

Нигматуллина Г.Р.

Лабораторный практикум по международной финансовой отчетности

(учебно-методическое пособие)



Уфа 2017

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
БАШКИРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

Нигматуллина Г.Р.

Лабораторный практикум по международной
финансовой отчетности
(учебно-методическое пособие)

Уфа 2017

УДК 657 (07)

ББК 65.052 я7

Н 60

ISBN 978-5-7456-0558-1

Рецензенты:

Заместитель министра сельского хозяйства Республики Башкортостан

Давлетбаева Л.Р.

Начальник аналитического отдела министерства сельского хозяйства

Республики Башкортостан

Пулятинская Ю.В.

Нигматуллина Г.Р.

Лабораторный практикум по международной финансовой отчетности: -

Уфа: ФГБОУ ВО Башкирский ГАУ, 2017. - 128 с.

Учебно-методическое пособие представляет собой краткий курс по дисциплине «Лабораторный практикум по международной финансовой отчетности». Особое внимание уделено критическому подходу к проблемам требований международных стандартов, необходимых для формирования полноценной финансовой отчетности.

В учебно-методическом пособии приведены материалы для изучения дисциплины, включающие краткое содержание лекций, вопросы для самопроверки, тесты и задачи. Материалы изложены в компактной форме, с использованием логических таблиц, рисунков. Пособие подготовлено на кафедре «Бухгалтерский учет, статистика и информационные системы в экономике» ФГБОУ ВО Башкирского ГАУ. Рекомендуется для студентов, изучающих бухгалтерский учет, анализ финансово-хозяйственной деятельности, международные стандарты финансовой отчетности; в помощь профессорско-преподавательскому составу, аспирантам и специалистам бухгалтерских служб.

ISBN 978-5-7456-0558-1

© Нигматуллина Г.Р., 2017

© ФГБОУ ВО Башкирский ГАУ, 2017

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ.....	6
ГЛАВА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	8
1.1 Модели учета.....	8
Задания для самостоятельного изучения:.....	10
Тесты.....	11
1.2. Международные организации, занимающиеся вопросами унификации учета.....	13
Задания для самостоятельного изучения:.....	15
Тесты.....	15
1.3 Элементы международной финансовой отчетности и их измерения..	18
Задания для самостоятельного изучения:.....	23
Тесты.....	23
1.4 ОПЫТ ПРИМНЕНИЯ МСФО В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	29
Задания для самостоятельного изучения:.....	35
ГЛАВА 2. РАСКРЫТИЕ СТАНДАРТОВ ПО ФОРМИРОВАНИЮ МЕЖДУНАРОДНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	36
2.1 МСФО 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам».....	36
Задания для самостоятельного изучения.....	49
Тесты.....	49
2.2 МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств».....	52
Задания для самостоятельного изучения.....	55
Тесты:	56
2.3 МСФО 1 «Предоставление финансовой отчетности».....	61
Задания для самостоятельного изучения.....	74
Тесты.....	74
2.4 МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»	76
Задания для самостоятельного изучения.....	82
Тесты.....	83
2.5 МСФО 14 «Сегментарная отчетность».....	84

Задания для самостоятельного изучения:.....	99
Тесты.....	99
2.6 МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»	101
Задания для самостоятельного изучения:.....	105
Тесты.....	105
2.7 МСФО 10 «События после отчетного периода».....	107
Задания для самостоятельного изучения:.....	110
Тесты.....	110
ГЛАВА 3. СКВОЗНАЯ ЗАДАЧА.....	117
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	122
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	112

ВВЕДЕНИЕ

В современном мире, при постоянном росте деловой активности и увеличении объемов иностранных инвестиций, очень актуальной становится проблематичность сравнения бухгалтерской отчетности, составленной на основании различных стандартов.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО; IFRS англ. International Financial Reporting Standards) — набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия. Цель стандартов финансовой отчетности — сократить различия и выбор трактовки в предоставлении финансовой отчетности, улучшить качество и сопоставимости информации, унификации стандартов. Единые стандарты позволяют оценивать и сравнивать результаты деятельности различных компаний, в том числе на международном уровне, более эффективно.

Цель изучения дисциплины является формирование у студентов знаний и представлений о теоретических понятиях международных стандартов учета и финансовой отчетности, а также практических навыков по их применению.

Задачи дисциплины:

- изучение основных моментов концептуального уровня международных стандартов учета и финансовой отчетности;
- изучение форм и порядка составления отчетности;
- ознакомление с наиболее важными положениями формирования отчетности в соответствии с МСФО.

В учебно-методическом пособии рассматриваются проблемы формирования адекватного восприятия и понимания пользователями различных стран финансовой отчетности, унификации составления рассматриваемого комплекса документов и предоставлении данных о деятельности какой-либо компании.

В рукописи охарактеризованы основные процедуры, предшествующие формированию международной отчетности; установлена взаимосвязь показателей, формируемых в отчетности, а также методы трансформации данных консолидированной отчетности.

В издании максимально подробно представлены разъяснения к основным международным стандартам, раскрывающим сведения о порядке формирования и содержания информации представляемой в международной. Рассмотрены принципы формирования международной отчетности, а также теоретическая интерпретация основных категорий – объектов учета, необходимых при составлении отчетности, как особо значимый, рассматривается вопрос консолидированной бухгалтерской финансовой отчетности в современной мировой бухгалтерской практике.

Учебно-методическое пособие «Лабораторный практикум по международным стандартам финансовой отчетности» полезно не только для студентов, обучающимся по экономическому направлению подготовки, но и для практических работников предприятий, предпринимателей, помогая им получить более полное представление об основах практического восприятия международных стандартов, оказывая содействие в формировании и повышении профессионального уровня.

ГЛАВА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1.1 МОДЕЛИ УЧЕТА

В мире существует большое количество моделей учета. Различия этих моделей вызваны как историческими причинами, так и различиями условий окружающей среды, в которых функционируют предприятия различных стран. Выделяют две основные классификации моделей учета. В первой деление осуществляется по “географическому” принципу. Она возникла еще в 20-ых годах 20 века. Страны относятся к каждой из моделей не по степени географической близости, а по степени сходства их учетных практик:

1. Британо-американская модель - основана на удовлетворении потребностей мелких и средних инвесторов в условиях высокоразвитых фондовых рынков. Для нее характерна максимальная степень и качество раскрытия информации, а также сравнительно невысокая степень государственного вмешательства. По этой модели работают в США, Канаде, Мексике, Великобритании и бывшие ее колонии (например, Австралия, Новая Зеландия, Южная Африка).

2. Континентальная модель - эта модель объединяет Германию, Францию, Италию, Бельгию, Швейцарию и др. Основными ее чертами являются сильное воздействие законодательства на регулирование учета, тесная связь учета и налогообложения, ориентация на государственные нужды, более слабое развитие профессиональных организаций, выполняющих консультационную роль. Основными финансовыми донорами в большинстве европейских стран являются банки. Меньшая актуальность общедоступной информации для банков, которые обычно принимают участие в управлении предприятиями, которые они кредитуют, приводит к тому, что качество раскрытия информации в этих стра-

нах ниже, а государство предпринимает определенные усилия по его увеличению.

3. Латиноамериканская модель - отличие этой модели в том, что она четко сориентирована на нужды государства, прежде всего налоговые. Для стран этой модели характерна большая унифицированность и меньшая сложность отчетности. Также для них характерны развитые механизмы учета инфляции. К этой модели, как видно из названия, относятся прежде всего страны Латинской Америки. Россия соответствует большинству признаков, которые характерны для этой модели.

4. Исламская модель. Входит в практику новой организации экономического сотрудничества исламских государств. Поскольку в Коране запрещено ростовщичество, отчетная документация не может показывать механизм финансовой внереализационной прибыли. При этом ресурсы и долги компаний учитываются по рыночным ценам.

5. Интернациональная модель. GAAP - общепризнанные принципы учета, зародившиеся в начале 30-х гг. в США и получившие распространение в Канаде, Англии, Италии, Мексике и некоторых других странах, постепенно вытесняются международными стандартами финансовой отчетности (IAS или МСФО), работа над которыми началась еще в 60-е гг. под эгидой Центра ООН по транснациональным корпорациям.

Таблица 1.1 Сравнительный анализ моделей учета

Модели бухгалтерского учета	Отличительные черты
Англо-американская	Ориентация на интересы инвесторов, кредиторов и акционеров
Континентальная	Высокая степень вмешательства государства в учетную политику организаций
Латиноамериканская	Ориентация на запросы государственных органов для ведения фискальной политики
Интернациональная	Ориентация на интересы транснациональных корпораций и иностранных участников международного валютного рынка
Исламская	Доминирует религиозный фактор, предполагает запрет на спекулятивный доход и ряд видов деятельности

Другая модель, в которой типизация учетных моделей осуществляется их иерархическим подчинением друг другу (рисунок 1.1).



Рисунок 1.1 Системы бухгалтерского учета

Верхний уровень иерархии определяет то, на какие экономические цели ориентируется учетная система страны - макро - или микроэкономические. Потом осуществляется градация в зависимости от того, на что ориентируется страна в построении системы учета - на теоретические разработки, или на практические потребности либо делового мира, либо законодательства. В системах, ориентированных на практику, осуществляется деление по тому, как осуществляется регулирование - при помощи законодательства (Британская система и Германия), или основную роль играют подзаконные акты. В макроэкономической ветви - это особенности налогообложения, а в американской - постановления частных организаций.

В силу глобализации большинство стран пытаются сблизить правила учета и тем самым привести к единому знаменателю стандарты бухгалтерской отчетности.

Задания для самостоятельного изучения:

1. Основные принципы учета.
2. Основные различия систем учета в российской и международной

практике учета.

3. Модели учета: сходства и различия.

Тесты

1. Наиболее распространенная трехмодельная классификация учетных систем включает:

- A) Европейскую модель
- B) Среднеазиатскую модель
- C) Канадскую модель
- D) Британо-американскую модель
- E) Континентальную модель
- F) Южноамериканскую модель
- G) GAAP

2. Британо-американская модель характеризуется:

- A) Ориентацией методики учета на высокий уровень инфляции
- B) Консерватизмом учетной практики, ориентацией на государственные нужды налогообложения и макроэкономического регулирования
- C) Ориентацией учета на широкий круг инвесторов, отсутствием законодательного регулирования учета и регламентацией его стандартами

3. На Западе деление учета на две составные части: финансовый учет и управленческий учет является:

- A) Абсолютным
- B) Четкой границы между этими частями нет
- C) Такого деления не существует

4. Континентальная модель характеризуется:

- A) Ориентацией методики учета на высокий уровень инфляции
- B) Консерватизмом учетной практики, ориентацией на государственные нужды налогообложения и макроэкономического регулирования
- C) Ориентацией учета на широкий круг инвесторов, отсутствием законо-

дательного регулирования учета и регламентацией его стандартами

5. Британо-американской модели учета придерживаются:

- | | |
|--------------------|----------------|
| A) Польша; | G) Нидерланды; |
| B) Казахстан; | H) Канада; |
| C) США; | I) Австралия; |
| D) Великобритания; | J) Германия; |
| E) Боливия; | K) Италия; |
| F) Швейцария; | L) Аргентина. |

6. Южноамериканская модель характеризуется:

- A) Ориентацией методики учета на высокий уровень инфляции
- B) Консерватизмом учетной практики, ориентацией на государственные нужды налогообложения и макроэкономического регулирования
- C) Ориентацией учета на широкий круг инвесторов, отсутствием законодательного регулирования учета и регламентацией его стандартами

7. Континентальной модели учета придерживаются:

- | | | |
|---------------------|----------------|---------------|
| A) Польша; | B) Казахстан; | C) Франция; |
| D). Великобритания; | E) Боливия; | F) Швейцария; |
| J) Германия; | G) Нидерланды; | H) Канада; |
| I) Австралия; | K) Италия; | L) Аргентина. |

8. Южноамериканской модели учета придерживаются:

- | | | |
|--------------------|---------------|---------------|
| A) Бразилия; | H) Канада; | B) Казахстан; |
| I) Австрия; | C) Франция; | J) Германия; |
| D) Великобритания; | K) Италия; | E) Боливия; |
| L) Аргентина; | F) Швейцария; | M) Венгрия. |

1.2. МЕЖДУНАРОДНЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ, ЗАНИМАЮЩИЕСЯ ВОПРОСАМИ УНИФИКАЦИИ УЧЕТА

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

- международные профессиональные организации бухгалтерского учета;
- межправительственные организации;
- международные профсоюзные организации.

К межправительственным организациям, занимающимся вопросами унификации учета, относятся: Центр по транснациональным корпорациям и специальные межправительственные рабочие группы экспертов в области бухгалтерского учета, созданные в рамках ООН. В их задачи входит:

- анализ проблем учета на национальном, региональном и международном уровнях;
- рассмотрение и публикация выводов анализа для использования их правительственными органами и организациями, а также организациями, занимающимися разработкой стандартов и ассоциациями профессиональных бухгалтеров и аудиторов;
- сотрудничество с международными и национальными организациями в области совершенствования учетных стандартов;
- оказание содействия странам в разработке нацстандартов.

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

Организация экономического сотрудничества и развития (ОЕСР), которая включает представителей более 20 стран. Данная организация занимается вопросами управления многонациональными корпорациями, и в частности, затрагивает вопросы их финансовой отчетности. Для координации действий в области учета и отчетности в составе данной организации создана Специальная группа по стандартам бухгалтерского учета.

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

Важную роль в унификации учета играют профессиональные организации бухгалтеров. К ним относятся:

- Совет по международным стандартам финансовой отчетности (до 2001 года Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета JASC). Основной задачей этой организации является разработка и публикация международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), а также содействие развитию и применению этих стандартов в мировом масштабе.

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

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

Задания для самостоятельного изучения:

1. Международные организации, занимающиеся вопросами унификации учета.
2. Не правительственные организации США, занимающиеся вопросами унификации учета.
3. История создания Комитета и Совета по международным стандартам финансовой отчетности.
4. Основные задачи СМСФО.
5. Порядок создания международных стандартов учета и финансовой отчетности.
6. Роль Российских положений по бухгалтерскому учету в процессе унификации учета в России в соответствии с МСФО.
7. История возникновения GAAP

Тесты

1. Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров - это:
 - А) Высшее учебное заведение, занимающееся подготовкой дипломированных общественных бухгалтеров
 - В) Национальная, профессиональная организация практикующих дипломированных общественных бухгалтеров
 - С) Государственная организация США, аттестующая дипломированных
2. Разработкой американских стандартов учета - GAAP занимаются:
 - А) Профессиональные организации бухгалтеров
 - В) Министерство финансов США
 - С) Департамент бухгалтерского учета и отчетности США
3. Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров занимается:

- A) Учетными проблемами
- B) Проблемами аудита
- C) Проблемами инвестиций

4. Совет по стандартам финансового учета разрабатывает и выпускает следующие документы, стандартизирующие практику учета США:

- A) Положения о концепциях финансового учета
- B) Заявления о позиции
- C) Положения о стандартах финансового учета
- D) Интерпритации (толкования)
- E) Технические бюллетени

F) Положения по возникающим проблемам, выпускаемые рабочей группой

5. Принципы, лежащие в основе финансового учета США изложены в разработанных Советом по стандартам финансового учета:

- A) Пяти действующих положениях о концепциях финансового учета
- B) Двадцати положениях рабочей группы по возникающим проблемам
- C) Пятидесяти одной интерпритации (толковании)

6. Совет по стандартам учета для государственных органов США разрабатывает:

- A) Стандарты учета и отчетности для коммерческих структур
- B) Стандарты учета и отчетности для бирж
- C) Стандарты учета и отчетности для государственных органов власти

7. Право определять требования, предъявляемые к внешней финансовой отчетности, используемые учетные стандарты и практику компаний США, выпускающих акции в открытую продажу и зарегистрированных на биржах дано:

- A) Совету по стандартам учета для государственных органов
- B) Комиссии по ценным бумагам и биржам
- C) Американской бухгалтерской ассоциации

8. Развитие теории бухгалтерского учета, инициирование и финансирова-

ние научных исследований в области бухгалтерского учета, улучшение преподавания учета в США является целью:

А) Американского института дипломированных общественных бухгалтеров;

В) Совета по стандартам учета для государственных органов

С) Совета по стандартам финансового учета

Д) Американской бухгалтерской ассоциации

9. Американская бухгалтерская ассоциация производит:

А) Подготовку технических бюллетеней

В) Подготовку документов о проблемах

С) Разработку интерпритации и мнений

Д) Теоретические разработки в области учета

10. Комитет по международным стандартам учета создан в 1973 г.:

А) Соглашением между правительствами из 11 стран

В) Решением международного конгресса бухгалтеров в 1973 году

С) Соглашением между профессиональными организациями бухгалтеров из 9 стран

Д) Решением Организации Объединенных Наций

11. Одной из составляющих категорий GAAP являются принципы раскрытия:

А) Определяющие момент отражения события в бухгалтерском учете и величину, записываемую в бухгалтерских регистрах

В) Описывающие качественные характеристики информации, которая должна содержаться в финансовой отчетности

1.3 ЭЛЕМЕНТЫ МЕЖДУНАРОДНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ИХ ИЗМЕРЕНИЯ

Информация, на основании которой подготавливается финансовая отчетность, в соответствии с основополагающими экономическими параметрами может быть объединена в определенные категории, которые принято называть элементами финансовой отчетности. Всего выделяют пять элементов, которые условно можно разделить на две группы. В первую группу входят элементы, составляющие отчетный бухгалтерский баланс и имеющие прямое отношение к оценке финансового положения компании. К ним относятся активы (assets), обязательства (liabilities) и капитал компании (equity capital). Вторая группа элементов связана с измерением результатов хозяйственно-финансовой деятельности организации и составляет отчет о совокупном доходе. В нее входят доходы (income) и расходы (expenses). В свою очередь каждый элемент может состоять из различных единиц информации, что позволяет классифицировать информацию в подклассы, подгруппы с целью представления более детальной и правильной информации, удовлетворяющей потребностям различных групп пользователей.

Под активами следует понимать ресурсы и имущество, контролируемые данной компанией и являющиеся результатом событий, имевших место в отчетном или прошлых отчетных периодах. Важнейшим признаком активов является их способность приносить в будущем определенную экономическую выгоду, которая должна заключаться в конечном итоге в поступлении денежных средств или их эквивалентов либо способности сэкономить денежные средства. В противном случае ресурсы нельзя рассматривать как активы, поскольку они являются потенциальными убытками или расходами текущей деятельности.

Активы предприятия могут состоять из имущества, обладающего материально-вещественной формой, а также не обладающего таковой, связанного с юридическими правами, включая право собственности. Причем право соб-

ственности не всегда является основополагающим при решении вопроса об отнесении ресурсов к активам компании. Например, если организация ожидает извлечение прибыли от использования арендуемого имущества, то данное имущество с полным основанием может быть отнесено к его активам.

Имущество организации чаще всего приобретается за денежные средства либо в обмен на другое имущество. Однако существуют возможности иного поступления средств. Объекты могут поступать одновременно с увеличением обязательств, которые потребуют погашения в будущем, либо вообще безвозмездно. Поэтому между понесенными организацией расходами и формированием ее активов не существует абсолютной зависимости. Важна обоснованная уверенность в получении в будущем экономических выгод. В то же время отсутствие со стороны организации расходов в определенных условиях не является препятствием для возникновения активов. Например, создание объектов интеллектуальной собственности при удовлетворении последних требованиям приносит доход вполне можно отнести к процессу формирования активов компании. Принципиальным здесь является объективность оценки созданного актива.

Обязательства организации возникают в результате событий, имевших место в отчетном или прошлых периодах, и представляют собой различные виды кредиторской задолженности, по которой имеется достаточная уверенность в том, что ее погашение приведет к уменьшению активов организации и, как следствие, уменьшению потенциальной экономической выгоды. К обязательствам относят займы, долговые обязательства, банковские кредиты, задолженность поставщикам, различным юридическим и физическим лицам, резервы предстоящих расходов и т.п.

Важнейшим элементом отчетности является капитал организации. Понятие капитала не идентично совокупной стоимости активов компании или ее стоимости как целостного хозяйствующего субъекта. Капитал следует рассматривать как остаточный интерес в активах компании после вычета из них всех

обязательств. Так, капитал представляет собой стоимость активов, не обремененных обязательствами.

Общий капитал компании можно разделить на две части: капитал, полученный от своих акционеров, и капитал, полученный в результате собственной деятельности путем капитализации нераспределенной прибыли и создания соответствующих резервов. В финансовой отчетности капитал, внесенный акционерами, делится на сумму номинальной стоимости акций и эмиссионный доход, полученный в результате реализации акций при первичном их размещении сверх номинальной стоимости.

Сохранение собственного капитала является необходимым условием признания прибыли. Так, прибыль рассматривается как разница между доходами и расходами организации с учетом корректировок, обеспечивающих поддержание капитала на уровне не ниже его величины на начало соответствующего отчетного периода. Убыток, формирующийся как превышение расходов над доходами, является обстоятельством, уменьшающим величину собственного капитала.

Следование международным стандартам при формировании финансовой отчетности предполагает необходимость учета корректировки стоимости реального функционирующего капитала и включение в резерв инфляционного прироста капитала. Поэтому такое увеличение стоимости активов рассматривается как неотъемлемая часть самого капитала и признаваться в качестве прибыли отчетного периода не должно. В соответствии с концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике прибыль следует рассматривать как стоимостную оценку увеличения производственных возможностей организации за отчетный период.

Следующим важнейшим элементом финансовой отчетности являются доходы, которые рассматриваются как увеличение экономической выгоды, приводящее к увеличению функционирующего капитала организации в результате поступлений, увеличения активов или уменьшения обязательств. Доходы включают в себя выручку, возникающую как результат основной деятельности

организации, и прочие доходы (выигрыши), представляющие собой нерегулярные (случайные) доходы, которые могут возникнуть или не возникнуть в условиях обычной деятельности организации.

Расходы представляют собой уменьшение экономических выгод за отчетный период, выражающееся в расходовании средств, уменьшении стоимости активов или увеличении обязательств, в результате чего происходит уменьшение функционирующего капитала компании (за исключением изъятий собственников).

В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности кроме расходов, возникающих в ходе текущей деятельности организации, расходами также считаются убытки, состоящие из затрат, которые не создают каких-либо экономических выгод в будущем. В первую очередь к ним относятся расходы, которые в силу определенных обстоятельств не могут быть признаны в качестве активов или увеличения их стоимости в балансе организации. Поскольку убытки являются уменьшением экономических выгод, то в соответствии с МСФО они не выделяются в качестве самостоятельного элемента учета, а приравниваются к расходам.

Международные стандарты финансовой отчетности разделяют признание (отражение) в статьях расходов и формирование налогооблагаемой базы в соответствии с действующими правилами налогообложения. В отчетности о совокупном доходе данного отчетного периода должны найти отражение все имевшие место в данном периоде расходы, соответствующие критериям их признания, независимо от того, принимаются эти расходы в расчет налогооблагаемой базы или нет.

Все приведенные элементы могут быть отражены в финансовой отчетности только в том случае, когда они удовлетворяют критериям признания и оценки. Общий смысл критерия признания состоит в том, что для того, чтобы элемент финансовой отчетности был признан таковым, должно выполняться одновременно два условия: обоснованная вероятность прироста или уменьше-

ния будущих экономических выгод, связанных с этим элементом, а также возможность надежной оценки его стоимости.

Оценка является процессом определения денежного эквивалента, по которому данный элемент должен быть отражен в финансовой отчетности. Международные стандарты выделяют несколько видов оценок, которые могут быть использованы при формировании отчетности.

Первоначальная стоимость (historical value) для активов представляет собой сумму денежных средств или справедливую стоимость иного возмещения, израсходованных в момент приобретения актива. Для обязательств первоначальная стоимость представляет собой размер денежных средств и других поступлений, полученных в результате возникновения обязательств, а также сумму средств, которую предполагается выплатить для удовлетворения некоторых обязательств (например, задолженность по налогам).

Текущая стоимость (current value) больше знакома нам как восстановительная стоимость и представляет собой сумму средств, необходимых для приобретения данного актива в настоящий момент. Для оценки обязательств текущая стоимость является суммой средств, необходимой для удовлетворения данного обязательства в настоящий момент.

Стоимость реализации (погашения) (realizable (settlement) value) представляет собой сумму денежных средств или их эквивалент, за которые активы могут быть реализованы на рынке в ходе обычной коммерческой операции. Разновидностью этой оценки является чистая стоимость реализации (net realizable value), представляющая собой стоимость реализации за минусом расходов на реализацию.

Приведенная (дисконтированная) стоимость (divscent value) является величиной будущих чистых поступлений денежных средств от использования данного актива в ходе обычной хозяйственной деятельности. Для оценки обязательств данная стоимость представляет собой величину будущих чистых расходов денежных средств, которые предположительно потребуются для погашения имеющихся обязательств в ходе обычной деятельности.

Справедливая стоимость (fair value) показывает стоимость, по которой активы могут быть обменены, а обязательства погашены в результате независимых сделок между осведомленными сторонами. Следует признать, что данная оценка в большей степени используется для текущего учета активов и обязательств с целью формирования объективной картины имущественного состояния организации.

Задания для самостоятельного изучения:

1. Сходства и различия в видах учета сформировавшихся в мировой практике (бухгалтерский учет, налоговый учет, управленческий учет, статистический учет, финансовый учет, оперативный учет и т.д.).

2. Основные методические различия в бухгалтерском учете России и США, в плане документооборота, формирования учетной политики, ведения учетных регистров, формирования отчетности, составления консолидированных отчетов.

Тесты

1. К элементам финансовой отчетности на Западе относятся:

- A) Принцип начисления, продолжающаяся деятельность, двойная запись
- B) Принцип единицы учета, периодичность, денежный измеритель, конфиденциальность
- C) Понятность, уместность, достоверность и надежность
- D) Принципы начислений и двойной записи
- E) Договоренность и надежность
- F) Активы и обязательства
- G) Капитал, доходы и расходы

2. Подготовка «дублирующего финансового отчета» означает:

- A) Пересчет валюты и отдельных элементов финансового отчета в соот-

ветствии с принципами учета страны пользователя

В) Что отчетность не только переводится на язык пользователя, но и пересчитывается в валюту пользователя, хотя учетные принципы остаются теми же

С) Что он подготовлен в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

Д) Что отчетность представляется на языке пользователя без изменения валюты и принципов учета

Е) Что делается перевод, пересчет валюты и пересчет всех показателей в соответствии с учетными принципами пользователя

3. Требования к качеству информации характеризуются:

А) Принципом начисления, продолжающейся деятельностью, двойной записью

В) Принципом единицы учета, периодичностью, денежным измерителем, конфиденциальностью

С) Понятностью, уместностью, достоверностью и надежностью

Д) Принципами начислений и двойной записью

Е) Договоренностью и надежностью

Ф) Отражением активов, обязательств, капитала, доходов расходов

Г) Периодичностью, конфиденциальностью, должна иметь денежный измеритель

4. Международные стандарты финансовой отчетности предназначены для:

А) Обеспечения сопоставимости финансовой отчетности предприятий во всем мире

В) Доступности восприятия финансовой отчетности предприятий внешними пользователями из различных стран

С) Формирования показателей финансовой отчетности, любого предприятия предназначенной для налоговой инспекции, в любой стране

5. В соответствии с действующим Российским законодательством бухгал-

терский учет ведется:

- А) Для иностранного пользователя
- В) Для ведения переговоров с западным инвестором
- С) Если предприятие функционирует только на внутреннем рынке

6. Подготовка «удобного отчета» означает:

А) Пересчет валюты и отдельных элементов финансового отчета в соответствии с принципами учета страны пользователя

В) Что отчетность переводится на язык пользователя, пересчитывается в валюту пользователя, хотя учетные принципы остаются теми же

С) Что он подготовлен в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

Д) Что вместе с переводом осуществляется пересчет валюты и частичный пересчет отдельных элементов финансового отчета в соответствии с принципами учета страны пользователя

Е). Что отчетность представляется на языке пользователя без изменения валюты и принципов учета

Ф) Что делается перевод, пересчет валюты и пересчет всех показателей в соответствии с учетными принципами пользователя.

7. Чтобы информация была достоверной, она должна удовлетворять следующим характеристикам:

- А) Уместность, периодичность, конфиденциальность
- В) Правдивость, нейтральность, осмотрительность, полнота
- С) Преобладание экономического содержания над юридической формой

8. Вопросы учета новых и необычных бухгалтерских операций рассматривают:

- А) Мнения
- В) Заявления о позиции
- С) Положения о стандартах финансового учета
- Д) Интерпритации (толкования)
- Е) Технические бюллетени

Ф) Положения по возникающим проблемам, выпускаемые рабочей группой комитета по стандартам финансового учета.

9. Подготовка «частично пересчитанного отчета» означает:

А) Пересчет валюты и отдельных элементов финансового отчета в соответствии с принципами учета страны пользователя

В) Что отчетность не только переводится на язык пользователя, но и пересчитывается в валюту пользователя, хотя учетные принципы остаются теми же

С) Что он подготовлен в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

Д) Что вместе с переводом осуществляется пересчет валюты и частичный пересчет отдельных элементов финансового отчета в соответствии с принципами учета страны пользователя

Е) Что отчетность представляется на языке пользователя без изменения валюты и принципов учета

Ф) Что делается перевод, пересчет валюты и пересчет всех показателей в соответствии с учетными принципами пользователя.

10. Понятность информации означает, что она:

А) Понятна для подготовленного пользователя

В) Исключает сложную финансовую информацию из отчетности

С) Понятна неподготовленному пользователю

11. Если составляется две отчетности; одна для российской налоговой инспекции в соответствии с действующим российским законодательством, вторая – для западного инвестора в соответствии с его принципами учета, то подготовка отчетности произведена в виде:

А) «Удобного отчета»

В) «Частично пересчитанного отчета»

С) «Дублирующего финансового отчета»

Д) «Удобного перевода»

12. К принципам учета информации относятся:

А) Принцип начисления, продолжающаяся деятельность, двойная запись

В) Принцип единицы учета, периодичность, денежный измеритель, конфиденциальность

С) Понятность, уместность, достоверность и надежность

Д) Принципы начислений и двойной записи

Е) Договоренность и надежность

Ф) Активы и обязательства

Г) Капитал, доходы и расходы

13. Составными частями принципа начисления являются:

А) Принцип начислений

В) Принцип регистрации дохода

С) Принцип соответствия

Д) Принцип нейтральности

Е) Принцип правдивости

14. К необходимости сблизить существующие методики учета разных стран, привело:

А) Возможность самофинансирования стран

В) Создание международных рынков капитала

С) Ведение международного бизнеса

15. Если составляется две отчетности; одна - для российской налоговой инспекции в соответствии с действующим российским законодательством, вторая - для западного инвестора в соответствии с его принципами учета, то подготовка отчетности произведена в виде:

А) «удобного отчета»

В) «частично пересчитанного отчета»

С) «дублирующего финансового отчета»

Д) «удобного перевода»

16. Основные принципы формирования финансовой отчетности:

А) Учет методом калькулирования

В) Учет по методу начисления

- C) Непрерывность деятельности
- D) Непрерывность анализа
- E) Непрерывность инвестирования

17. Отражение хозяйственных операций по факту их совершения является:

- A) Методом документирования
- B) Методом начисления
- C) Методом сопоставления

18. Непрерывность деятельности означает, что:

- A) Компания имеет прошлое
- B) Компания намерена действовать в будущем
- C) Компания действует в настоящем

19. Принципами учета информации являются:

- A) Принцип надежности
- B) Принцип двойной записи
- C) Принцип единицы учета
- D) Принцип конфиденциальности
- E) Принцип периодичности
- F) Принцип понятности

20. Элементами финансовой отчетности являются:

- A) Фонды; D) Капитал;
- B) Активы; E) Доходы;
- C) Обязательства; F) Расходы.

21. Значимость информации определяется ее:

- A) Доступностью
- B) Своевременностью
- C) Существенностью
- D) Сравнимостью

22. Информация в финансовой отчетности должна:

- A) Оказывать влияние на принятие пользователем целенаправленного

решения

В) Быть нейтральной

С) Содержать перечень всех хозяйственных операций, произошедших в отчетный период на предприятии

23. Капитал - это:

А) Денежные средства предприятия, находящиеся в банке на его расчетном счете

В) Разница между активами и обязательствами предприятия

С) Кредиторская задолженность предприятия

1.4 ОПЫТ ПРИМНЕНИЯ МСФО В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Применять МСФО в России впервые начали в начале 90-х годов двадцатого века подразделения международных компаний, которые решили развивать бизнес в России. Первыми российскими компаниями, подготовившими отчетность по МСФО, были ОАО «Автоваз» (1994) и ОАО «Газпром» (1996). Финансовая отчетность по МСФО была востребована компаниями нефтедобывающего и топливно-энергетического сектора в связи с выходом данных компаний на Лондонскую фондовую биржу.

Несмотря на отсутствие законодательного регулирования МСФО в России, а также на само отсутствие термина МСФО в российском законодательстве, Центральный банк Российской Федерации в письме от 25.12.2003 № 181-составления кредитными организациями финансовой отчетности» обязал, начиная с 1 января 2004 года, компании банковского сектора подготавливать отчетность по МСФО.

Открытые акционерные общества, акции которых котируются на рынках ценных бумаг, с января 2005 года на основании приказа ФСФР России от 16.03.2005 № 05—5/пз-н «Об утверждении Положения о раскрытии информа-

ции эмитентами эмиссионных ценных бумаг» раскрывают промежуточную (квартальную) и годовую финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО или ОБПУ США (US GAAP). Начиная с 1 января 2007 года компании, эмитирующие долговые финансовые инструменты, тоже стали подготавливать отчетность по МСФО или ОБПУ США

В связи с выпуском приказа Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» МСФО получили официальное признание на территории Российской Федерации.

- 1) на кредитные организации;
- 2) на страховые организации (за исключением страховых медицинских организаций, осуществляющих деятельность исключительно в сфере обязательного медицинского страхования);
- 3) на негосударственные пенсионные фонды;
- 4) на управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов;
- 5) на клиринговые организации;
- 6) на федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации;
- 7) на открытые акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности и перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации;
- 8) на иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список.

«МСФО на практике» и аудиторско-консалтинговая компания «Бейкер Тилли Россия» практически ежегодно проводят опросы российских компаний о применении МСФО. В этот раз в исследовании приняли участие около 300 предприятий. И хотя некоторые результаты оказались предсказуемы, большая их часть заслуживает подробного анализа.

Количество участников исследования, составляющих отчетность по МСФО в 2014, 2015 и 2016 годах, распределилось следующим образом (рисунок 1.2).



Рисунок 1.2 Соотношение компаний в отношении использования МСФО

Основной процент компаний, не составляющих отчетность по МСФО и не планирующих составлять, – это компании с выручкой менее 3 млрд. руб.

Небольшое число компаний составляют отчетность по МСФО, но не проходят аудит за 2014 и 2015 годы. Чаще всего это компании, которые впервые готовят отчетность по МСФО. Они осуществляют либо пробную трансформацию для понимания существенности отличий отчетности по РСБУ и МСФО, либо формируют отчетность без полноценного первого применения. При первом применении компании должны представлять три отчета о финансовом положении (за три года), два отчета о совокупном доходе и прочих компонентах совокупного финансового результата (за два года), два отчета о прибылях и убытках (если таковые представляются отдельно), два отчета о денежных потоках, два отчета об изменениях в собственном капитале.

На пути движения России к международным стандартам мы встречаем крайне трудные для решения проблемы. Одной из самых важных на сегодняшний день является проблема так называемой «независимости» нашей страны от «внешних» регулирующих органов в области финансового учета и отчетности.

Факторы, препятствующие распространению МСФО в России:

- невозможность на сегодняшний день перевести и периодически обновлять официальный текст МСФО на русский язык;
- МСФО разрабатываются негосударственной, общественной некоммерческой организацией, зарегистрированной не в нашей стране, а в Великобритании. Данная организация состоит из профессионалов в области учета и отчетности, ни один из которых не является россиянином;
- высокая стоимость обучения для получения международных сертификатов по МСФО;
- высокая стоимость услуг аудиторских и консалтинговых компаний;
- отсутствие качественного и доступного программного обеспечения для составления отчетности по МСФО;
- менталитет российских бухгалтеров. Многие специалисты отмечают, что бухгалтерам трудно перестроиться с осуществления бухгалтерского и налогового учета по регламентированным нормам на соответствие МСФО.

МСФО накладывают существенные требования к раскрытию информации, которая составляет коммерческую тайну. Основная причина подготовки отчетности по МСФО – требования собственников (рисунок 1.3).



Рисунок 1.3 Причины подготовки отчетности по МСФО
в Российской Федерации

Результаты справедливы и для компаний с выручкой до 3 млрд. руб., и для компаний с выручкой свыше 50 млрд. руб. Из статистики выпадают компании с выручкой от 3 млрд. до 6 млрд. руб. – у них определяющим фактором для подготовки МСФО-отчетности оказалось требование законодательства (33%).

Для среднего бизнеса требование собственника часто означает требование заграничной материнской компании предоставлять аудированную МСФО-отчетность для понимания российского бизнеса и включения в свою консолидированную отчетность. Собственники же крупных холдингов хотят видеть отчетность своих компаний в международном формате и потому показывают высокий уровень в 50%.

Компании с выручкой более 50 млрд. руб. подпадают под требование законодательства представлять отчетность по МСФО – 38%. Компании с выручкой от 3 млрд. до 6 млрд., от 6 млрд. до 15 млрд. и от 15 млрд. до 50 млрд. руб. показывают высокие проценты (от 17% до 25%). Это говорит о том, что они готовят отчетность по МСФО для потенциальных инвесторов. Такой же высокий процент компаний, готовящих международную отчетность по требованиям кредиторов, говорит о доверии заемщиков (банков) именно к отчетности по МСФО.



Рисунок 1.4 Способы подготовки отчетности по МСФО российскими компаниями

65% компаний, составляющих отчетность по МСФО, делают это полностью собственными силами, 25% — совместно с аудиторами и консультантами из консалтинговых компаний, и 10% — полностью отдается на аутсорсинг. Это свидетельствует с одной стороны о достаточно высоких требованиях самих компаний, с другой — о возросшей за последние годы квалификации специалистов, составляющих отчетность по международным стандартам. При этом наиболее распространенным способом составления отчетности является трансформация (74%).

МСФО может служить инструментом составления и представления госорганам и иным заинтересованным пользователям, в том числе, собственникам, легальной бухгалтерской отчетности, данные которой совпадают с показателями управленческого учета, обеспечивая тем самым достоверность, непредвзятость и прозрачность такой отчетности. Основными причинами такой «правдивости» являются заложенные в МСФО приоритет экономической сущности отражаемых в МСФО операций над их юридической формой, концепция консерватизма, а также «непривязанность» отчетности по МСФО к налоговому учету по правилам НК РФ. Использование МСФО предоставит компаниям возможность аудировать такую отчетность и представлять во все заинтересованные инстанции — в финансовые учреждения, государственным органам статистики, работникам, акционерам, инвесторам, на рынок ценных бумаг, а также использовать ее в собственных управленческих целях.

Мероприятия по совершенствованию внедрения МСФО в РФ:

1. Разработать дорожную карту по переходу и популяризации применения МСФО и повышению квалификации специалистов по международной отчетности на государственном уровне;
2. Увеличить количество и доступность достоверной информации по МСФО, включающую в себя обобщение и анализ положительной практики применения МСФО российскими компаниями, адаптацию зарубежного опыта применения МСФО как на уровне государства в целом, так и положительного опыта иностранных компаний, а также разъяснения и комментарии к стандар-

там и практике их применения Минфина, других компетентных органов и профессионального сообщества;

3. Разработать доступные широкому кругу специалистов программы обучения и повышения квалификации по МСФО, поддерживаемые государством и признаваемые на международном уровне;

4. Повышать статус профессии путем проведения профессиональных конкурсов, создания рейтингов высококвалифицированных специалистов данной сферы, введения профессионального праздника Международного дня МСФО.

Задания для самостоятельного изучения:

1. История возникновения международных стандартов финансовой отчетности.

2. Роль и назначение международной стандартизации финансовой отчетности.

3. Программа внедрения МСФО в российский бухгалтерский учет.

4. Основные отличия российской и международной практики учета.

5. Опыт применения МСФО в России.

6. Роль международных стандартов в достижении сопоставимости финансовой отчетности во всем мире.

7. Классификация стандартов учета.

ГЛАВА 2. РАСКРЫТИЕ СТАНДАРТОВ ПО ФОРМИРОВАНИЮ МЕЖДУНАРОДНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

2.1 МСФО 26 «УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ ПО ПЕНСИОННЫМ ПЛАНАМ»

Стандарт МСФО (IAS) 26 "Учет и отчетность по пенсионным планам" был разработан Советом по МСФО с целью уточнить и дополнить уже имеющийся МСФО (IAS) 19 "Вознаграждения работникам". Стандарт сосредоточил внимание на таком виде вознаграждений работникам, как пенсионные планы. Синонимом экономической категории "пенсионные планы" являются термины "схемы пенсионного обеспечения", "схемы пенсий по выслуге лет".

МСФО (IAS) 26 посвящен составлению отчетности по пенсионным планам, но не включает в себя рассмотрение таких вопросов, как соглашения об отсроченных компенсациях, выходные пособия в случае увольнения, специальные программы по досрочному выходу на пенсию или по сокращению штатов.

В условиях ориентации Российского учета на МСФО, вопросы изучения и распространения основных положений данных стандартов, приобретают исключительное значение. МСФО 26 является одним из наиболее сложных для восприятия российскими практиками стандартов, не имеющим аналогов в национальном учете.

В зарубежной практике методологию учета расчетов с работниками пенсионному обеспечению определяют два стандарта - МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения» и косвенно МСФО 19 «Вознаграждения работникам».

МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения» регламентирует формирование отчетности по программе, рассматривая всех участников в качестве группы. Его положения не распространяются на отчет-

ность для индивидуальных участников программы, отражающую их права на пенсионное вознаграждение.

В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

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

Пенсионные планы с установленными взносами — это планы пенсионного обеспечения, в соответствии с которыми размеры пенсий, подлежащих выплате, определяются на основе взносов в пенсионный фонд и последующих инвестиционных доходов.

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

Фондирование — это перевод активов другому предприятию (фонду), независимому от предприятия работодателя, для покрытия будущих обязательств по выплате пенсий.

Участники — это члены пенсионного плана, а также другие лица, имеющие право на получение выплат по этому плану.

Чистые активы пенсионного плана, служащие источником выплат — это активы пенсионного плана за вычетом обязательств, отличных от актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат.

Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат — это приведенная стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану, причитающихся вышедшим на пенсию и работающим сотрудникам, исходя из уже предоставленных ими услуг.

Безусловные выплаты — это выплаты, право на получение, которых согласно условиям пенсионного плана не зависит от продолжения трудовых отношений.

Программы пенсионных вознаграждений могут осуществляться в двух вариантах – с установлением размера взносов или с установлением размера пенсионных выплат. Некоторые программы имеют характеристики и тех, и других. Для целей МСФО 26 такие «гибридные» планы рассматриваются как программы с определенным размером выплат.

Нередко в целях пенсионного обеспечения прибегают к созданию специальных фондов, которые могут (или нет) быть самостоятельными юридическими лицами, а также могут (или нет) управляться доверенными лицами. В такие фонды уплачиваются взносы, а они осуществляют выплату пенсионных пособий. МСФО 26 применяется ко всем из них.

Программы пенсионных вознаграждений с инвестированными активами и страховые компании должны вести учет в соответствии с теми же требованиями бухгалтерского учета и финансирования, что и частные инвестиционные программы. Они относятся к сфере, регулируемой МСФО 26, за исключением тех случаев, когда договор со страховой компанией заключается от имени конкретного участника или группы участников, а обязательства по выплате пенсионных вознаграждений представляют собой исключительную ответственность страховой компании.

К сфере действия МСФО 26 не относятся иные виды вознаграждений для работников, например такие как:

- компенсации в связи с увольнением;
- отложенные компенсационные выплаты;
- вознаграждения за выслугу лет;
- специальные программы раннего выхода на пенсию или сокращения штатов (выходные пособия);
- программы в области здравоохранения или социального обеспечения;
- программы, предусматривающие выплаты премиальных (бонусов).

Требования МСФО 26 также не распространяются на государственные пенсии.

В отношении программ с определенным размером пособий информация в отчетности представляется в соответствии с одним из приведенных ниже форматов (которые отражают различные подходы к раскрытию информации и представлению актуарных данных):

1. отчет, который отражает:

- чистые активы, имеющиеся для выплаты пособий;
- актуарную приведенную стоимость обещанных пенсий;
- сальдо (профицит или дефицит).

Отчетность может включать и отдельный отчет актуария, в котором дается обоснование актуарной текущей приведенной стоимости обещанных пенсий;

2. пакет отчетов, включающий:

- отчет о чистых активах, имеющихся для выплаты пособий;
- отчет об изменениях в чистых активах, имеющихся для выплаты пособий.

Информация об актуарной текущей приведенной стоимости обещанных пенсий раскрывается в примечаниях к отчетам. Отчетность может включать отдельный отчет актуария, в котором дается обоснование актуарной текущей приведенной стоимости обещанных пенсий;

3. пакет отчетов, включающий:

- отчет с показателями чистых активов, предназначенных для выплаты пособий;
- отчет об изменениях чистых активов, имеющихся для выплаты пособий;
- а также отдельный отчет актуария, в котором приводится обоснование актуарной текущей приведенной стоимости обещанных пенсий.

При применении любого формата вышеуказанные отчеты могут дополняться отчетом доверенных лиц.

Даже поверхностный обзор основных подходов МСФО к признанию и отражению в учете и отчетности расходов по оплате труда и пенсионному обеспечению позволяет сделать вывод о наличии серьезных расхождений с российской практикой учета. Несомненно, переход российских предприятий на МСФО потребует урегулирования данных вопросов, что, на наш взгляд, будет способствовать повышению качества национального учета.

Ряд вопросов в части последовательности учета пенсионных планов определяется МСФО 19 «Вознаграждения работникам».

Данный стандарт предусматривает пять основных форм расчетов и вознаграждений:

- краткосрочные вознаграждения, включая отпускные и премиальные;
- выходные пособия;
- пенсионное обеспечение по планам с установленными взносами;
- пенсионное обеспечение по планам с установленными выплатами;
- компенсационные выплаты долевыми инструментами.

Краткосрочные вознаграждения работникам включают в себя выплаты в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работник оказывал услуги компании и заработал соответствующее вознаграждение.

К ним относятся такие выплаты, как:

- заработная плата персоналу и взносы на социальное страхование (обеспечение);
- отпускные, связанные с ежегодными оплачиваемыми отпусками;
- пособия по болезни, по уходу за ребенком и в связи с беременностью;
- премиальные и участие в прибыли;
- вознаграждение работникам в неденежной форме: медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, бесплатные и дотируемые товары и услуги.

Обязательства по выплате вознаграждений работникам признаются на основании юридически закрепленного права на него в виде трудового договора, контракта либо иного документа такого рода в обмен на услуги или иную работу, выполняемую работниками.

Оплата отпусков - вознаграждение за фактическое отсутствие работников по различным причинам: по случаю ежегодного отпуска, по болезни (краткосрочная нетрудоспособность), по уходу за детьми, для работы в качестве присяжного заседателя в суде или для исполнения воинской обязанности. Стандарт подразделяет оплату отпускных на накапливаемые и ненакапливаемые и соответственно устанавливает различные способы их учетного отражения.

Накапливаемые отпускные могут быть перенесены и выплачены в будущих периодах, если не были использованы в течение времени, в котором они заработаны. Отпускные накапливаются в учете на отдельном счете по мере зарабатывания права на отпуск и в тех же периодах относятся на текущие расходы компании. Следовательно, эти суммы подлежат начислению ежемесячно на увеличение резервируемых обязательств. При выплате отпускных резервируемые обязательства погашаются.

Ненакапливаемые отпускные не переносятся на будущие периоды. Они начисляются как обязательства и признаются расходом в том периоде, в котором предоставляется отпуск.

Премияльные и участие в прибыли вызывают дополнительные выплаты в качестве вознаграждения работникам. Текущие премии за месяц или квартал начисляются и отражаются в том периоде, в котором они заработаны. Дивиденды (участие в прибыли по результатам работы за год) выплачиваются по окончании отчетного периода, что заставляет признавать обязательства по их выплате в течение всего периода по мере их зарабатывания работниками.

К вознаграждениям, выплачиваемым по окончании трудовой деятельности, когда работник уже не может работать и прекратил свое сотрудничество с компанией, относятся пенсионные выплаты, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании периода занятости. Данные вознаграждения воз-

никают по соглашениям с работниками и требуют проведения предварительных операций по планам пенсионного обеспечения.

Страхование пенсионных выплат через страховые компании не меняет основных особенностей пенсионного плана. Он обычно отражается как план с установленными взносами, поскольку выплаты пенсий принимает на себя страховая компания.

Пенсионные планы с установленными выплатами предполагают, что компания принимает на себя обязательства выплачивать бывшим работникам непосредственно или через специализированную организацию — фонд пенсионные вознаграждения определенного размера.

Ежегодные пенсионные затраты по планам с установленными выплатами определяются путем сложных расчетов дисконтированной стоимости будущих пенсий, требующих обоснованных предварительных оценок целого ряда взаимосвязанных показателей, расчеты которых требуют специальных знаний, выходящих за рамки бухгалтерской квалификации. Крупнейшие компании приглашают для их выполнения специалистов — актуариев. Но в любом случае бухгалтеру необходимо знать основы актуарных расчетов по пенсионным планам, поскольку это требуется для составления финансовой отчетности.

Пенсионные планы с установленными выплатами осуществляются путем накопления необходимых для пенсионных выплат денежных средств в специализированных пенсионных или страховых фондах. Вероятные пенсионные выплаты фонда и вероятные взносы учредителя пенсионного плана определяются путем применения математических и статистических правил, регламентирующих соответствующие расчеты. Эти правила называются актуарными расчетами.

Многие вопросы заработной платы и в особенности пенсионного обеспечения в России решаются иначе, чем в общепринятой мировой практике. Но требования МСФО необходимо соблюдать независимо от национальных особенностей в полном соответствии с духом и буквой содержащихся в них положений.

Пенсионный план представляет собой программу, которая разрабатывается работодателем (как правило, с привлечением посредника в виде банка или специального фонда) с целью обеспечения денежными средствами или долевыми инструментами бывших работников, вышедших на пенсию.

Компания, которая перешла на МСФО, обязана следовать международной практике. В этой связи могут возникнуть практические вопросы, ведь российский учет значительно отстает от международного. Поэтому постановка учета пенсионных планов будет осуществляться с нуля, то есть без использования базиса или аналога в российском учете.

В МСФО пенсионные планы могут быть нескольких видов:

- пенсионные планы с установленными взносами;
- пенсионные планы с установленными выплатами;
- смешанные пенсионные планы.

Смешанные пенсионные планы - довольно редкое явление. Они включают в себя часть подходов от обоих пенсионных планов: с установленными взносами и с установленными выплатами. Например, к смешанному пенсионному плану относят пенсионный план с денежным остатком. Риск при использовании такого смешанного плана несет работодатель. На индивидуальный пенсионный счет работника ежегодно перечисляется определенная денежная сумма, рассчитанная по специальной формуле.

Работодатель при таком виде пенсионного плана ответственен за перечисление взносов с суммы заработной платы сотрудника, но ответственность за размер своей будущей пенсии несет сам работник. К примеру, при небольшом уровне заработной платы и, соответственно, отчислений работник может самостоятельно вносить дополнительные денежные средства на свой пенсионный счет, использовать программы финансирования пенсий.

Кроме того, существует еще одна важная проблема - непрозрачность и отсутствие методик расчета собственных пенсий заранее (в ходе изменений законодательства, перераспределения отчисляемого процента на страховую и накопительную часть пенсии и т.д.). Международный подход в этом направле-

нии более прозрачен и логичен. Он предусматривает возможность расчета будущих пенсионных выплат на основе подходов дисконтирования, при необходимости - привлечение экспертов-актуариев для оценки финансового состояния плана. Данный подход очень эффективен, так как позволяет контролировать размер своих будущих пенсионных отчислений и влиять на них (например, работник самостоятельно может вносить дополнительные средства для обеспечения большей суммы своей будущей пенсии).

В международной практике распространен также вариант, когда за начисление и, что немаловажно, выплату пенсии отвечает работодатель, как правило, с помощью привлеченного посредника - банка или негосударственного пенсионного фонда.

Соответственно, возникает необходимость в построении бухгалтерского учета вознаграждений работникам после окончания их трудовой деятельности и согласования с ними условий пенсионных планов.

В международной практике более распространен другой вид выплат - пенсионные планы с установленными выплатами. Данный метод основан на обязательстве работодателя выплачивать пенсионные отчисления своим сотрудникам самостоятельно или через специализированный фонд. Возможные риски в этом случае: риск того, что будущие пенсионные отчисления окажутся большего размера, чем планировалось, а также риск недовольства со стороны работников, связанного с недостаточными для их обеспечения пенсионными выплатами.

Важное условие для использования пенсионных планов с установленными выплатами - заранее оговоренные и согласованные между работодателем и работником условия предоставления пенсионных выплат. Для работодателя такой подход означает возможность проанализировать свои будущие затраты, для работника - планировать свои будущие пенсионные выплаты. Особенно важно согласование этих условий для работников предпенсионного возраста.

На практике российская компания, применяющая МСФО, вероятнее всего, выберет пенсионные планы с установленными взносами, так как построить

учет таких пенсионных планов легче. Для целей учета пенсионного обеспечения сотрудников следует различать непосредственно пенсионные выплаты и компенсационные выплаты сотрудникам. К компенсационным выплатам могут быть отнесены выплаты долевыми инструментами (например, акциями предприятия или опционами на акции).

Для документального оформления пенсионных выплат сотрудникам компании считаем целесообразным использовать принятые в российском учете трудовой и коллективный договоры, где следует прописать специальные условия предоставления выплат.

Каждый порядок начисления пенсионных планов имеет свои особенности. В рамках МСФО (IAS) 26 представление отчетности по пенсионным планам рассматривается с точки зрения описанной выше классификации (рисунок 2.1). Тем не менее, представление отчетности по пенсионным планам вне зависимости от его вида имеет общую цель - периодическое предоставление информации о плане и результатах его инвестиционной деятельности.

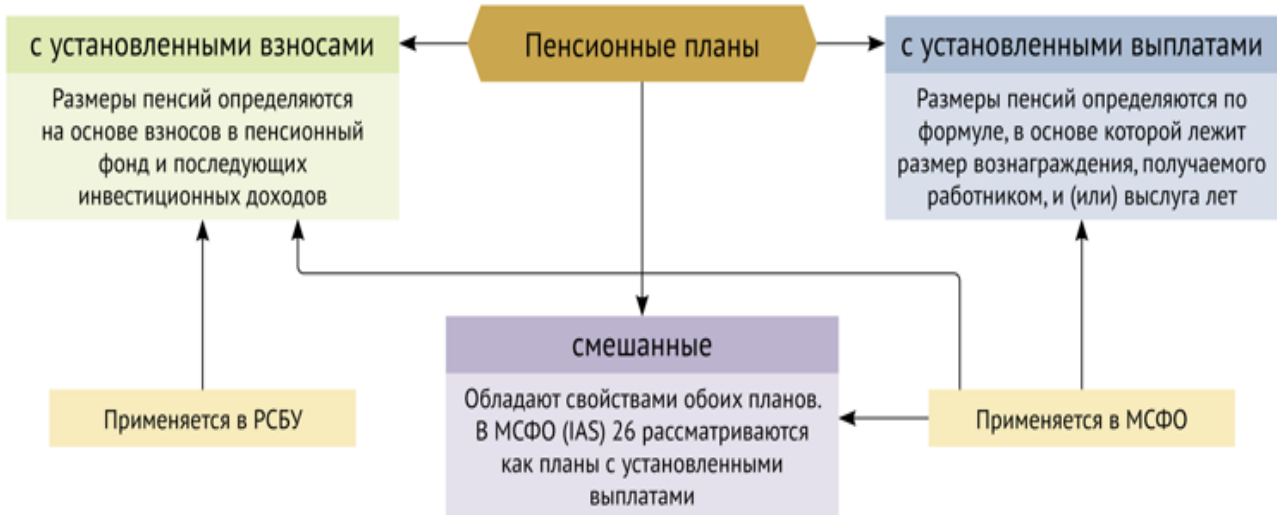


Рисунок 2.1 Виды пенсионных планов

Два вида финансовой отчетности - на основе пенсионного плана с установленными выплатами и с установленными взносами - имеют как сходства, так и различия. Сходство двух видов финансовой отчетности - в представлении информации о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, кратком изложении основных принципов учетной политики, в описании

плана и влиянии любых изменений в плане в течение периода, а также в представлении информации о политике фондирования причитающихся выплат. Различия заключаются в следующем: в отчетности по пенсионным планам с установленными выплатами представляется информация об актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат разделением на безусловные и небезусловные выплаты.

Рассмотрим более подробно сходства между видами отчетности, а именно раскрытие информации в видах отчетности. На рисунке 2.2 представлена наглядная детализация информации для раскрытия в финансовой отчетности.

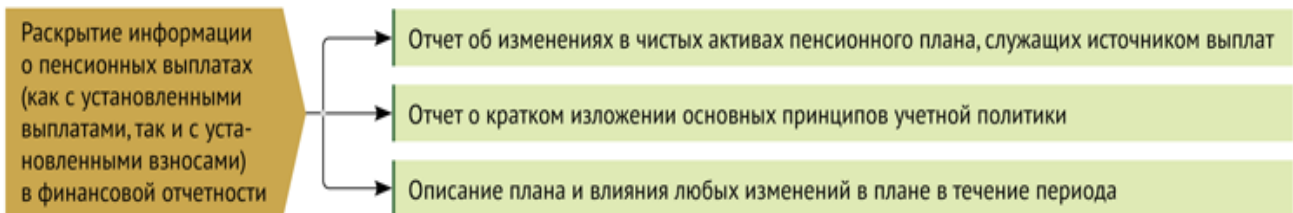


Рисунок 2.2 Раскрытие информации в отчетности в части пенсионных планов

В отчете о чистых активах пенсионного плана раскрывается общая информация в отношении принятого метода оценки, сведений о каждой инвестиции работодателя и т.д. (рисунок 2.3).



Рисунок 2.3 Раскрытие информации в отчете о чистых активах пенсионного плана

Интерес с точки зрения раскрытия информации может вызвать статья "активы по состоянию на конец периода, классифицированные соответствующим образом". Классификацию в соответствии с предпочтениями фирмы и собственным профессиональным суждением может разработать сам специалист по МСФО. Чаще всего используется классификационный признак "по видам активов".

Что касается метода оценки активов, то МСФО (IAS) 26 рекомендует достаточно логичный в данной ситуации подход - по справедливой стоимости, в качестве которой используется рыночная стоимость ценных бумаг.

МСФО (IAS) 26 рассматривает также информацию, с помощью которой можно описать особенности пенсионного плана (рисунок 2.4).



Рисунок 2.4 Содержание документа "Описание плана"

Что касается краткого изложения основных принципов учетной политики, то необходимо раскрыть следующую информацию:

- описание политики фондирования пенсионного плана;
- для пенсионных планов с установленными выплатами - актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат, основанных на пенсиях;

- для пенсионных планов с установленными выплатами - описание сделанных значительных актуарных допущений и применяемого метода расчета актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат.

Следующий отчет, который необходимо составить, - это отчет об изменениях в чистых активах пенсионного плана, в котором сосредоточена информация о взносах работодателей и работников, прочие расходы и доходы и другая информация (рисунок 2.5).



Рисунок 2.5 Раскрытие информации в отчете об изменениях в чистых активах пенсионного плана

В рассматриваемом нами стандарте используется понятие "актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат". Актуарная стоимость представляет собой рассчитанную (с помощью дисконтирования) на сегодняшний день стоимость ожидаемых пенсионных выплат.

Актуарная приведенная стоимость требует отдельного рассмотрения. Такую оценку по рекомендации МСФО можно проводить не чаще одного раза в три года, причем, если на дату составления финансовой отчетности актуарная оценка не была подготовлена, используется та оценка, которая была проведена позже всех. Актуарная приведенная стоимость может рассчитываться и представляться в отчетности с помощью двух методов (рисунок 2.6).

Основания, в соответствии с которыми предпочтение отдается одному из методов расчета актуарной стоимости

На основе текущих уровней заработной платы:

- Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат, являясь суммой величин, приходящихся в настоящий момент на долю каждого участника плана, может быть рассчитана более объективно, чем по прогнозируемым уровням заработной платы, поскольку содержит меньше допущений.
- Увеличения выплат, связанных с увеличением заработной платы, становятся обязательством пенсионного плана в момент увеличения заработной платы.
- Сумма актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат, опирающаяся на текущие уровни заработной платы, в основном более тесно увязана с суммой, подлежащей выплате в случае выхода участника из плана или прекращения деятельности плана

На основе прогнозируемых уровней заработной платы до момента выхода на пенсию участников плана:

- Финансовая информация должна быть подготовлена на основе принципа непрерывности деятельности предприятия, независимо от необходимых допущений и расчетов.
- Для планов, использующих принцип последней заработной платы, размер выплаты определяется исходя из заработной платы в момент выхода на пенсию или незадолго до выхода на пенсию, поэтому размеры заработной платы, уровни вкладов и нормы доходности должны прогнозироваться.
- Неспособность включить прогнозируемые размеры заработной платы, когда большая часть фондирования пенсионного фонда опирается на эти значения, может привести к отражению в отчетности чрезмерного фондирования, в то время как фактически этого не происходит, или же отчетность будет показывать достаточный уровень фондирования, когда план фондируется недостаточно

Рисунок 2.6 Основания для выбора метода расчета и представления актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат

Задания для самостоятельного изучения

1. Адаптация требований МСФО 26 "Учет и отчетность по пенсионным планам" в части пенсионных планов к российским реалиям.

Тесты

1. Отчетность по пенсионному плану с установленными взносами должна содержать:

А) сведения об аннуитетных платежах, осуществляемых компанией по поручению работника в пользу негосударственного пенсионного фонда, выбранного им в соответствии с действующим законодательством;

В) описание активов, в которые размещаются полученные фондом средства в текущее управление;

С) раздел о чистых активах пенсионного плана и описание политики его финансирования.

2. Инвестиции пенсионного плана должны учитываться:

А) по установленной государством единой оценке;

В) по справедливой стоимости;

С) по величине дисконтированного потока денежных средств, направляемых в соответствии с пенсионным планом.

3. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности, это:

А) выходные пособия и компенсационные выплаты долевыми инструментами, выплачиваемые по окончании трудовой деятельности;

В) денежные средства, получаемые работниками по окончании трудовой деятельности в соответствии с назначенным им пенсионным планом;

С) вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и компенсационных выплат долевыми инструментами), выплачиваемые по окончании трудовой деятельности.

4. Гарантированные пенсии – это:

А) пенсии, право на получение которых не зависит от дальнейшей работы сотрудников;

В) обязательство государства перед компанией по содержанию ее сотрудников, достигших установленного законодательством страны предельного возраста;

С) сумма денежных средств, полученная сотрудником, воспользоваться которой он может (по договоренности с компанией) либо в случае достижения оговоренного персональным пенсионным планом возраста, либо по наступлении оговоренного в коллективном договоре события.

5. План, при котором, обязательство компании заключается в обеспечении вознаграждений оговоренного размера действующим и бывшим работникам, является планом с установленными:

А) выплатами;

В) взносами;

С) расходами;

Д) доходами.

6. Актуарная дисконтированная стоимость причитающихся пенсий:

А) недисконтированная стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану, причитающихся вышедшим на пенсию и работающим сотрудникам в зависимости от их трудового стажа;

В) дисконтированная стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану, причитающихся только вышедшим на пенсию работникам;

С) дисконтированная стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану, причитающихся только работающим сотрудникам в зависимости от их трудового стажа;

Д) дисконтированная стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану, причитающихся вышедшим на пенсию и работающим сотрудникам в зависимости от их трудового стажа.

7. МСФО 26 к отчетности по пенсионным планам, поддерживаемым спонсорами, не являющимися работодателями:

А) не применяется;

В) применяется;

С) применяется только в части требований к раскрытию информации.

8. МСФО 26 выделяет пенсионные планы с:

А) справедливыми взносами и несправедливыми взносами;

В) установленными взносами и с установленными выплатами;

С) дисконтированными взносами и недисконтированными взносами;

Д) фиксированными платежами и нефиксированными платежами.

9. Инвестиции пенсионного плана должны учитываться по:

А) восстановительной стоимости за вычетом затрат на замещение;

В) справедливой стоимости;

С) наименьшей из балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

2.2 МСФО 7 «ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ»

Денежные потоки это совокупность поступлений и выплат денежных средств в процессе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности коммерческих организаций. Эффективно организованные денежные потоки в коммерческой организации являются важнейшим признаком её финансового положения, предпосылкой обеспечения устойчивого роста и достижения высоких конечных результатов её хозяйственной деятельности в целом. Следует отметить, что информация о денежных потоках организации полезна с точки зрения предоставления пользователям финансовой отчетности основы для оценки способности выявить, те самые денежные средства и эквиваленты денежных средств.

Учетная информация в современных условиях становится все более первостепенной и актуальной при разработке новой, адекватной условиям глобализации и интеграции методологии учета. Введение Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) является важнейшим шагом для создания благоприятного инвестиционного климата и, соответственно, экономического роста. Цель стандарта МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» заключается в том, чтобы потребовать предоставления информации об исторических изменениях в денежных средствах и эквивалентах денежных средств предприятия в форме отчета о движении денежных средств, в котором производится классификация движения денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности за период.

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

Пользователям финансовой отчетности предприятия интересно знать, как предприятие генерирует и использует денежные средства и эквиваленты де-

нежных средств. Это происходит независимо от характера деятельности предприятия и независимо от того, могут ли денежные средства рассматриваться как продукт деятельности предприятия, как, например, в случае финансовых институтов. Предприятия испытывают потребность в денежных средствах по одинаковым причинам, какими бы различными ни были их основные приносящие доход виды деятельности. Они нуждаются в денежных средствах для ведения своих операций, для погашения обязательств, а также для выплаты дохода своим инвесторам. Соответственно, настоящий стандарт требует представления отчета о движении денежных средств от всех предприятий.

В стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

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.

Потоки денежных средств — притоки и оттоки денежных средств и эквивалентов денежных средств.

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 организации.

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

Одна и та же операция может включать потоки денежных средств, классифицируемые по-разному. Например, когда выплата денежных средств по займу включает в себя как проценты, так и основную сумму долга, то часть, составляющая проценты, может классифицироваться как операционная деятельность, а часть, составляющая основную сумму, классифицируется как финансовая деятельность.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» предусматривает два метода составления отчета о движении денежных средств — прямой и косвенный. Прямой метод составления отчета предполагает отражение непосредственных потоков денежных средств, поступивших от покупателей, выплаченных персоналу и т.д. Косвенный метод составления отчета отражает только часть потоков денежных средств, не включающих валовые поступления и расходы, связанные с основной производственно-хозяйственной деятельностью.

В отчете о движении денежных средств, составленном прямым методом, полностью отражаются все поступления от покупателей в кассу и на банковские счета. Денежные средства, выплаченные поставщикам, подрядчикам, персоналу организации из кассы, а также с расчетного и иных счетов в банках, отражаются в суммах, реально оплаченных наличными деньгами и путем денежных перечислений.

Отчет о движении денежных средств, составленный косвенным методом, концентрирует в себе информацию о финансовых ресурсах предприятия, поступающих в распоряжение организации после оплаты факторов производства для совершения нового цикла воспроизводства.

Ни один из способов нигде в мире не является единственно обязательным. Однако Совет по МСФО рекомендует использовать прямой метод составления отчета о движении денежных средств как более информационно насыщенный

Прямой метод отражает валовые потоки денег как платежных средств. Косвенный метод содержит данные о финансовых ресурсах организации, их

движении в виде денежных потоков. Однако при составлении консолидированного отчета о движении денежных средств мы склонны придерживаться прямого метода.

Во-первых, для составления отчета косвенным методом необходимо использовать ряд показателей (изменение чистой прибыли, фондов и резервов), которые находят свое отражение в других формах консолидированной финансовой отчетности — бухгалтерском балансе и отчете о совокупном доходе, что лишает данный отчет актуальности и своевременности.

Во-вторых, отчет, составленный прямым методом, легко может быть составлен по данным системного консолидированного учета, что придает ему значение оперативной отчетности, необходимой для осуществления текущего планирования и контроля за поступлением и использованием денежных средств.

В-третьих, отчет о движении денежных средств, составленный прямым методом, способен представить релевантную информацию для всех групп пользователей. Он достаточно прост в прочтении и понимании, что особенно важно для использования его в процессе финансового управления холдингом менеджерами всех уровней.

В МСФО (IAS) 7 определение операционной деятельности изложено кратко и достаточно понятно, т.е. бухгалтер, определившись, какие операции он относит к инвестиционной и финансовой деятельности, все остальные операции, связанные с основной приносящей доход деятельностью и прочей деятельностью, классифицирует как операционную деятельность.

Задания для самостоятельного изучения

1. Сравнительная характеристика ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» с МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств».

Тесты:

1. Компания представляет отчет о движении денежных средств в виде:

А) Составной части своей финансовой отчетности.

В) Отдельного, не входящего в финансовую отчетность документа.

С) Составной части своей финансовой отчетности или отдельного, не входящего в финансовую отчетность, документа на усмотрении компании.

Д) Такого отчета компания не делает.

2. Финансовые институты, в которых денежные средства рассматриваются как продукция компании:

А) Не обязаны предоставлять отчеты о движении денежных средств.

В) Обязаны предоставлять отчеты о движении денежных средств в любом случае.

С) Обязаны предоставлять отчеты о движении денежных средств только при определенных условиях.

3. Какие изменения возможно оценить используя отчет о движении денежных средств:

А) Изменения в чистых активах.

В) Изменения ликвидности.

С) Изменения платежеспособности.

Д) Все вышеперечисленное.

4. Денежные средства НЕ включают:

А) Наличные деньги.

В) Вклады до востребования.

С) Срочные депозиты на срок меньше 3 месяцев.

Д) Нет правильного ответа.

5. В понятие операционной деятельности входит:

А) Приобретение и реализация долгосрочных активов.

В) Приобретение заемных средств.

С) Основная, приносящая доход деятельность компании.

D) Все вышеперечисленное.

6. Финансовая деятельность - это:

A) Основная, приносящая доход деятельность компании.

B) Деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств компании.

C) Деятельность по приобретению и реализации инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

D) Нет правильного ответа.

7. Понятие денежных эквивалентов включает:

A) Краткосрочные высоколиквидные инвестиции.

B) Долгосрочные корпоративные облигации.

C) Вложения в уставной капитал инвестиционного фонда.

D) Верно все вышеперечисленное.

8. Как классифицируются потоки денежных средств в отчете о движении денежных средств

A) По операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

B) По основным и оборотным активам и пассивам.

C) По дебиторам, кредиторам и акционерам.

D) Нет правильного ответа.

9. Что НЕ является примером потока денежных средств от операционной деятельности для торговой компании:

A) Денежные поступления от продажи товаров и предоставления услуг.

B) Денежные поступления от аренды, комиссионные.

C) Денежные платежи по контрактам, заключенным для торговых целей.

D) Денежные погашения займов.

10. Если компания имеет ценные бумаги для коммерческих целей, то движение денежных средств, связанных с их покупкой или продажей:

A) Могут классифицироваться как операционная деятельность.

B) Не могут классифицироваться как операционная деятельность.

11. Денежные поступления от срочных контрактов, опционов и свопов, не

связанных с торговой деятельностью, классифицируются как:

- A) Финансовая деятельность.
- B) Инвестиционная деятельность.
- C) Операционная деятельность.
- D) Нелегальная деятельность.

12. Денежные платежи для приобретения основных средств относятся к потокам от:

- A) Инвестиционной деятельности.
- B) Финансовой деятельности.
- C) Операционной деятельности.

13. К какому виду деятельности относятся выплаты по займам полученным:

- A) Финансовая деятельность.
- B) Инвестиционная деятельность.
- C) Операционная деятельность.
- D) Побочная деятельность.

14. Денежные доходы от комиссионной деятельности:

- A) Относятся к доходам от инвестиционной деятельности.
- B) Относятся к доходам от финансовой деятельности.
- C) Относятся к доходам от операционной деятельности.
- D) Не являются доходом.

15. В каком из методов представления потоков денежных средств вначале производится корректировка чистой прибыли/убытка:

- A) Прямой метод.
- B) Косвенный метод.
- C) Во всех методах.
- D) Нет правильного ответа.

16. Какой метод позволяет в дальнейшем использовать отчет о движении денежных средств для оценки будущих потоков от операционной деятельности:

- A) Прямой.

- В) Косвенный.
- С) Как прямой, так и косвенный.
- Д) Для прогноза ни один из методов не подходит.

17. Информация об основных видах валовых поступлений и платежей при использовании прямого метода может быть получена:

- А) Только из учетных записей компании.
- В) Только путем корректировки продаж, себестоимости и иных статей в отчете о совокупном доходе.
- С) Из учетных записей компании или путем корректировки продаж, себестоимости и иных статей в отчете о прибылях и убытках.
- Д) Нет правильного ответа.

18. Использование нетто-метода при представлении отчета о движении денежных средств возможно:

- А) При денежных авансовых платежах клиентам и погашении этих авансов финансовым институтом.
- В) При принятии и погашении вкладов до востребования банка.
- С) При приобретении и продаже инвестиций.
- Д) Во всех вышеперечисленных случаях.

19. Потоки денежных средств, возникающие в результате операций в иностранной валюте, должны отражаться в валюте:

- А) Совершения операции.
- В) Отчетности компании.
- С) Страны, где зарегистрирована компания.
- Д) Любой валюте.

20. Пересчет сумм иностранной валюты в «отчетную» валюту при составлении отчета о движении денежных средств:

- А) Не производится.
- В) Производится по курсу ММВБ +3% на дату составления отчетности.
- С) Производится на дату возникновения данного движения денежных средств.

D) Нет правильного ответа.

21. Является ли движением денежных средств нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате изменения обменных курсов иностранной валюты:

A) Да, всегда.

B) Да, при определенных условиях.

C) Нет.

22. В случае потоков денежных средств, возникающих в результате чрезвычайных событий, они:

A) Не отражаются в отчете о движении денежных средств.

B) Классифицируются как финансовые потоки.

C) Классифицируются как чрезвычайные потоки.

D) Классифицируются соответственно деятельности. Раскрытие информации обязательно.

23. Раскрывается ли сумма выплаченных процентов в отчете о движении денежных средств, если она не была признана как расход текущего периода в отчете о совокупном доходе:

A) Да, всегда.

B) Да, при определенных условиях.

C) Нет.

2.3 МСФО 1 «ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

МСФО (IAS) 1 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. В настоящем стандарте излагаются общие требования по представлению финансовой отчетности, рекомендации по ее структуре и минимальные требования по ее содержанию.

Предприятие должно применять настоящий стандарт МСФО (IAS) 1 при подготовке и представлении финансовой отчетности общего назначения в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS).

Признание, измерение и раскрытие конкретных операций и других событий являются предметом рассмотрения других МСФО.

Настоящий стандарт не регламентирует структуру и содержание сокращенной промежуточной финансовой отчетности, подготавливаемой в соответствии с МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность». Тем не менее, на такую финансовую отчетность распространяется действие пунктов 15–35.

В настоящем стандарте использована терминология, которая подходит для коммерческих предприятий, включая коммерческие предприятия государственного сектора. Если предприятия частного или государственного сектора, осуществляющие некоммерческую деятельность, применяют настоящий стандарт, им, возможно, потребуется внести изменения в наименования отдельных статей финансовой отчетности и самих отчетов.

В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Финансовая отчетность общего назначения (именуемая «финансовая отчетность») — это отчетность, предназначенная для удовлетворения потребно-

стей тех пользователей, которые не имеют возможности получать отчетность, подготовленную специально для удовлетворения их особых информационных нужд.

Существенный — 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. Существенность зависит от размера и характера пропущенной информации или искажений, оцениваемых в рамках сопутствующих обстоятельств. Размер или характер статьи, или их сочетание, могут быть определяющим фактором.

Оценка того, могут ли пропуск или искажение информации повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности и, следовательно, быть существенными, требует рассмотрения характеристик этих пользователей. Пункт 25 «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности» указывает на то, что «предполагается, что пользователи должны иметь достаточные знания в области бизнеса и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желание изучать информацию с должным старанием». Поэтому при оценке необходимо учитывать, насколько обоснованно можно предположить, что будет оказано влияние на экономические решения пользователей с такими характеристиками.

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.

Прочая совокупная прибыль включает статьи дохода и расхода (в том числе корректировки в отношении реклассификации), которые не признаны в составе прибыли или убытка, как того требуют или допускают другие МСФО.

Компоненты прочей совокупной прибыли включают:

- изменения прироста стоимости от переоценки;
- актуарные прибыли и убытки от пенсионных планов с установленными выплатами;
- прибыли и убытки, возникающие от перевода финансовой отчетности иностранного подразделения;
- прибыли и убытки при повторном измерении финансовых активов, имеющих в наличии для продажи;
- эффективную часть прибылей и убытков от инструментов хеджирования при хеджировании денежных потоков.

Собственники — это держатели инструментов, классифицируемых как долевые.

Прибыль или убыток — общая сумма дохода за вычетом расходов, за исключением компонентов прочей совокупной прибыли.

Корректировки при реклассификации – суммы, реклассифицируемые в состав прибыли или убытка в текущем периоде, которые были признаны в составе прочей совокупной прибыли в текущем или предыдущем периодах. Общая совокупная прибыль – изменение в капитале в течение периода в результате операций и других событий, не являющееся изменением в результате операций с собственниками в их качестве собственников. Общая совокупная прибыль включает все компоненты «прибыли или убытка» и «прочей совокупной прибыли».

Хотя в настоящем стандарте используются термины «прочая совокупная прибыль», «прибыль или убыток» и «общая совокупная прибыль», предприятие может использовать другие термины для описания общих сумм, если их значение очевидно. Например, предприятие может использовать термин «чистая прибыль» для описания прибыли или убытка.

Финансовая отчетность представляет собой структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов предприятия. Целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств предприятия,

которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений. Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству предприятия.

Для достижения указанной цели финансовая отчетность содержит сведения о следующих показателях деятельности предприятия:

- активы;
- обязательства;
- капитал;
- доходы и расходы, включая прибыли и убытки;
- взносы и распределения среди собственников, действующих в их качестве собственников; и
- движение денежных средств.

Эти сведения наряду с дополнительной информацией, содержащейся в примечаниях, помогает пользователям финансовой отчетности прогнозировать будущие потоки денежных средств предприятия и, в частности, сроки и вероятность их возникновения.

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, если предприятие применяет учетную политику ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности, или если оно реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности.

Предприятие может использовать наименования отчетов, отличающиеся от тех, что использованы в настоящем стандарте.

В полном комплекте финансовой отчетности предприятие должно в равной степени представлять все финансовые отчеты.

Предприятие может представлять компоненты прибыли или убытка как часть единого отчета о совокупной прибыли или в отдельном отчете о прибылях и убытках. Когда представляется отчет о прибылях и убытках, он является частью полного комплекта финансовой отчетности и демонстрируется непосредственно перед отчетом о совокупной прибыли.

Помимо финансовой отчетности, многие предприятия представляют финансовый обзор руководства, в котором описываются и объясняются основные характеристики финансовых результатов и финансового положения предприятия, а также основные ситуации неопределенности, с которыми оно сталкивается. Такой отчет может содержать обзор:

- основных факторов и влияний, определяющих финансовые результаты, включая изменения внешней среды, в которой функционирует предприятие, реакцию предприятия на эти изменения и их воздействие, а также инвестиционную политику предприятия, направленную на поддержание и улучшение финансовых результатов, в том числе политику в отношении дивидендов;
- источников предоставления средств предприятия и его целевых показателей соотношения обязательств и капитала; и
- тех ресурсов предприятия, которые не признаны в отчете о финансовом положении в соответствии с МСФО (IFRS).

Помимо финансовой отчетности, многие предприятия также представляют отчеты и официальные бюллетени, такие, как отчеты по вопросам охраны окружающей среды и официальные бюллетени о добавленной стоимости, особенно в отраслях, где факторы охраны окружающей среды имеют большое значение и где работники рассматриваются в качестве важной группы пользователей отчетности. Отчеты и официальные бюллетени, представляемые помимо финансовой отчетности, не входят в сферу применения МСФО (IFRS).

Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия.

Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов, изложенными в «Концепции». Предполагается, что применение МСФО (IFRS), при необходимости — с дополнительным раскрытием информации, обеспечивает формирование финансовой отчетности, решающей задачу достоверного представления.

Предприятие, финансовая отчетность которого соответствует МСФО (IFRS), должно сделать четкое и безоговорочное заявление о таком соответствии в примечаниях к финансовой отчетности. Не допускается описание финансовой отчетности как соответствующей МСФО (IFRS), если она не соответствует всем требованиям МСФО (IFRS).

Практически при любых обстоятельствах достоверное представление обеспечивается за счет соответствия применимым МСФО (IFRS). Для обеспечения достоверного представления предприятие также должно:

- избрать и применять учетную политику в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». МСФО (IAS) 8 содержит свод методологических рекомендаций, на которые должно опираться руководство при отсутствии стандарта или разъяснения, применимого к конкретной статье.

- представлять информацию, включая учетную политику, таким образом, чтобы обеспечить уместную, надежную, сопоставимую и понятную информацию.

- обеспечить дополнительное раскрытие информации в тех случаях, когда соблюдения соответствующих требований МСФО (IFRS) недостаточно для того, чтобы пользователи могли понять воздействие конкретных операций, других событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты предприятия.

Предприятие не может компенсировать ненадлежащую учетную политику ни раскрытием применяемой учетной политики, ни примечаниями или ины-

ми пояснительными материалами.

В исключительно редких случаях, когда руководство приходит к выводу, что соблюдение какого-либо требования стандарта или разъяснения может до такой степени вводить в заблуждение, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции», предприятие должно отказаться от выполнения такого требования.

Если предприятие отказывается от выполнения требования какого-либо МСФО, оно должно раскрыть следующую информацию:

- что руководство пришло к выводу, что финансовая отчетность достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия;
- что оно выполнило требования применимых МСФО, за исключением того, что оно отказалось от выполнения данного конкретного требования с целью обеспечения достоверного представления;
- наименование МСФО, от выполнения требований которого предприятие отступило, характер отступления, включая порядок учета, который требовался бы при применении этого МСФО, причину, по которой этот порядок учета вводил бы в заблуждение до такой степени, что возникало бы противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции», а также принятый порядок учета; и
- применительно к каждому отчетному периоду финансовое воздействие отступления на каждую статью финансовой отчетности, которая отражалась бы в отчетности в соответствии с невыполненным требованием.

Если предприятие отступило от какого-либо требования МСФО в одном из предыдущих периодов и такое отступление повлияло на суммы, признанные в финансовой отчетности за текущий период, то оно должно раскрыть информацию.

В исключительно редких случаях, когда руководство приходит к выводу, что соблюдение какого-либо требования МСФО может до такой степени вводить в заблуждение, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетно-

сти, изложенной в «Концепции», но при этом соответствующая нормативно-правовая база запрещает отступление от этого требования, предприятие должно в максимально возможной степени уменьшить воздействие тех аспектов соблюдения требования, которые воспринимаются как вводящие в заблуждение, путем раскрытия следующей информации:

- наименование соответствующего МСФО, характер требования и причина, по которой руководство пришло к выводу, что соблюдение этого требования при данных обстоятельствах до такой степени вводит в заблуждение, что возникает противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции».

- применительно к каждому отчетному периоду корректировки по каждой статье финансовой отчетности, которые руководство считает необходимыми для обеспечения достоверного представления информации.

При оценке того, не будет ли соблюдение конкретного требования какого-либо МСФО вводить в заблуждение до такой степени, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции», руководству следует проанализировать следующие аспекты:

- почему при данных обстоятельствах не реализуется цель финансовой отчетности;

- как обстоятельства предприятия отличаются от обстоятельств других предприятий, которые соблюдают это требование.

Если при схожих обстоятельствах другие предприятия соблюдают данное требование, то существует опровержимое допущение, что соблюдение указанного требования предприятием не будет вводить в заблуждение в такой степени, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции».

При подготовке финансовой отчетности руководство должно оценить способность предприятия продолжать свою деятельность. Финансовая отчетность должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать

предприятие, прекратить его торговую деятельность либо вынуждено действовать подобным образом в силу отсутствия реальных альтернатив. Если руководство, в ходе оценки, располагает информацией о существенной неопределенности в отношении событий или условий, которая может вызвать серьезные сомнения в способности предприятия непрерывно осуществлять свою деятельность в дальнейшем, то такая неопределенность должна быть раскрыта в отчетности. Если финансовая отчетность составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности, то этот факт должен быть раскрыт в отчетности вместе с основой, использованной при подготовке финансовой отчетности, а также причиной, по которой предприятие считается неспособным непрерывно продолжать свою деятельность.

При оценке того, является ли допущение о непрерывности деятельности правильным, руководство учитывает всю имеющуюся информацию о будущем, которая охватывает не менее двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, но не ограничивается этим сроком. Глубина анализа зависит от конкретных фактов в каждом отдельном случае. Если предприятие в течение многих лет осуществляет прибыльную деятельность и имеет свободный доступ к финансовым ресурсам, вывод о том, что допущение о непрерывности деятельности является правильным, может быть сделан без проведения детального анализа. При других обстоятельствах руководству, возможно, потребуется проанализировать широкий спектр факторов, относящихся к текущей и будущей прибыльности, графикам погашения задолженности и потенциальным источникам рефинансирования, прежде чем оно сможет убедиться в приемлемости допущения о непрерывности деятельности.

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

При применении учета на основе принципа начисления статьи признаются в качестве активов, обязательств, капитала, доходов и расходов (элементы

финансовой отчетности), если они соответствуют определениям и критериям признания этих элементов, изложенным в «Концепции».

Предприятие должно представлять каждый существенный класс аналогичных статей в финансовой отчетности отдельно. Предприятие должно представлять статьи, отличающиеся по характеру или функции, отдельно, за исключением случаев, когда они являются несущественными.

Финансовая отчетность является результатом обработки большого количества операций или других событий, которые объединяются в классы (виды) на основе своего характера или функции. Завершающий этап процесса агрегирования и классификации заключается в представлении сжатых и классифицированных данных, которые образуют статьи непосредственно в самих финансовых отчетах. Если какая-либо статья сама по себе не является существенной, она объединяется с другими статьями либо непосредственно в формах финансовой отчетности, либо в примечаниях. Статья, которая не является достаточно существенной для отдельного представления непосредственно в формах финансовой отчетности, тем не менее, может оказаться достаточно существенной для отдельного представления в примечаниях.

Выполнение предприятием конкретного требования какого-либо МСФО по раскрытию информации не требуется, если соответствующая информация не является существенной.

Предприятие не должно зачитывать активы и обязательства, а также доходы и расходы, если только это не требуется или не разрешено в соответствии с каким-либо МСФО.

Предприятие отражает как активы, так и обязательства, а также доходы и расходы по отдельности.

Свернутое представление статей в отчетах о совокупной прибыли или о финансовом положении, или в отдельном отчете о прибылях и убытках (если представляется), за исключением случаев, когда такое представление отражает содержание операции или другого события, снижает способность пользователей как понимать совершенные операции, а также другие возникшие события и

условия, так и оценивать будущие потоки денежных средств предприятия. Измерение активов на нетто-основе за вычетом оценочных резервов, например, резервов на устаревание запасов или резервов по сомнительным долгам, не считается свернутым представлением.

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

- причину использования более продолжительного или короткого периода,
- суммы, представленные в финансовой отчетности, не являются в полной мере сопоставимыми.

Обычно предприятие последовательно составляет финансовую отчетность за период продолжительностью в один год. Однако, по практическим причинам, некоторые предприятия предпочитают отчитываться, например, за период, составляющий 52 недели. Настоящий стандарт не препятствует данной практике.

За исключением случаев, когда МСФО допускает или требует иное, по всем суммам, отраженным в финансовой отчетности, должна раскрываться сравнительная информация за предыдущий период. Предприятие должно включать сравнительную информацию также и в описательную часть, если она уместна с точки зрения понимания финансовой отчетности за текущий период.

39 Предприятие, раскрывающее сравнительную информацию, должно представить, как минимум, два отчета о финансовом положении, по два отчета других типов и соответствующих примечаний. 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 от-

чета о финансовом положении, по два отчета других типов и соответствующих примечаний. Предприятие представляет отчеты о финансовом положении на дату:

- окончания текущего периода,
- окончания предыдущего периода (которая совпадает с началом текущего периода),
- начала самого раннего сравнительного периода.

В некоторых случаях описательная информация, содержащаяся в финансовой отчетности за предыдущий период (предыдущие периоды), сохраняет свою уместность и для текущего периода. Например, предприятие раскрывает в текущем периоде подробности правового спора, исход которого на конец предыдущего отчетного периода был еще не определен и который еще предстоит разрешить. Для пользователей полезна информация о том, что на конец предыдущего отчетного периода существовала неопределенность, а также о том, какие меры предпринимались в течение периода для разрешения данной неопределенности.

В случае изменения представления или классификации статей в финансовой отчетности предприятие также должно реклассифицировать сравнительные суммы, за исключением случаев, когда реклассификация практически невозможна. При реклассификации сравнительных сумм предприятие должно раскрыть следующую информацию:

- характер реклассификации;
- сумму каждой статьи или класса статей, которые являются предметом реклассификации;
- причину реклассификации.

Если реклассифицировать сравнительные суммы практически невозможно, предприятие должно раскрыть следующую информацию:

- причину, по которой не проведена реклассификация соответствующих сумм;

- характер корректировок, которые были бы произведены в случае реклассификации соответствующих сумм.

Повышение сопоставимости информации, относящейся к разным периодам, помогает пользователям принимать экономические решения, в особенности за счет обеспечения возможности оценить тенденции в финансовой информации в целях прогнозирования. При некоторых обстоятельствах практически невозможно произвести реклассификацию сравнительной информации за какой-либо предыдущий период для достижения сопоставимости с текущим периодом. Например, в предыдущем периоде (периодах) данные могли быть собраны таким образом, что это не позволяет провести реклассификацию, и по практическим соображениям изменить информацию может быть невозможно.

Предприятие должно оставлять неизменными представление и классификацию статей в финансовой отчетности от периода к периоду, за исключением следующих случаев:

- в результате значительного изменения в характере деятельности предприятия или анализа его финансовой отчетности становится очевидным, что иное представление информации или иная классификация были бы более приемлемыми с учетом критериев выбора и применения учетной политики, установленных в МСФО (IAS) 8;

- какой-либо МСФО требует изменения в представлении информации.

Например, значительное приобретение или выбытие, или анализ представления информации в финансовой отчетности, могут указывать на необходимость представления информации в финансовой отчетности другим образом. Предприятие изменяет представление информации в своей финансовой отчетности только в тех случаях, когда новое представление обеспечивает информацию, которая является надежной и более уместной для пользователей финансовой отчетности, и когда пересмотренная структура, вероятнее всего, будет сохранена и в будущем с тем, чтобы не нарушалась сопоставимость информации.

Задания для самостоятельного изучения

1. Сравнительный анализ МСФО 1 «Предоставление финансовой отчетности» и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций».

Тесты

1. Отступление от того или иного требования стандарта или интерпретации:

- А) Поощряется;
- В) Запрещено;
- С) Возможно в редких случаях.

2. Должны ли сохраняться представление и классификация статей в финансовой отчетности от одного периода к следующему?

- А) Да;
- В) Нет;
- С) Да, за исключением значительного изменения в характере операций

предприятия.

3. Активы и обязательства:

А) Подлежат взаимозачету, если это предусмотрено в учетной политике организации;

В) Никогда не подлежат взаимозачету;

С) Подлежат взаимозачету, когда это разрешено или требуется каким-либо Стандартом или Интерпретацией МСФО.

4. МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» для сокращенной промежуточной отчетности:

- А) Не применяется;
- В) Применяется в полном объеме;
- С) Должен применяться в оговоренных случаях.

5. Согласно МСФО 1 обязательство классифицируется как краткосроч-

ное, если оно подлежит погашению в течение:

- А) Двенадцати месяцев после отчетной даты;
- В) Восемнадцати месяцев после отчетной даты;
- С) Пяти лет после отчетной даты.

6. Согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» к долгосрочным активам относятся :

- А) Основные средства, нематериальные активы, краткосрочная дебиторская задолженность;
- В) Основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения (менее одного года);
- С) Основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения (более одного года).

7. При раскрытии в финансовой отчетности зачет активов и обязательств, доходов и расходов:

- А) Производится в соответствии с профессиональным суждением бухгалтера;
- В) Не производится, за исключением случаев, когда это разрешено стандартами;
- С) Производится по инициативе руководителя организации.

2.4 МСФО 24 «РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ»

К связанным сторонам компании относятся:

- материнские и дочерние компании;
- дочерние компании дочерних компаний;
- ассоциированные, совместные компании и прочие члены группы;
- члены ключевого управленческого персонала компании, в том числе материнской (а также близкие члены их семей);
- лица, осуществляющие контроль, совместный контроль или оказывающие значительное влияние на компанию (а также близкие члены их семей);
- компании, управляющие планами вознаграждения работников по окончании трудовой деятельности.

Не считаются связанными сторонами:

- два предприятия, у которых один общий директор или ключевой топ-менеджер
- два предпринимателя, осуществляющие совместный контроль над совместным предприятием
- предоставляющие финансирование профсоюзы, коммунальные службы, а также министерства и ведомства правительства, которые не контролирует предприятия (даже если они могут повлиять на свободу действия лица или участвовать в его процессе принятия решений)
- один и тот же клиент, поставщик, франчайзер, дистрибьютор или генеральный агент, с которым лицо осуществляет значительный объем операций

В соответствии с IAS 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» компания обязана в отчетности раскрывать информацию об операциях со связанными сторонами. Это необходимо для того, чтобы оценить насколько прибыль или убыток компании зависит от влияния связанных сторон.

Необходимо раскрывать характер взаимоотношений, делающие компании связанными, величину операций, сумму остатков по таким операциям, величину резерва по сомнительным долгам по остаткам от таких операций, а также затраты, признанные в расходах в отношении безнадежных долгов.

Такая информация раскрывается отдельно по всем категориям связанных сторон.

Также стандарт требует, чтобы компания раскрывала информацию о компенсациях старшему руководящему персоналу: по краткосрочным и долгосрочным вознаграждениям, выходным пособиям, дивидендам и вознаграждениям по окончании трудовой деятельности.

Операция между связанными сторонами представляет собой передачу ресурсов, услуг или обязательств между организацией, подготавливающей финансовую отчетность, и связанной стороной независимо от взимания оплаты.

Примерами операций со связанными сторонами являются:

- приобретение или продажа товаров (готовая продукция и незавершенное производство);
 - приобретение или продажа собственности и других активов;
 - оказание и получение услуг;
 - аренда;
 - передача исследований и разработок
 - передача по лицензионным соглашениям
 - передача по финансовым соглашениям (включая займы взносы в уставной капитал в денежной или в натуральной форме);
 - предоставление гарантий и залогов;
- погашение обязательств от лица организации, или организацией от лица другой стороны.

Если существуют операции между организацией и связанной стороной, эта организация должна раскрыть характер взаимоотношений между ними, а также предоставить информацию об операциях, непогашенных сальдо взаиморасчетов и обязательствах, которая необходима пользователям для понимания

потенциального влияния этих взаимоотношений на финансовую отчетность.

Подлежит раскрытию следующая информация:

- сумма осуществленных операций
- сумма непогашенных сальдо взаиморасчетов
- связанные с ним условия, в том числе обеспеченность и характер возмещения, предоставляемого при расчетах;
- детали сведения о любых предоставленных или полученных гарантиях;
- резервы по сомнительным долгам, связанным с суммой непогашенных сальдо;
- расход, признанный в течение периода в отношении безнадежных и сомнительных долгов, причитающихся к получению со связанных сторон.

Информация группируется по следующим категориям:

- материнская организация;
- организации, осуществляющие совместный контроль над данной организацией, или оказывающие на нее значительное влияние;
- дочерние организации;
- ассоциированные организации;
- совместная деятельность, в которой организация является предпринимателем;
- ключевой управленческий персонал организации или ее материнской организации;
- другие связанные стороны.

Организация обязана раскрывать наименование своей материнской организации, либо, если таковая отсутствует, наименование конечной контролирующей стороны.

Если ни материнская организация, ни конечная контролирующая сторона не представляет финансовую отчетность, предназначенную для открытого доступа, необходимо указывать наименование самой старшей по иерархии материнской организации, которая такую отчетность предоставляет.

Связанная сторона - это частное лицо или предприятие, связанное с предприятием, составляющим свою финансовую отчетность

Частное лицо или близкие родственники данного частного лица являются связанной стороной отчитывающегося предприятия, если данное лицо:

- осуществляет контроль или совместный контроль над отчитываемым предприятием;
- имеет значительное влияние на отчитываемое предприятие;
- входит в состав старшего руководящего персонала отчитываемого предприятия или его материнского предприятия.

Предприятие является связанной стороной отчитывающегося предприятия, если к нему применяется какое-либо из следующих условий:

- данное предприятие и отчитываемое предприятие являются членами одной группы (что означает, что каждое материнское, дочернее и другое дочернее предприятие является связанной стороной другим предприятиям данной группы).

- одно предприятие является ассоциированным предприятием другого или их отношения характеризуются как совместное предпринимательство (или одно предприятие является ассоциированным предприятием члена той группы, в которую входит другое предприятие, или их отношения характеризуются как совместное предпринимательство).

- оба предприятия осуществляют совместное предпринимательство с одной и той же третьей стороной.

- одно предприятие осуществляет совместное предпринимательство с третьей стороной, а другое предприятие является ассоциированным предприятием данной третьей стороны.

- сторона представляет собой план вознаграждений по окончании трудовой деятельности, созданный для работников отчитываемого предприятия или какого-либо иного предприятия, являющегося связанной стороной отчитываемого предприятия. если отчитываемое предприятие само является

таким планом, работодатели, осуществляющие взносы в данный план, также являются связанными сторонами отчитывающегося предприятия.

- предприятие находится под контролем или совместным контролем.
- лицо имеет значительное влияние на предприятие или входит в состав старшего руководящего персонала предприятия (или его материнского предприятия).
- предприятие или любой член группы, частью которой оно является, оказывает услуги ключевого управленческого персонала отчитывающемуся предприятию или его материнскому предприятию.

Операция со связанной стороной - передача ресурсов, услуг или обязательств между отчитывающимся предприятием и связанной с ним стороной, независимо от того, взимается ли при этом плата.

Близкие родственники частного лица - это члены семьи, которые, как ожидается, могут влиять на такое частное лицо или оказаться под его влиянием в ходе проведения операций с предприятием. В их число могут входить:

- дети, а также супруг (супруга) или гражданский супруг (супруга) такого лица;
- дети супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица;
- иждивенцы такого лица, супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица.

Компенсация включает все вознаграждения работникам (как определено в МСФО (IAS) 19 "Вознаграждения работникам"), в том числе вознаграждения, в отношении которых применяется МСФО (IFRS) 2 "Платеж, основанный на акциях". Вознаграждения работникам включают все формы возмещения, выплаченного, подлежащего выплате или предоставляемого предприятием или от имени предприятия за услуги, оказанные предприятию. Оно также включает возмещение, выплачиваемое от имени материнского предприятия в отношении данного предприятия. Компенсация включает:

- краткосрочные вознаграждения работникам, такие как заработная плата и взносы на социальное обеспечение, оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни, участие в прибыли и премии (если они подлежат выплате в течение 12 месяцев после окончания периода), а также льготы в неденежной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем, транспортом, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для существующих работников;
- вознаграждения после окончания трудовой деятельности, такие как пенсии, прочие выплаты при выходе на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;
- прочие долгосрочные вознаграждения работникам, включая отпуск за выслугу лет, длительный отпуск, выплаты за выслугу лет и другие выплаты за стаж, выплаты при длительной потере трудоспособности, а также участие в прибыли, премии и отложенная компенсация (если эти виды вознаграждения не подлежат выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода);
- выходные пособия;
- выплаты, основанные на акциях.

Старший руководящий персонал - лица, которые уполномочены и ответственны за планирование, управление и контроль над деятельностью предприятия, прямо или косвенно, в том числе директора (исполнительные или иные) этого предприятия.

Правительство означает правительство, правительственные агентства и аналогичные органы местного, национального или международного уровня.

Связанное с правительством предприятие - предприятие, находящееся под контролем, совместным контролем или значительным влиянием правительства.

Определения "контроль" и "инвестиционная организация", "совместный контроль" и "значительное влияние" прописаны в МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 "Совместная деятельность" и МСФО (IAS) 28 "Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия", соответственно, и используются

в настоящем стандарте в установленных данными МСФО значениях.

При рассмотрении каждого случая отношений, которые могут являться отношениями со связанными сторонами, необходимо принимать во внимание содержание (сущность) таких отношений, а не только их юридическую форму.

В контексте настоящего стандарта следующие стороны не являются связанными сторонами:

- два предприятия, только потому, что у них общий директор или иной член старшего руководящего персонала, или потому, что член старшего руководящего персонала одного предприятия имеет значительное влияние на другое предприятие;
- два участника совместного предприятия только по той причине, что они осуществляют совместный контроль над совместной деятельностью;
- стороны, предоставляющие финансирование,
- профсоюзы,
- коммунальные службы,
- правительственные учреждения и ведомства, которые не осуществляют контроль, совместный контроль или не имеют значительного влияния на отчитывающееся предприятие,
- только исходя из наличия обычных операций с предприятием (даже если они могут влиять на свободу действий предприятия или участвовать в процессе принятия решений предприятием);
- отдельный покупатель, поставщик, сторона, предоставляющая льготное право по договору о франшизе, дистрибьютор или генеральный агент, с которыми предприятие проводит сделки значительного объема лишь по причине возникающей в результате этого экономической зависимости.

Задания для самостоятельного изучения

1. Дать сравнительную характеристику МСФО 24 "Раскрытие информации о связанных сторонах" и ПБУ 11/2008 Информация о связанных сторонах.

Тесты

1. Контролем считается:

- A) Только прямое владение более чем 75% акций.
- B) Владение более чем 50% голосующих или привилегированных акций.
- C) Владение более чем 50% голосующих акций.
- D) Владение 100% привилегированных акций.

2. Согласно данному МСФО, под значительным влиянием подразумевается:

- A) Участие в принятии решений в сфере финансовой и оперативной политики компании с правом контроля за этой политикой.
- B) Участие в принятии решений в сфере финансовой и оперативной политики компании без права контроля за этой политикой.
- C) Участие в распределении прибыли от деятельности компании.
- D) Нет правильного ответа.

3. Какие из нижеперечисленных организаций будут считаться связанными компаниями:

- A) АО «Х» и государственный антимонопольный комитет.
- B) АО «Транспортная компания Х» и профсоюз работников транспорта.
- C) АО «СД» и ООО «Пират», предоставляющая льготное право по договору о франшизе.
- D) Нет правильного ответа.

4. В случае, если индивид контролирует более 50% голосующих акций компании, является ли он связанной стороной:

- A) Да, если владеет акциями напрямую.
- B) Да, если только владеет акциями косвенно.
- C) Да в любом случае.
- D) Нет.

5. Метод цены перепродажи, определяющий цену продажи ресурса зависимой стороне определяет цену как:

А) Цена перепродажи минус величина наценки перепродавца.

В) Цена продажи ресурса на рынке.

С) Стоимость, по которой данный ресурс числился до продажи его зависимой стороне.

Д) Цена перепродажи плюс величина наценки перепродавца.

6. Метод цены перепродажи используется при определении экономически обоснованной цены:

А) В сделках по продаже товара независимому покупателю.

В) В сделках между зависимыми сторонами перед продажей независимому покупателю.

С) В любых сделках.

Д) Нет правильного ответа.

2.5 МСФО 14 «Сегментарная отчетность»

Цель настоящего стандарта заключается в том, чтобы установить принципы отражения в отчетности финансовой информации по сегментам, т.е. информации о различных типах продукции и услуг, производимых предприятием, и о различных географических областях, в которых оно действует, для того чтобы помочь пользователям финансовой отчетности:

- лучше понять результаты прошлой деятельности предприятия;
- лучше оценить риски и доходы предприятия;
- сделать более информированные суждения о предприятии в целом.

Многие предприятия производят группы продуктов и оказывают группы услуг или действуют в географических областях, для которых характерны различные ставки доходности, возможности роста, будущие перспективы и риски. Информация о различных типах продуктов и услуг предприятия и о его деятельности в разных географических областях, часто именуемая сегментной информацией, является уместной для оценки рисков и доходности диверсифици-

рованного или международного предприятия, но не может быть получена из агрегированных данных. В связи с этим сегментная информация обычно считается необходимой для удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

Операционная деятельность - основная приносящая доходы деятельность предприятия и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности.

Учетная политика - конкретные принципы, основы, условные обозначения, правила и практика, применяемые предприятием при подготовке и представлении финансовой отчетности.

Выручка – валовые поступления экономических выгод в течение периода, возникающие в ходе обычной деятельности предприятия, когда такие поступления приводят к увеличению собственного капитала, отличному от его увеличения, связанного с вкладами участников капитала.

Термины «бизнес-сегмент» и «географический сегмент» используются в настоящем стандарте в следующих значениях:

Бизнес-сегмент - различимый компонент предприятия, занимающийся производством отдельного продукта или оказанием отдельной услуги или группы взаимосвязанных продуктов или услуг, для которого характерны риски и доходность, отличные от рисков и доходности, присущих другим бизнес-сегментам. Факторы, учитываемые при определении того, связаны ли между собой продукты и услуги, включают следующие:

- характер продуктов или услуг;
- характер производственных процессов;
- тип или класс покупателей таких продуктов или услуг;
- методы, используемые для сбыта продуктов или оказания услуг;
- в соответствующих случаях - характер системы регулирования, например в отношении банковских, страховых или коммунальных услуг.

Географический сегмент - различимый компонент предприятия, занимающийся производством продуктов или оказанием услуг в рамках определенной

экономической среды, для которого характерны риски и доходность, отличные от рисков и доходности компонентов, действующих в другой экономической среде. Факторы, учитываемые при выделении географических сегментов, включают следующие:

- схожесть экономических и политических условий;
- связи между подразделениями, осуществляющими деятельность в различных географических областях;
- близость подразделений;
- особые риски, связанные с деятельностью на определенной территории;
- правила валютного контроля;
- основные валютные риски.

Отчетный сегмент – бизнес-сегмент или географический сегмент, выделенный на основе указанных выше определений, в отношении которого требуется раскрытие сегментной информации в соответствии с настоящим стандартом.

В единый сегмент не включаются продукты и услуги со значительными различиями в рисках и доходности. Несмотря на возможные различия в отношении одного или нескольких факторов при определении бизнес-сегмента, ожидается, что продукты и услуги, включенные в единый бизнес-сегмент, схожи для большинства факторов.

Аналогичным образом, в единый географический сегмент не объединяется деятельность в экономических средах со значительными различиями в рисках и доходности. Географический сегмент может быть одной страной, группой из двух или более стран или регионом внутри страны.

Преобладающие источники риска оказывают воздействие на то, как организовано большинство предприятий и как осуществляется их управление. В связи с этим, настоящий стандарт предусматривает, что основой для определения сегментов должна служить организационная структура предприятия и его система внутренней финансовой отчетности. На риски и доходность предприя-

тия оказывают воздействие как географическое местонахождение его деятельности (местонахождение подразделений, производящих продукты или оказывающих услуги), так и местонахождение его рынков (место продажи продуктов или оказания услуг). Согласно определению географические сегменты могут выделяться либо:

- на основе местонахождения производственных средств предприятия или средств обслуживания, и прочих его активов;
- на основе местонахождения его рынков и клиентов.

Организационная структура предприятия и структура его внутренней отчетности обычно предоставляют свидетельства в отношении того, что преобладающим источником его географических рисков - местонахождение активов (происхождение продаж) или местонахождение клиентов (назначение продаж). Соответственно, предприятие анализирует эту структуру для того, чтобы определить, следует ли выделять географические сегменты на основе местонахождения его активов или на основе местонахождения его клиентов.

Определение состава сегмента бизнеса или географического сегмента до некоторой степени предполагает использование профессионального суждения. При вынесении такого суждения руководство предприятия учитывает цель представления финансовой информации с разбивкой по сегментам, изложенную в настоящем стандарте, а также качественные характеристики финансовой отчетности, определенные в «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности». Указанные качественные характеристики включают уместность, надежность и сопоставимость с течением времени финансовой информации, представляемой в отношении различных групп продуктов и услуг предприятия и его деятельности в определенных географических областях, а также пользу такой информации для оценки рисков и доходности предприятия в целом.

В настоящем стандарте используются следующие дополнительные термины в указанных значениях:

Выручка сегмента - выручка, отраженная в отчете о прибылях и убытках предприятия, которая непосредственно относится к сегменту, и соответствующая часть выручки предприятия, которая может быть отнесена на сегмент на разумной основе, как от продаж внешним клиентам, так и от операций с другими сегментами того же предприятия. Выручка сегмента не включает:

- процентный доход или полученные дивиденды, в том числе проценты по авансам или займам, предоставленным другим сегментам, если деятельность этого сегмента не носит в основном финансовый характер;
- прибыль от продажи инвестиций или прибыль от погашения задолженности, если деятельность этого сегмента не носит в основном финансовый характер.

Выручка сегмента включает долю предприятия в прибылях или убытках ассоциированных предприятий, совместных предприятий или иных объектов инвестиций, учитываемых по методу долевого участия, только если такие статьи включены в консолидированную выручку или в общую сумму выручки предприятия.

Выручка сегмента включает долю участника совместного предпринимательства в выручке совместно контролируемого предприятия, которая учитывается по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве».

Расходы сегмента - расходы, возникшие в результате операционной деятельности сегмента, которые непосредственно относятся к сегменту, и соответствующая часть расходов, которая может быть отнесена на сегмент на разумной основе, включая расходы, относящиеся к продажам внешним клиентам, и расходы, относящиеся к операциям с другими сегментами того же предприятия. Расходы сегмента не включают:

- процентные расходы, в том числе проценты по авансам или займам, полученным от других сегментов, если деятельность этого сегмента не носит в основном финансовый характер;

- убытки от продажи инвестиций или убытки от погашения задолженности, если деятельность этого сегмента не носит в основном финансовый характер;
- долю предприятия в убытках ассоциированных предприятий, совместных предприятий или иных объектов инвестиций, учитываемых по методу долевого участия;
- расходы по налогу на прибыль;
- общие административные расходы, расходы головного офиса и прочие расходы, возникающие на уровне предприятия и относящиеся к предприятию в целом. Однако затраты иногда производятся на уровне предприятия в интересах сегмента. Такие затраты представляют собой расходы сегмента, если они связаны с операционной деятельностью сегмента и могут быть непосредственно отнесены или распределены на сегмент на разумной основе.

Расходы сегмента включают долю участника совместного предпринимательства в расходах совместно контролируемого предприятия, которая учитывается по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФО (IAS) 31.

Применительно к деятельности сегмента, которая носит в основном финансовый характер, процентные доходы и процентные расходы могут отражаться в целях сегментной отчетности как единая чистая сумма только в случае представления этих статей в консолидированной финансовой отчетности или в отчетности предприятия на нетто-основе.

Результат сегмента определяется до внесения каких-либо корректировок применительно к доле миноритарных акционеров.

Активы сегмента - операционные активы, которые задействованы сегментом в своей операционной деятельности и которые либо непосредственно относятся к сегменту, либо могут быть отнесены на сегмент на разумной основе.

Если результаты какого-либо сегмента включают доходы в виде процентов или дивидендов, то активы такого сегмента включают соответствующую

дебиторскую задолженность, займы, инвестиции или иные приносящие доход активы.

Активы сегмента не включают активы по налогу на прибыль. Активы сегмента включают инвестиции, учитываемые в соответствии с методом долевого участия, только если прибыль или убыток от таких инвестиций включается в выручку сегмента. Активы сегмента включают долю участника совместного предпринимательства в операционных активах совместно контролируемого предприятия, учитываемую по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФО (IAS) 31.

Активы сегмента определяются после вычета соответствующих оценочных резервов, которые отражаются в бухгалтерском балансе предприятия как прямые взаимозачеты.

Обязательства сегмента - операционные обязательства, которые возникают в результате операционной деятельности сегмента и либо непосредственно относятся к сегменту, либо могут быть отнесены на сегмент на разумной основе.

Если результаты сегмента включают процентные расходы, то обязательства этого сегмента включают соответствующие обязательства, на которые начисляются проценты. Обязательства сегмента не включают обязательства по налогу на прибыль.

Учетная политика в отношении сегментов - принципы учетной политики, принятой для подготовки и представления финансовой отчетности консолидированной группы или предприятия, а также те принципы учетной политики, которые относятся непосредственно к сегментной отчетности.

Информация по сегментам готовится в соответствии с принципами учетной политики, принятой для подготовки и представления финансовой отчетности консолидированной группы или предприятия.

Делается допущение о том, что принципы учетной политики, выбранные директорами и руководителями предприятия для использования при подготовке консолидированной финансовой отчетности или финансовой отчетности пред-

приятия в целом, представляют собой принципы, которые директора и руководители считают наиболее приемлемыми в целях внешней отчетности. Поскольку цель сегментной информации заключается в том, чтобы помочь пользователям финансовой отчетности лучше понять предприятие и вынести более информированные суждения о предприятии в целом, настоящий стандарт требует использования при подготовке сегментной информации принципов учетной политики, выбранных директорами и руководителями. Тем не менее, это не означает, что консолидированная учетная политика или учетная политика предприятия должна применяться в отношении отчетных сегментов, как если бы эти сегменты были отдельными самостоятельными отчетными предприятиями. Результат подробного расчета, выполненного при применении определенного принципа учетной политики на уровне всего предприятия, может быть распределен между сегментами, если для этого существует разумная основа. Расчеты пенсий, например, часто делаются по предприятию в целом, однако общие цифры по предприятию могут быть распределены между сегментами на основе сведений о заработной плате и демографической информации по сегментам.

Настоящий стандарт не запрещает раскрывать дополнительную сегментную информацию, подготовленную на основе принципов учетной политики, отличных от принципов, принятых для консолидированной финансовой отчетности или финансовой отчетности предприятия, при условии, что такая информация предоставляется в рамках внутренней отчетности старшему руководящему персоналу для принятия решений о выделении ресурсов для сегмента и оценки результатов его деятельности, и представлено четкое описание основы для измерения такой дополнительной информации.

Активы, которые совместно используются двумя или несколькими сегментами, распределяются между сегментами тогда и только тогда, когда связанные с ними выручка и расходы также распределяются между этими сегментами.

То, каким образом статьи активов, обязательств, выручки и расходов распределяются между сегментами, зависит от таких факторов, как характер этих

статей, виды деятельности, осуществляемые сегментом, и относительная автономность такого сегмента. Установить единую основу для распределения, которой должны пользоваться все предприятия, не представляется возможным или целесообразным. Также неправильно было бы вынуждать предприятие распределять статьи активов, обязательств, выручки и расходов, которые относятся совместно к двум или более сегментам, если имеющаяся единственная основа для такого распределения является произвольной или трудной для понимания. В то же время определения выручки сегмента, расходов сегмента, активов сегмента и обязательств сегмента взаимосвязаны, и суммы, распределяемые в соответствии с такими определениями, должны быть согласованными. Следовательно, совместно используемые активы распределяются между сегментами тогда и только тогда, когда связанные с ними выручка и расходы также распределяются между этими сегментами.

Предприятие раскрывает общую балансовую стоимость активов сегмента по каждому отчетному сегменту. Предприятие раскрывает информацию об обязательствах сегмента по каждому отчетному сегменту.

Предприятие раскрывает общую сумму затрат, понесенных в течение периода для приобретения активов сегмента (основные средства и нематериальные активы), которые, как ожидается, будут использоваться в течение более чем одного периода, по каждому отчетному сегменту. Несмотря на то, что это иногда именуется приростом капитала или капитальными затратами, измерение в соответствии с требованиями настоящего принципа производится на основе метода начисления, а не кассового метода. Предприятие раскрывает информацию об общей сумме расходов, включенных в результаты сегмента, на амортизацию активов сегмента за период по каждому отчетному сегменту.

Приветствуется (но не требуется), когда предприятие раскрывает характер и сумму любых статей выручки сегмента и расходов сегмента, имеющих такой размер, характер или влияние, что их раскрытие представляется уместным для объяснения результатов деятельности каждого отчетного сегмента за период.

Согласно МСФО (IAS) 1, если статьи доходов и расходов являются существенными, их характер и размер должны раскрываться отдельно. В МСФО (IAS) 1 приводится ряд примеров, включая списание запасов и основных средств, создание резервов по затратам на реструктуризацию, выбытие основных средств и долгосрочных инвестиций, прекращенную деятельность, урегулирование судебных споров и восстановление резервов.

Согласно МСФО (IAS) 7 предприятие должно представлять отчет о движении денежных средств, в котором отдельно отражены потоки денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. В МСФО (IAS) 7 указывается, что раскрытие информации о движении денежных средств по каждому отраслевому и географическому отчетному сегменту важно для понимания общего финансового положения, ликвидности и потоков денежных средств предприятия. МСФО (IAS) 7 приветствует раскрытие такой информации. Настоящий стандарт также одобряет раскрытие информации о движении денежных средств по сегментам, которое приветствуется МСФО (IAS) 7. Кроме того, он приветствует раскрытие значительных статей неденежной выручки, включенных в выручку сегмента и, следовательно, добавленных при измерении результатов сегмента.

Отчетные показатели, используемые при раскрытии информации по сегментам, должны применяться и интерпретироваться согласно соответствующим нормативным актам по бухгалтерскому учету. В частности, при определении доходов и расходов следует руководствоваться ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Обязательному отражению по каждому отчетному сегменту подлежит информация о выручке (доходах) сегмента, расходах сегмента, финансовом результате сегмента, активах и обязательствах сегмента.

При формировании информации о выручке (доходах) отчетного сегмента должна учитываться выручка, полученная не только от внешних покупателей организации, но и от операций с другими сегментами. При этом выручка (доход) от операций с другими сегментами внутри данной организации должна

определяться на основе фактически применяемых организацией цен. Основа ценообразования на указанные передачи и изменения этой основы подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности организации.

При формировании показателя выручки отчетного сегмента необходимо учитывать, что в ее состав не включаются следующие доходы:

- проценты и дивиденды, кроме случая, когда такие доходы являются предметом деятельности отчетного сегмента;
- доходы от продажи финансовых вложений, кроме случая, если финансовые вложения являются предметом деятельности отчетного сегмента.

Расходы отчетного сегмента исчисляются как расходы по производству определенных товаров или расходы по производству товаров в определенном географическом регионе, а также часть общих расходов организации, которые обоснованно приходятся на данный сегмент.

Расходами отчетного сегмента не являются:

- проценты, кроме случая, когда предметом деятельности отчетного сегмента является получение доходов от финансовой деятельности;
- расходы, связанные с продажей финансовых вложений, кроме случая, когда финансовые вложения являются предметом деятельности отчетного сегмента;
- налог на прибыль;
- общехозяйственные расходы и прочие расходы, относящиеся к организации в целом.

Финансовый результат отчетного сегмента – разница между выручкой (доходами) и расходами сегмента. Для представления в консолидированной финансовой отчетности он рассчитывается до поправок на «долю меньшинства».

Активы отчетного сегмента – активы, которые используются для производства определенных товаров или для производства товаров в определенном географическом регионе. Активы, используемые совместно двумя или более

сегментами, должны быть распределены по сегментам, если только соответствующие им доходы или расходы также распределены по этим сегментам.

Обязательства отчетного сегмента – обязательства, которые возникают при производстве и продаже определенных товаров или при производстве и продаже товаров в определенном географическом регионе. В обязательства отчетного сегмента не включается задолженность по налогу на прибыль.

При определении доходов, расходов, активов и обязательств отчетного сегмента в расчет принимаются только те данные, которые непосредственно относятся к отчетному сегменту либо могут быть отнесены к нему путем обоснованного распределения. Способ распределения между отчетными сегментами доходов, расходов, активов и обязательств, относящихся к двум и более отчетным сегментам, зависит от характера объектов учета, видов деятельности организации, степени обособленности отчетных сегментов.

При распределении между отчетными сегментами доходов, расходов, активов и обязательств, относящихся к двум и более отчетным сегментам, могут применяться разные способы. Организация должна последовательно применять избранную основу распределения между отчетными сегментами доходов, расходов, активов и обязательств, относящихся к двум и более отчетным сегментам.

Информация по отчетному сегменту должна подготавливаться в соответствии с учетной политикой организации. При составлении консолидированной финансовой отчетности учетная политика в отношении информации по отчетному сегменту устанавливается организацией, на которую возложено составление консолидированной финансовой отчетности.

Изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями информации по отчетным сегментам, а также причины этих изменений и оценка их последствий в денежном выражении подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности (консолидированной финансовой отчетности). При изменении учетной по-

литики информация по отчетным сегментам за предыдущие отчетные периоды должна быть приведена в соответствие с учетной политикой отчетного года.

Перечень сегментов, информация по которым раскрывается в отчетности, устанавливает самостоятельно субъект хозяйствования исходя из своей организационной и управленческой структуры. Перечень отчетных сегментов в консолидированной финансовой отчетности устанавливает организация, на которую возложено составление консолидированной финансовой отчетности.

При выделении информации по отчетным сегментам во внимание принимаются общеэкономические, валютные, кредитные, ценовые, политические риски, которым может быть подвержена деятельность организации. Вместе с тем оценка рисков при выделении информации по отчетным сегментам не предполагает их точное количественное измерение и выражение.

При формировании бухгалтерской отчетности раскрытие информации по отчетным сегментам осуществляется посредством представления определенного перечня показателей; при этом выделяется первичная и вторичная информация по сегментам.

Выделение первичной и вторичной информации по отчетным сегментам проводят исходя из преобладающих источников и характера имеющихся рисков и полученных прибылей деятельности организации. Преобладающие источники и характер рисков и прибылей выявляются на основе организационной и управленческой структуры организации, а также системы ее внутренней отчетности.

Если риски и прибыли определяются главным образом различиями в производимых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, то первичной признается информация по операционным сегментам, а вторичной – по географическим сегментам.

Если риски и прибыли определяются в основном различиями в географических регионах деятельности, то первичной признается информация по географическим сегментам, а вторичной – по операционным сегментам.

Если риски и прибыли определяются в равной мере различиями в производимых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах и различиями в

географических регионах деятельности, то первичной считается информация по операционным сегментам, а вторичной – по географическим сегментам.

Если первичной информацией по сегментам признается информация по операционным сегментам, то вторичная информация по каждому географическому сегменту в бухгалтерской отчетности представляется следующими показателями:

- величиной выручки от продажи внешним покупателям в разрезе географических регионов, выделенных по местам расположения рынков сбыта, – для каждого географического сегмента, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации от продажи внешним покупателям;

- балансовой величиной активов отчетного сегмента по местам расположения активов – для каждого географического сегмента, величина активов которого составляет не менее 10 % величины активов всех географических сегментов;

- величиной капитальных вложений в основные средства и НМА по местам расположения активов – для каждого географического сегмента, величина активов которого составляет не менее 10% величины активов всех географических сегментов.

Если первичной информацией по сегментам признается информация по географическим сегментам, то вторичная информация по каждому операционному сегменту, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации либо величина активов которого составляет не менее 10% величины активов всех операционных сегментов, раскрывается в бухгалтерской отчетности следующими показателями:

- выручка от продажи внешним покупателям;
- балансовая величина активов;
- величина капитальных вложений в основные средства и НМА.

К дополнительной информации следует отнести величину выручки от продажи внешним покупателям – по каждому географическому сегменту, вы-

деленному исходя из мест расположения рынков сбыта, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации от продажи внешним покупателям (при этом места расположения активов отличны от мест расположения рынков сбыта).

Если первичной информацией по сегментам признается информация по географическим сегментам, выделенным исходя из мест расположения рынков сбыта, отличным от расположения активов, то в дополнение к перечисленным показателям по каждому географическому сегменту, выделенному исходя из мест расположения активов, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации от продажи внешним покупателям либо величина активов которого составляет не менее 10 % величины всех активов организации, в бухгалтерской отчетности раскрываются следующие показатели:

- балансовая величина активов сегмента, выделенного исходя из мест расположения активов;
- величина капитальных вложений в основные средства и НМА.

Помимо первичной и вторичной информации в бухгалтерской отчетности раскрываются следующие сведения:

- учетная политика в отношении определения отчетных сегментов, способов распределения доходов, расходов, активов между сегментами, основа ценообразования на передачи продукции между сегментами, ее изменения и др.;
- изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями, а также причины этих изменений и оценка их последствий в денежном выражении.

При формировании учетной политики в отношении представления информации по сегментам необходимо принять во внимание следующие обстоятельства.

Во-первых, информация по сегментам подготавливается в соответствии с учетной политикой организации. При составлении консолидированной финан-

совой отчетности учетная политика в отношении информации по сегментам устанавливается головной (материнской) организацией. Если при составлении индивидуальной отчетности какого-либо дочернего общества использована учетная политика, отличная от учетной политики, принятой материнской организацией для составления консолидированной финансовой отчетности, то до консолидации отчетности дочернего общества с отчетностью материнской организации и других дочерних обществ эта политика приводится в соответствие с учетной политикой материнской организации.

Во-вторых, учетная политика организации должна быть дополнена описанием способов ведения бухгалтерского учета, обеспечивающих формирование информации по сегментам, в частности, должно быть дано определение отчетных сегментов, приведены способы распределения доходов, расходов, активов и обязательств между отчетными сегментами и другая необходимая информация.

Задания для самостоятельного изучения:

1. Сравнительная характеристика МСФО (IAS) 14 «Сегментарная отчетность» и ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам».

Тесты

1. Как соблюдение МСФО компанией может пользоваться ее финансовой отчетности:

А) Появляется лучшее понимание показателей работы компании в прошлых периодах.

В) Появляется возможность лучшей оценки рисков были компании.

С) Позволяет принять более обоснованное решение относительно компании в целом.

Д) Верно все вышеперечисленное.

2. Какой фактор учитывается при определении географических сегментов:

- A) Сходство экономических и политических условий.
- B) Близость операций.
- C) Лежащие в основе операции валютные риски.
- D) Все вышеперечисленные.

3. Отчетный сегмент - это:

A) Только хозяйственный сегмент, для которого требуется предоставление сегментной информации.

B) Хозяйственный сегмент, для которого не требует предоставление сегментной информации.

C) Географический или хозяйственный сегмент, для которого требуется предоставление сегментной информации.

D) Только географический сегмент, для которого требует предоставление сегментной информации.

4. Что из перечисленного НЕ включается в доходы сегмента:

- A) Результат чрезвычайных обстоятельств.
- B) Проценты от ссуд другим сегментам.

C) Прибыль от продажи инвестиций в случае, если основные операции сегмента не являются финансовыми.

D) Все вышеперечисленное.

5. Включает ли доход сегмента долю компании в прибылях и убытках ассоциированных и совместных компаний, в случае, если эти статьи включаются в сводный доход компании:

- A) Да, только ассоциированных компаний.
- B) Да, только совместных компаний.
- C) Да, ассоциированных и совместных компаний.
- D) Нет, не включают.

6. Что из перечисленного включается в расходы сегмента:

- A) Отчисления налога на прибыль.

В) Доля компании в убытках ассоциированной компании, учтенной по методу участия.

С) Доля компании в убытках совместного предприятия, учтенная по методу участия.

Д) Нет правильного ответа.

2.6 МСФО 29 «ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В УСЛОВИЯХ ГИПЕРИНФЛЯЦИИ»

Цель МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» - определение порядка пересчета показателей финансовой отчетности в условиях гиперинфляции.

Стандарт применяется для составления первичной финансовой отчетности в валюте страны с гиперинфляционной экономикой.

Критерии, позволяющие назвать экономику гиперинфляционной:

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

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

Чистая денежная позиция - положительная или отрицательная разница

между денежными активами и обязательствами компании.

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

Способы учета влияния инфляции:

- прямой (определяет влияние инфляции при пересчете финансовой отчетности на основе фактической стоимости приобретения);
- косвенный (пересчет финансовой отчетности происходит на основе восстановительной стоимости).

Инфляция оказывает различное влияние на статьи отчетности. Прибыль (убыток) по чистым денежным статьям должна включаться в чистый доход и раскрываться отдельно. Если экономика перестает быть гиперинфляционной, предприятие не применяет данный стандарт для составления отчетности. При представлении финансовой отчетности используются суммы, выраженные в единицах измерения, действительных на конец предыдущего отчетного периода, как основ а для балансовых величин в последующей финансовой отчетности.

Информация, раскрываемая в отчетности:

- факт, что финансовая отчетность за предыдущий период была пересчитана с учетом изменений в общей покупательной способности отчетной валюты и представлена в единицах измерения, действительных на отчетную дату;
- уровень индекса цен на отчетную дату;
- изменения в индексе цен за текущий и предшествующий отчетные периоды;
- способ составления финансовой отчетности.

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

- 1) сопоставимые позиции пересчитываются в единицах измерения, действующих на отчетную дату;

2) следует применять надежный общий индекс цен, отражающий изменение покупательной способности. Если это невозможно, используют относительно стабильную иностранную валюту;

3) пересчет начинается с начала того финансового периода, когда была выявлена гиперинфляция;

4) когда гиперинфляция прекращается, должен быть прекращен пересчет.

Особенности составления бухгалтерского баланса:

1) суммы баланса, не выраженные в единицах измерения на отчетную дату, должны быть скорректированы с применением общего индекса цен;

2) денежные статьи не подлежат пересчету;

3) активы и обязательства, связанные по договору с изменением цен, подлежат пересчету в соответствии с договором;

4) неденежные активы не подлежат пересчету, если они указаны на отчетную дату в размере возможной чистой цены реализации по справедливой стоимости или в размере возмещаемой суммы;

5) на начало первого периода применения МСФО № 29 компоненты капитала, за исключением нераспределенной прибыли, подлежат пересчету начиная с момента внесения этих компонентов;

6) часть неденежных активов учитывается по фактической себестоимости. Эти активы отражаются в суммах, действительных на дату их приобретения;

7) стоимость запасов частично готовой и готовой продукции пересматривается с даты возникновения затрат на покупку и обработку;

8) пересмотренную сумму неденежной статьи необходимо уменьшать в том случае, если она превышает сумму, возмещаемую за счет будущего использования актива;

9) отчетность инвестируемой компании может составляться в валюте страны, экономика которой является гиперинфляционной. Стандарт позволит рассчитать долю инвестора в чистых активах и результатах деятельности;

10) если дата приобретения основного средства не установлена, то для

оценки статей в первые периоды применения стандарта как основы для пересчета может потребоваться независимое профессиональное суждение.

Особенности составления Отчета о совокупном доходе:

1) все статьи в Отчете о совокупном доходе должны выражаться в единицах измерения, действительных на отчетную дату. Суммы пересчитываются с помощью применения к ним скорректированного общего индекса цен с даты, когда статья дохода или расхода первоначально фиксируется в отчетности;

2) прибыль (убыток) по чистым денежным статьям включают в чистую прибыль.

Учет влияния инфляции осуществляется двумя способами:

1) прямым (определяет влияние инфляции при пересчете финансовой отчетности на основе фактической стоимости приобретения);

2) косвенным (пересчет финансовой отчетности происходит на основе восстановительной стоимости).

В бухгалтерском балансе все статьи, показанные по восстановительной стоимости, не подлежат корректировке, так как они выражены в единицах измерения. Все остальные статьи пересчитываются в соответствии с требованиями МСФО № 29.

При составлении Отчета о финансовых результатах по восстановительной стоимости отражаются затраты, действительные на момент совершения операций или событий. Себестоимость реализованной продукции и износ нужно учитывать по текущим затратам на момент осуществления. Продажи, прочие расходы отражают в денежном выражении на момент возникновения.

Особенность применения способа пересчета отчетности на основе восстановительной стоимости - все суммы должны быть переведены в единицы измерения, действительные на отчетную дату, с помощью общего индекса цен.

Пересмотр финансовой отчетности по требованиям МСФО № 29 может привести к возникновению расхождений между налогооблагаемой прибылью и учетной прибылью.

Вопрос корректировки отчетности в условиях гиперинфляции требует

осмысления понятий капитала и доходов. Важно учитывать, что скорректированная отчетность является дополнением к обычной отчетности, составленной на основе традиционных методов, но не заменяет ее. На основе скорректированной отчетности не следует производить перерасчет налоговых платежей.

Данная отчетность используется для принятия своевременных и целесообразных управленческих решений, позволяющих распределить прибыль.

Особенность составления отчетности по международным стандартам - оценка статей отчетности по справедливой стоимости. Но в российской практике понятие «справедливая стоимость» пока не используется. Под справедливой стоимостью понимают сумму денежных средств, которая достаточна для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между сторонами, которые хорошо осведомлены, независимы друг от друга и желают совершить такую сделку.

В отчетности организация раскрывает информацию о выбранном методе составления отчетности (по фактической стоимости, по восстановительной стоимости), факт, что отчетность и соответствующие показатели за предыдущие периоды пересчитаны и представлены в единицах измерения, действительных на отчетную дату, индекс цен и его изменения в отчетном периоде.

Задания для самостоятельного изучения:

1. Адаптация МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» в условиях Российской Федерации.

Тесты

1. В условиях гиперинфляции при составлении бухгалтерского баланса на основе фактической стоимости не подлежат корректировке на отчетную дату:

- А) Активы и обязательства, показанные по фактической себестоимости.
- В) Активы и обязательства, связанные по договору с изменением цен.

С) Все денежные статьи.

Д) Все неденежные активы и обязательства.

2. В условиях гиперинфляции при составлении бухгалтерского баланса на основе восстановленной стоимости не подлежат корректировке:

А) Активы и обязательства, показанные по фактической себестоимости.

В) Активы и обязательства, связанные по договору с изменением цен.

С) Статьи, показанные по восстановительной стоимости.

Д) Неденежные статьи.

3. Финансовая отчетность компании, отчитывающейся в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, должна представляться в единицах измерения, действующих на:

А) Отчетную дату.

В) Дату утверждения отчетности к публикации.

С) Дату представления отчетности налоговому органу.

Д) Одну из вышеперечисленных дат исходя из учетной политики компании.

4. Цифры за прошедший период финансовой отчетности компании, отчитывающейся в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, должны представляться:

А) В тех же единицах измерения, какие действовали на отчетную дату в предыдущем периоде.

В) В единицах измерения, действующих на отчетную дату настоящего периода.

С) В тех же единицах измерения, какие действовали на дату утверждения отчетности к публикации в предыдущем периоде.

Д) В единицах измерения, действующих на дату утверждения отчетности к публикации в текущем периоде.

5. В условиях гиперинфляции при составлении бухгалтерского баланса на основе фактической стоимости стоимость основных средств:

А) Не корректируется.

- В) Корректируется с даты их покупки.
- С) Корректируется с даты последнего начисления износа.
- Д) Корректируется с даты возникновения затрат на ремонт.

6. В случае сведения финансовых отчетностей за разные даты должны ли пересчитываться все статьи в единицы измерения, действительные на дату составления сводных финансовых отчетов?

- А) Не должны.
- В) Должны пересчитываться только денежные статьи.
- С) Должны пересчитываться только неденежные статьи.
- Д) Должны пересчитываться все статьи, будь то денежные или неденежные.

2.7 МСФО 10 «СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА»

Цель МСФО 10 «Условные события и события, происшедшие после отчетной даты»- установить:

- 1) когда организация должна проводить корректировку показателей финансовой отчетности с учетом событий после отчетной даты;
- 2) требования к информации, которую организация должна раскрыть в отношении даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, а также событий, произошедших после отчетной даты.

События после отчетной даты - это события, которые происходят в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности. В связи с этим необходимо либо корректировать показатели финансовой отчетности, либо раскрывать дополнительную информацию в пояснениях к отчетности.

К событиям после отчетной даты относятся все события до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, несмотря на то, что эти события произошли после даты опубликования финансовой информации.

Типы событий после отчетного периода:

1) корректирующие события - события, подтверждающие существование на отчетную дату условия.

В соответствии с МСФО 10 к таким событиям относятся: решение суда, вынесенное после отчетной даты, подтверждающее существование у компании на отчетную дату обязательства; получение после отчетной даты информации, которая свидетельствует о снижении стоимости актива, определенной на отчетную дату; определение после отчетной даты стоимости активов, которые были приобретены до отчетной даты; обнаружение ошибок после отчетной даты, которые свидетельствуют о том, что финансовая отчетность, составленная на отчетную дату, содержит искажения;

2) некорректирующие события - события, свидетельствующие о возникновении после отчетной даты условия.

Согласно данному стандарту к таким событиям относятся следующие: если произошло снижение рыночной стоимости инвестиций в период между датой утверждения отчетности и датой ее выпуска; после отчетной даты произошло объединение предприятий; были совершены сделки с обыкновенными акциями; изменение налоговых ставок в законодательстве о налогах и сборах; сильно изменился курс иностранной валюты; началось крупное судебное разбирательство, которое связано с событиями после отчетной даты. Процесс утверждения финансовой отчетности зависит от структуры управления, нормативных требований, процедур составления и окончательного оформления финансовой отчетности. Организация обязана представлять акционерам финансовую отчетность после ее выпуска. В таких случаях отчетность считается утвержденной в день ее выпуска, а не в день одобрения акционерами.

При оценке событий после отчетной даты следует обратить внимание на существенность этих событий. Следование принципу существенности предполагает отражение в учете и отчетности информации, без знания которой невозможна достоверная оценка пользователями бухгалтерской отчетности финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации. Организация принимает решение о том, можно ли считать данный

показатель существенным.

К событиям, которые свидетельствуют о возникновении после отчетной даты хозяйственных условий, относятся следующие события:

- 1) принятие решения о реорганизации организации;
- 2) решение об эмиссии акций и иных ценных бумаг;
- 3) действия органов государственной власти;
- 4) снижение стоимости основных средств после отчетной даты;
- 5) изменение курсов иностранных валют после отчетной даты независимо от прогнозов;
- 6) стихийные бедствия и чрезвычайные ситуации;
- 7) приобретение имущественного комплекса;
- 8) прекращение части основной деятельности компании, если это не предвиделось по состоянию на отчетную дату;
- 9) реконструкция.

В соответствии с МСФО 10 «Условные события и события, происшедшие после отчетной даты» все события после отчетной даты за отчетный период необходимо отражать в финансовой отчетности независимо от того, являются их последствия благоприятными для организации или нет. Последствия событий после отчетной даты необходимо оценивать в денежном выражении. Если такую оценку провести невозможно, данный факт необходимо отразить в пояснительной записке. Организация обязана корректировать суммы, признанные в ее финансовой отчетности для отражения последствий корректирующих событий, имевших место после отчетной даты.

Основания, по которым отбирают события после отчетной даты:

- 1) соблюдение интересов пользователей в соответствии с законодательством;
- 2) отражение в отчетности событий после отчетной даты, но которые фактически произошли в отчетном году;
- 3) отражение в отчетности событий после отчетной даты, которые произошли после отчетной даты, но до сдачи отчетности за отчетный период;

4) отражение в отчетности событий после отчетной даты за отчетный год независимо от результата для организации;

5) оценка существенности.

Информация, которая отражается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, должна содержать описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении. Если такие события после отчетной даты оценить в денежном выражении не имеется возможности, то это должно быть признано в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

Задания для самостоятельного изучения:

1. Сравнение основных позиций элементов МСФО10 «События после отчетного периода» и ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

Тесты

1. Событиями после отчетной даты считаются:

А) События, происходящие в течение одного года после отчетной даты.

В) События, происходящие после отчетной даты, дающие дополнительное подтверждение условиям, которые имелись на отчетную дату.

С) События, которые имеют место в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску.

Д) Нет правильного ответа.

2. Для целей бухгалтерского учета событиями, произошедшими после отчетной даты, считаются события:

А) Только с благоприятным исходом.

В) Только с неблагоприятным исходом.

С) Как с благоприятным, так и с неблагоприятным исходом.

D) Только нейтрального характера.

3. Примером события после отчетной даты являются:

A) Начисленный износ по основным средствам, приобретенным в течение отчетного года.

B) Сумма возникшей задолженности за приобретенные услуги в течение одного месяца после отчетной даты.

C) Крупный судебный иск, выставленный компании после отчетной даты.

D) Суммы резерва, начисленные на общие хозяйственные риски.

4. События, происходящие после отчетной даты:

A) Раскрываются, если их нераскрытие повлияло на способность пользователей финансовой отчетности делать оценки и принимать решения.

B) Всегда должны раскрываться в примечаниях к финансовой отчетности.

C) Не требуют раскрытия, но указывают на необходимость корректировок активов и обязательств.

D) Должны раскрываться одновременно с корректировкой активов и обязательств.

5. Если событием после отчетной даты является информация о потере стоимости актива на отчетную дату, подлежит ли корректировки данный актив в финансовой отчетности отчетного года:

A) Да, безусловно.

B) Да, только в случае существенности суммы потери стоимости.

C) Нет, требуется раскрытие информации в пояснительной записке.

D) Нет правильного ответа.

6. В каких случаях компания обязана производить соответствующие раскрытия информации о событиях, произошедших после отчетной даты:

A) Неожиданно большие изменения в обменных курсах валют.

B) Выдача значительной суммы гарантии.

C) Крупные судебные разбирательства по событиям, произошедшим после отчетной даты.

D) Во всех вышеперечисленных случаях.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Документы международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) состоят из:

- Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS),
- Международных стандартов финансовой отчетности (IAS),
- разъяснений, подготовленных Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности (КРМФО), Советом по международным стандартам финансовой отчетности или ранее действовавшим Постоянным комитетом по разъяснениям (ПКР).

В соответствии со ст. 8 Федерального закона от 27.07.2010 N 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности" организации составляют, представляют и публикуют консолидированную финансовую отчетность, начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории Российской Федерации, за исключением организаций, указанных в части 2 этой статьи, которые представляют консолидированную финансовую отчетность не ранее чем с отчетности за 2015 год.

Порядок признания МСФО и Разъяснений МСФО для применения на территории Российской Федерации установлен Положением, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 N 107 (далее - Положение).

В соответствии с п. 7 Положения признанный документ МСФО вступает в силу на территории Российской Федерации поэтапно, если иное не предусмотрено этим документом.

На I этапе документ МСФО вступает в силу на территории Российской Федерации для добровольного применения организациями в сроки, определенные в этом документе, но не ранее его официального опубликования.

На II этапе документ МСФО вступает в силу на территории Российской Федерации для обязательного применения в сроки, определенные в этом документе.

В случае если в документе МСФО не определен срок и (или) порядок вступления в силу либо он признан для применения на территории Российской Федерации после срока, определенного в нем, то такой документ вступает в силу на территории Российской Федерации со дня его официального опубликования.

Источники официального опубликования документов МСФО:

- с 16.02.2012 - первая публикация его текста в журнале "Бухгалтерский учет" или первое размещение (опубликование) на официальном сайте Министерства финансов Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети Интернет;

- с 19.03.2011 по 15.02.2012 - журнал "Бухгалтерский учет".

Основание: п. 26 Положения; Приказ Минфина России от 22.11.2011 N 156н.

В данной справочной информации приведены действующие МСФО и Разъяснения к ним, признанные для применения на территории Российской Федерации в порядке, установленном Правительством РФ.

О принципах подготовки и представлению финансовой отчетности для внешних пользователей указано в Концептуальные основы финансовой отчетности.

Концептуальные основы не являются документом из состава МСФО и, как следствие, не устанавливают нормы по конкретным вопросам оценки или раскрытия информации. Ни одно из положений Концептуальных основ не имеет преимущественной силы над положениями конкретных МСФО.

ГЛАВА 3 СКВОЗНАЯ ЗАДАЧА

Подготовить отчет о финансовом положении и отчете о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2016 года, используя приведенную ниже информацию о компании ABC.

Пробного баланса компании ABC по состоянию на 31 декабря 2016 года:

Line	ПЕРЕВОД	Dr	Cr	Notes
Office equipment (cost)	Офисное оборудование (стоимость)	50,000		Note 1
Office equipment (acc depreciation at 01.01.2016)	Офисное оборудование (амортизация на 01.01.2016)		(30,000)	
Corporate car	Корпоративный автомобиль	10,000		Note 2
Production equipment (cost)	Оборудование для производства (стоимость)	600,000		Note 3
Production equipment (depreciation)	Производственное оборудование (амортизация)		(260,000)	
Production buildings (cost)	Производственные здания (стоимость)	400,000		Note 4
Production buildings (acc depreciation at 01.01.2016)	Производственные здания (амортизация на 01.01.2016)		(30,000)	
Investments (cost)	Инвестиции (стоимость)	70,000		Note 5
Inventories at 01.01.2016	Запасы на 01.01.2016	24,000		
Inventories purchased in 2016	Запасы, приобретенные в 2016 году	320,000		
Inventories at 31.12.2016	Запасы на 31.12.2016	42,000		
Trade and other receivables	Торговая и прочая дебиторская задолженность	150,000		
Cash on deposit account	Денежные средства на депозитном счете	200,000		Note 6
Cash in bank on current account	Денежные средства в банке на текущем счете	10,000		
Trade and other payables	Торговая и прочая кредиторская задолженность		(60,000)	
Loans and borrowings	Кредиты и займы		(300,000)	

Share capital	Акционерный капитал		(15,000)	
Revaluation reserve as at 01.01.2016	Резерв переоценки по состоянию на 01.01.2016		(15,000)	
Retained earnings as at 01.01.2016	Нераспределенная прибыль по состоянию на 01.01.2016		(653,500)	
Sales turnover (gross)	Товарооборот (валовой)		(1,150,000)	
VAT and excise duties	НДС и акцизы	120,000	-	
Payroll expenses	Расходы на оплату труда	400,000	-	Note 7
Expenses for distribution of finished goods	Затраты на распределение готовой продукции	30,000	-	
Interest expenses	Процентные расходы	80,000	-	
Income from deposit agreement	Доход с депозитарного договора		(27,000)	
Other expenses	Прочие расходы	9,500	-	
Income tax expense	Расходы по налогу на прибыль	25,000	-	
Total	ИТОГО	2,540,500	(2,540,500)	

Следующие вопросы должны быть рассмотрены до составления финансовой отчетности Общества:

Примечание 1. Все детали имеют срок службы 5 лет, линейный метод амортизации. По состоянию на 01.01.2016 оставшийся срок полезного использования 2 года.

Примечание 2. Компания ABC приобрела корпоративный автомобиль в 2016 году для личных нужд акционеров. Срок полезного использования-3 года, линейный способ амортизации.

Примечание 3: Элементы производственного оборудования имеет такой же срок службы - 15 лет и по состоянию на 01.01.2016 оставшийся срок полезного использования составил 8,5 лет. На совете директоров 01.07.2016 компании было принято решение о продаже производственного оборудования на сумму 180,000 и начали поиск потенциального покупателя. Рыночная стои-

мость этого оборудования оценивается в 90000 и расходы на продажу, как ожидается, составит 5000 (из которых 3000 – судебные расходы).

Примечание 4: Компания использует модель переоценки для зданий, срок полезного использования – 20 лет. По состоянию на 31.12.2016 Справедливая стоимость зданий была оценена в 310,000.

Примечание 5. Инвестиции составляют 50 000 акций в компании XYZ, которые котируются на Лондонской фондовой бирже. Рыночная цена по состоянию на 31.12.2016 составил 1,6 на 1 акцию.

Примечание 6. Компания имеет три депозитных договоров со следующими условиями погашения: 150 000 с погашением в 6 месяцев, 30,000 с погашением через 2 месяца и 20 000 с погашением через 1 месяц с даты соглашения. Банка где депозит в 30 000 был сделан был заявлен банкротом по 25.12.2016. Компания рассчитывает возместить не более 70% от депозита в первом квартале 2017 года.

Примечание 7. В соответствии с учетной политикой зарплаты компании выделяет для разных отделов в следующей пропорции: 70% в производственный отдел, 10% до управления и 20% - на коммерческие отделения.

Примечание 8. По состоянию на 31.12.2016 компании проводят постоянные тяжбы со своим клиентом выплачивать гарантийное возмещение в размере 15 000. На 15.01.2017 суд заставил компанию выплатить эту компенсацию в полном объеме.

Примечание 9. Компания объявила дивиденды в размере 50 000 по 20.01.2017.

Баланс предприятия на 31 декабря 20__ г.

Statement of financial position line	ПЕРЕВОД	Сумма
Assets	АКТИВЫ	
Non-current assets	Внеоборотные активы	
Fixed assets	Основные средства	
Non-current assets held for sale	Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи	
Current assets	Оборотные активы	
Inventories	Запасы	
Trade and other receivables	Торговая и прочая дебиторская задолженность	
Investments	Инвестиции	
Cash and cash equivalents	Денежные средства и их эквиваленты	
Total assets	ИТОГО АКТИВЫ	
Liabilities	Обязательства	
Interest-bearing loans and borrowings	Процентные кредиты и займы	
Trade and other payables	Торговая и прочая кредиторская задолженность	
Provisions	Положения/Запасы	
Total liabilities	ИТОГО	
Equity	Капитал	
Share capital	Акционерный капитал	
Retained earnings as at 01.01.2016	Нераспределенная прибыль по состоянию на 01.01.2016	
Revaluation reserve	Резерв переоценки	
Dividends	Дивиденды	
Loss for the period	Убыток за период	
Total equity	ИТОГО КАПИТАЛ	
Total liabilities and equity	ИТОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И КАПИТАЛ	

Отчет о совокупном доходе за 12 месяцев на 31 декабря 20__ г.

Income statement line	Строка отчёта о совокупном доходе	Сумма
Sales	Продажи	
Cost of sales	Себестоимость продаж	
Gross profit	Валовая прибыль	
Administrative expenses	Административные расходы	
Commercial expenses	Коммерческие расходы	
Total operating profit	Общая операционная прибыль	
Finance cost	Финансовые расходы	
Finance income	Финансовый доход	
Other expenses	Прочие расходы	
Net profit before tax	Чистая прибыль до налогообложения	
Income tax expense	Расходы по налогу на прибыль	
Loss for the period	Убыток за период	
Revaluation of PP&E	Переоценка средств индивидуальной защиты (работающих)	
Other comprehensive income for the period	Прочий совокупный доход за период	
Total comprehensive income for the period	ИТОГО СОВОКУПНЫЙ ДОХОД ЗА ПЕРИОД	

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Одной из важнейших составляющих реформы системы бухгалтерского учета в России является переход на Международные стандарты финансовой отчетности. Это весьма ответственный шаг, поскольку от того, насколько успешным будет этот переход, во многом зависит деятельность хозяйствующих субъектов в долгосрочной перспективе.

Основные правила ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации изложены в Федеральном законе от 6.12.11 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08, в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и в некоторых других нормативных документах.

Понятия допущения и требования имеют различную трактовку в российских ПБУ и МСФО. В российской системе учета понятие «допущение» соответствует употребляемому в МСФО понятию «принципы» и оно относится, по существу, к правилам ведения учета и составления отчетности. Поэтому, если организация при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности отступает от установленных допущений, она обязана указать причины этих отступлений.

Существует целый ряд принципиальных отличий российских ПБУ от МСФО. Российские положения по бухгалтерскому учету ориентированы прежде всего на соблюдение требований законодательства и не учитывают уровень инфляции, тогда как в международных стандартах приоритет принадлежит правдивому отображению хозяйственной деятельности субъекта. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с российскими ПБУ, в первую очередь удовлетворяет потребности налоговых и других органов. В ней довольно много лишней и малопонятной для инвесторов информации.

В свою очередь, финансовая отчетность, составленная в соответствии с требованиями МСФО, направлена на удовлетворение информационных запросов, прежде всего внешних пользователей этой отчетности. Поэтому переход на МСФО обуславливает использование более жесткого самоконтроля в деятельности менеджеров и совершенствование методов оценки рисков и анализа хозяйственных операций, поскольку для того, чтобы данные отчетности по МСФО действительно позволяли выявить реальное финансовое положение хозяйствующего субъекта, эта отчетность должна быть подготовлена честно и профессионально.

Кроме того, международные стандарты требуют более подробного раскрытия информации, детализации, пояснений учетной политики. Но самое главное — это отличия в оценке и отражении активов и обязательств, а также отсутствие в российских стандартах таких ключевых понятий, присущих МСФО, как справедливая стоимость, обесценение активов, поправки на гиперинфляцию и др.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Международный стандарт финансовой отчетности «Отчет о движении денежных средств» (IAS) 7 [Электронный ресурс]: (приложение № 3 к Приказу Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н) (ред. от 07.05.2013) // СПС «Консультант Плюс».
2. Международный стандарт финансовой отчетности «Сегментарная отчетность» (IAS) 14 [Электронный ресурс]: (приложение №37 к Приказу Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н) // СПС «Консультант Плюс».
3. Международный стандарт финансовой отчетности «Участие в совместном предпринимательстве» (IAS) 31 [Электронный ресурс]: (приложение № 3 к Приказу Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н) // СПС «Консультант Плюс».
4. Международный стандарт финансовой отчетности «Объединение бизнеса» (IFRS) 38 [Электронный ресурс]: (приложение № 32 к Приказу Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н) // СПС «Консультант Плюс».
5. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010) // СПС «Консультант Плюс».
6. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06 мая 1999 г. № 32н (ред. от 06.04.2015) // СПС «Консультант Плюс».
7. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ (10/99) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06 мая 1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) // СПС «Консультант Плюс».
8. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 8 ноября 2010 г. № 143н // СПС «Консультант Плюс».

9. Вахрушина М.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст]: учебное пособие / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова, И.С. Пласкова. – М.: Вузовский учебник. 2009. – 319 с.
10. Ковалева, Л.И. Проблемы и перспективы внедрения МСФО в России / Л.И. Ковалева, Н.В. Пономарева // Налогообложение и бухгалтерский учет. - 2014. - №7. – С. 32-40.
11. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учебное пособие / Н.Л. Маренков. - М.: Издательство «Экзамен», 2005. - 238 с.
12. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : учебное пособие / Ю.И. Проскуровская. - М.: Омега-Л, 2007. - 288 с.
13. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : учебное пособие / Ю.И. Проскуровская. - М.: Омега-Л, 2013. - 288 с.
14. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учебное пособие / Н.Л. Маренков. - М.: Издательство «Экзамен», 2015. - 238 с.
15. Мезенцева Т.М.. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] Учебное пособие для вузов / Т.М.Мезенцева, Г.А.Мезенцева, В.Ю. Горобец. – М.: Издательство «Экзамен», 2012. – 192 с.
16. Мезенцева Т.М.. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] Учебное пособие для вузов / Т.М.Мезенцева, Г.А.Мезенцева, В.Ю. Горобец. – М.: Издательство «Экзамен», 2004. – 192 с.
17. Никитина А.А. Бухгалтерский учет и налогообложение в зарубежных странах [Текст]: учебное пособие / А.А. Никитина. - Уфа: Издательство БашГАУ, 2012. – 292 с.
18. Палий, В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учебное пособие для студ.вузов, обучающихся по спец «Бух учет, анализ, аудит» / В.Ф. Палий. - М.: ИНФРА-М, 2005. - 456 с.
19. Палий, В.Ф. Комментарий к международным стандартам финансовой отчетности [Текст] / В.Ф. Палий. – М.: Аскери, АССА, 2005. – 430 с.

20. Рожнова, О.В. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: комментарии, разъяснения, примеры [Текст]: учебное пособие / О.В. Рожнова. – М.: ФА при Правительстве РФ. – 2003 г. – 255 с.

21. Международный стандарт финансовой отчетности «Сегментарная отчетность» (IAS) 14 [Электронный ресурс]: – Режим доступа. – URL: [minfin.ru>common/upload/library/2005/07...ias14.doc](http://minfin.ru/common/upload/library/2005/07...ias14.doc)

22. Сегментарная отчетность: сущность, значение, правило построения и возможности использования [Электронный ресурс]. – Режим доступа. – URL: http://buhbest.com/prosmotr/podstatii.php?id_statii=39&page=22

23. Сегментарная отчетность [Электронный ресурс]. – Режим доступа. – URL: http://life-prog.ru/1_25195_tema--segmentarnaya-otchetnost.html

24. Сегментарная отчетность. Методический аспект [Электронный ресурс]. – Режим доступа. – URL: http://www.reglament.net/bank/msfo/2004_3_article.htm

Нигматуллина Г.Р.

Лабораторный практикум по международной
финансовой отчетности
(учебно-методическое пособие)

Печатается в авторской редакции

Лицензия РБ на издательскую деятельность №0261 от 10.04.1998 г.
Подписано в печать 02.02.2016 г. Формат бумаги А5 210*297
Усл. печ. лист 8,0. Бумага типографская.
. Гарнитура Times. Заказ № 989. Тираж 500 экз.
Типография Башкирского государственного аграрного университета
450001, РБ, г. Уфа, ул. 50 лет Октября, 34

