRS*) 8 «Операционные сегменты».
38. Разъяснение ПКР (*SIC*) 7 «Введение Евро».
39. Разъяснение ПКР (*SIC*) 10 «Государственная помощь — отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью».
40. Разъяснение ПКР (*SIC*) 12 «Консолидация предприятия специального назначения».
41. Разъяснение ПКР (*SIC*) 13 «Совместно контролируемые предприятия — немонетарные вклады участников совместного предпринимательства».
42. Разъяснение ПКР (*SIC*) 15 «Операционная аренда — стимулы».
43. Разъяснение ПКР (*SIC*) 25 «Налоги на прибыль — изменения налогового статуса предприятия или его акционеров».
44. Разъяснение ПКР (*SIC*) 27 «Анализ сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды».
45. Разъяснение ПКР (*SIC*) 29 «Раскрытие информации — концессионные соглашения на предоставление услуг».
46. Разъяснение ПКР (*SIC*) 31 «Выручка — бартерные операции, включающие рекламные услуги».
47. Разъяснение ПКР (*SIC*) 32 «Нематериальные активы — затраты на веб-сайт».
48. Разъяснение КРМФО (*IFRIC*) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и в иных аналогичных обязательствах».
49. Разъяснение КРМФО (*IFRIC*) 2 «Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты».
50. Разъяснение КРМФО (*IFRIC*) 4 «Определение наличия в соглашении признаков договора аренды».
51. Разъяснение КРМФО (*IFRIC*) 5 «Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации».

52. Разъяснение КРМФО (*IFRIC*) 6 «Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке — рынке отходов электрического и электронного оборудования».

53. Разъяснение КРМФО (*IFRIC*) 7 «Применение подхода к пересчету статей финансовой отчетности в соответствии с МСФО (*IAS*) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике».

54. Разъяснение КРМФО (*IFRIC*) 9 «Повторная оценка встроенных производных инструментов».

55. Разъяснение КРМФО (*IFRIC*) 10 «Промежуточная финансовая отчетность и обесценение».

56. Разъяснение КРМФО (*IFRIC*) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг».

57. Разъяснение КРМФО (*IFRIC*) 13 «Программы лояльности клиентов».

58. Разъяснение КРМФО (*IFRIC*) 14 «МСФО (*IAS*) 19 — Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь».

59. Разъяснение КРМФО (*IFRIC*) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости».

60. Разъяснение КРМФО (*IFRIC*) 16 «Хеджирование чистой инвестиции в иностранную операцию».

61. Разъяснение КРМФО (*IFRIC*) 17 «Распределение неденежных активов в пользу собственников».

62. Разъяснение КРМФО (*IFRIC*) 18 «Передача активов от клиентов» (приложение № 62).

63. Разъяснение КРМФО (*IFRIC*) 19 «Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами».

Покупайте наши книги:

В офисе издательства «ЮРАЙТ»:
111123, г. Москва, ул. Плеханова, д. 4,
тел.: (495) 744-00-12, e-mail: sales@urait.ru, www.urait.ru

В логистическом центре «ЮРАЙТ»:
140053, Московская область, г. Котельники, мкр. Ковровый, д. 37,
тел.: (495) 744-00-12, e-mail: sales@urait.ru, www.urait.ru

В интернет-магазине «ЮРАЙТ»: www.urait-book.ru,
e-mail: order@urait-book.ru, тел.: (495) 742-72-12

Для закупок у Единого поставщика в соответствии
с Федеральным законом от 21.07.2005 № 94-ФЗ обращаться
по тел.: (495) 744-00-12, e-mail: sales@urait.ru, vuz@urait.ru

Учебное издание

**Карагод Владимир Спиридонович,
Трофимова Людмила Борисовна**

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебное пособие для бакалавров

Формат 84×108¹/₃₂.
Гарнитура «Petersburg». Печать офсетная.
Усл. печ. л. 16,91. Доп. тираж 1500 экз. Заказ №

ООО «Издательство Юрайт»
111123, г. Москва, ул. Плеханова, д. 4.
Тел.: (495) 744-00-12. E-mail: izdat@urait.ru, www.urait.ru