

Министерство образования Республики Беларусь
УО «Полесский государственный университет»

С.В. НЕВДАХ
С.Ю. ЩЕРБАТЮК
Д.В. КУПРЕЙЧИК

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ: ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И СТАНДАРТЫ
УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

Методические рекомендации
для студентов и магистрантов специальности
1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
и слушателей факультета повышения квалификации
и переподготовки кадров

Пинск
ПолесГУ
2014

УДК 025.11(072)
ББК 65.268(076)
Н40

Р е ц е н з е н т ы :
кандидат экономических наук А.Б. Галун;
кандидат экономических наук М.И. Лисовский

У т в е р ж д е н о
научно-методическим советом ПолесГУ

Невдах, С.В.

Н40 **Международные стандарты финансовой отчетности: принципы подготовки финансовой отчетности и стандарты учета материальных активов: методические рекомендации / С.В. Невдах, С.Ю. Щербатюк, Д.В. Купрейчик. – Пинск: ПолесГУ, 2014. – 52 с.**

ISBN 978-985-516-286-6

Содержит методические рекомендации по изучению дисциплины, задания к практическим занятиям, вопросы для повторения, тесты для контроля проверки знаний по темам. Могут быть использованы для самостоятельной работы студентов.

Для преподавателей, аспирантов, студентов и магистрантов, слушателей факультета повышения квалификации и переподготовки кадров.

УДК 025.11(072)
ББК 65.268(076)

ISBN 978-985-516-286-6

© УО «Полесский государственный университет», 2014

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	4
Тема 1. Принципы подготовки и составления финансовой отчетности (МСБУ 1).....	5
Тема 2. Представление финансовой отчетности (МСБУ 1, МСФО 1).....	19
Тема 3. Отчеты о движении денежных средств (МСБУ 7).....	29
Тема 4. Амортизация и обесценение активов (МСБУ 16, 38, МСФО 3).....	34
Тема 5. Материальные активы (МСБУ 2, 16, 17).....	39
Литература.....	51

ВВЕДЕНИЕ

Финансовая отчетность – структурированное представление информации о финансовом положении, достигнутых результатах и движении денежных средств компании. До недавнего времени порядок ведения бухгалтерского учета, подготовки и представления финансовой отчетности, а также проведения их аудита регламентировались общепринятыми правилами бухгалтерского учета и отчетности (ОПБУ) конкретной страны. В каждой из стран ОПБУ имели свои особенности, но везде обеспечивали определенное единство и стабильность подходов к ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, гарантировали ее сопоставимость с отчетностью других национальных компаний.

Финансовая отчетность в различных странах может оказаться схожей, однако существуют различия, обусловленные социальными, экономическими и правовыми условиями. Таким образом, на современном этапе развития международной экономики, в условиях глобализации и интеграции, возникла обоснованная необходимость в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО).

В настоящее время финансовую отчетность в полном соответствии с МСФО добровольно составляют более 40 тыс. транснациональных корпораций, имеющих более 200 тыс. дочерних и зависимых организаций по всему миру. Ряд государств, в том числе Республика Беларусь, решили привести в соответствие с МСФО свои национальные ОПБУ. В Республике Беларусь разработана Государственная программа, которая предусматривает конвергенцию с МСФО, определен перечень коммерческих организаций, которые обязаны представлять свою финансовую отчетность по МСФО.

Задача настоящих рекомендаций – ознакомить с основными понятиями и принципами МСФО, помочь понять суть, характер и содержание финансовой отчетности, признанной в международном масштабе.

ТЕМА 1. ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ И СОСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1. Предыстория МСФО. Крах 1929 года на мировых фондовых рынках, породивший многолетний глобальный экономический кризис в индустриально развитых странах и регионах, выявил недостаточность применявшейся системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Концептуальные принципы составления финансовой отчетности в разных странах и даже в разных компаниях одной страны существенно отличались. Отчетность разных компаний не всегда правильно понималась пользователями. Она оказывалась несопоставимой, непригодной для серьезного делового анализа, приводила к ошибочным и неоднозначным выводам о результатах деятельности и финансовом положении компаний, представивших отчетность.

В начале 1930-х годов в США начали разрабатывать систему национальных общепризнанных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, которые добровольно применялись крупными компаниями, представленными на фондовых биржах. На этой основе со временем возникла система ГААП США, дошедшая до наших дней. Федеральная комиссия по ценным бумагам США требует применения ГААП всеми крупными компаниями, входящими в листинг на американских фондовых биржах.

В Европе пошли по пути обязательного применения компаниями национальных планов счетов бухгалтерского учета по модели известного австрийского бухгалтера Э. Шмалленбаха. После Второй мировой войны из этих планов счетов бухгалтерского учета возникла система национальных счетов для учета внутреннего валового продукта и других показателей национальной экономической статистики.

2. Развитие системы международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Комитет по МСФО берет начало от 10 всемирного конгресса бухгалтеров, который был проведен в сентябре 1972 г. в Сиднее.

Именно тогда Генри Бенсон предложил учредить новую организацию, которая бы отвечала за подготовку МСФО. Решение было принято на заседании международной группы изучения проблем бухгалтерского учета в Лондоне в марте 1973 г. Генри Бенсон стал первым председателем Комитета по МСФО. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) является независимым органом, целью которого признается унификация принципов бухгалтерского учета, используемых компаниями во всем мире для составления финансовой отчетности. Задачи Комитета МСФО заключались в разработке и публикации МСФО, которые бы применялись при представлении финансовой отчетности, а также в содействии их принятию и соблюдению на международном уровне.

В 1983 г. была создана международная организация комиссии по ценным бумагам (IOSCO) как главная организация международного сотрудничества регулирующих органов по ценным бумагам. В нее входят национальные регулирующие органы рынков ценных бумаг.

В 1989 г. данная комиссия подготовила отчет «Предложение долевым ценным бумагам на международном рынке», в котором подчеркивалась необходимость разработки единых стандартов финансовой отчетности, однако IOSCO отказалась от их разработки и обратилась к Комитету по МСФО с предложением подготовить общепринятые МСФО для применения при осуществлении торговли ценными бумагами на международном рынке.

В 1994 г. IOSCO завершила обзор действующих на тот момент стандартов. В результате был выявлен ряд вопросов, требующих рассмотрения. В 1995 г. Комитет по МСФО разработал программу «по разработке основных стандартов», которую согласилась принять международная комиссия по рынкам ценных бумаг. Разработкой стандартов до 1999 г. занимался Технический комитет, однако в феврале 2000 г. Комиссия по ценным бумагам и биржам США опубликовала

свою концепцию МСФО, считая, что ее концепция является единственно правильной.

Технический комитет в своем ответном отчете об оценке МСФО объявил об окончании процесса разработки и высказывал мнение, что МСФО возможно использовать при подготовке финансовой отчетности, но с существенными оговорками. 1 апреля 2001 г. Комитет был реорганизован в Совет по международной финансовой отчетности. С 2002 г. начинается процесс конвергенции, ее порядок и последовательность определялись в Норуоклском соглашении “Меморандум о взаимопонимании”, подписанном между Советом МСФО и ССФУ США, в соответствии с которым было необходимо исключить ряд расхождений до 1 января 2005 г.

В ноябре 2007 г. Комиссия по ценным бумагам и биржам США согласилась принимать у иностранных частных эмитентов финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО в редакции Совета по МСФО без сверки с ГААР США. С другой стороны, Комитет по рынкам ценных бумаг и биржам разрешил американским эмитентам подготавливать свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

К началу XXI века КМСФО утвердил более 40 стандартов; некоторые из них претерпели за время существования по две-три редакции, а отдельные были настолько модернизированы, что пришлось изменить их названия. Система документов по МСФО включает следующие стандарты и интерпретации: IAS 1-41; IFRS 1-9; SIC 1-32; IFRIC 1-18.

3. Структура международных стандартов. Стандарт учета и отчетности, как правило, имеет типовую структуру:

Цель. Эта часть предназначена для краткого изложения учетной проблемы и раскрытия задач выпуска стандарта.

Сфера применения. Здесь определяются границы стандарта, оговариваются условия, при которых он не применяется. Кроме того, дается информация об упразднении ранее действующих стандартов в связи с выходом новых.

Определения. Даются понятия основных терминов, применяемых в тексте стандарта.

Описание стандарта. Эта часть стандарта наиболее емкая. Она обычно представлена несколькими разделами, разнообразными по тематике. Например, излагаются принципы учета, варианты оценок, методы учета, способы отражения в отчетности и т.п.

Раскрытие информации. Обязательная часть стандарта. В ней приводится содержание информации, которая должна раскрываться при описании учетной политики предприятия.

Дата вступления в силу. В ней указывается дата введения стандарта в действие.

Иногда стандарт имеет приложения, в которых приводятся сведения об опыте различных стран по данному вопросу или дополнительные пояснения, расшифровки и формы.

Классификация стандартов по их назначению (цели):

Блок 1 – стандарты, формирующие международные принципы бухгалтерского учета.

Блок 2 – стандарты, регламентирующие состав и содержание финансовой отчетности. Эта группа стандартов имеет базовое, основополагающее значение, ибо именно она считается ключом к пониманию финансовой отчетности любого государства, применяющего при организации бухгалтерского учета международные стандарты.

Блок 3 – стандарты, определяющие правила учета отдельных объектов. Самая многочисленная группа, которая в свою очередь может подразделяться на подгруппы. В эту группу входят стандарты, упорядочивающие учет инвестиций и текущих активов, доходов и расходов, налоговых и пенсионных обязательств, правительственных субсидий и т.д.

4. Организационная структура Комитета по международным стандартам финансовой отчетности.

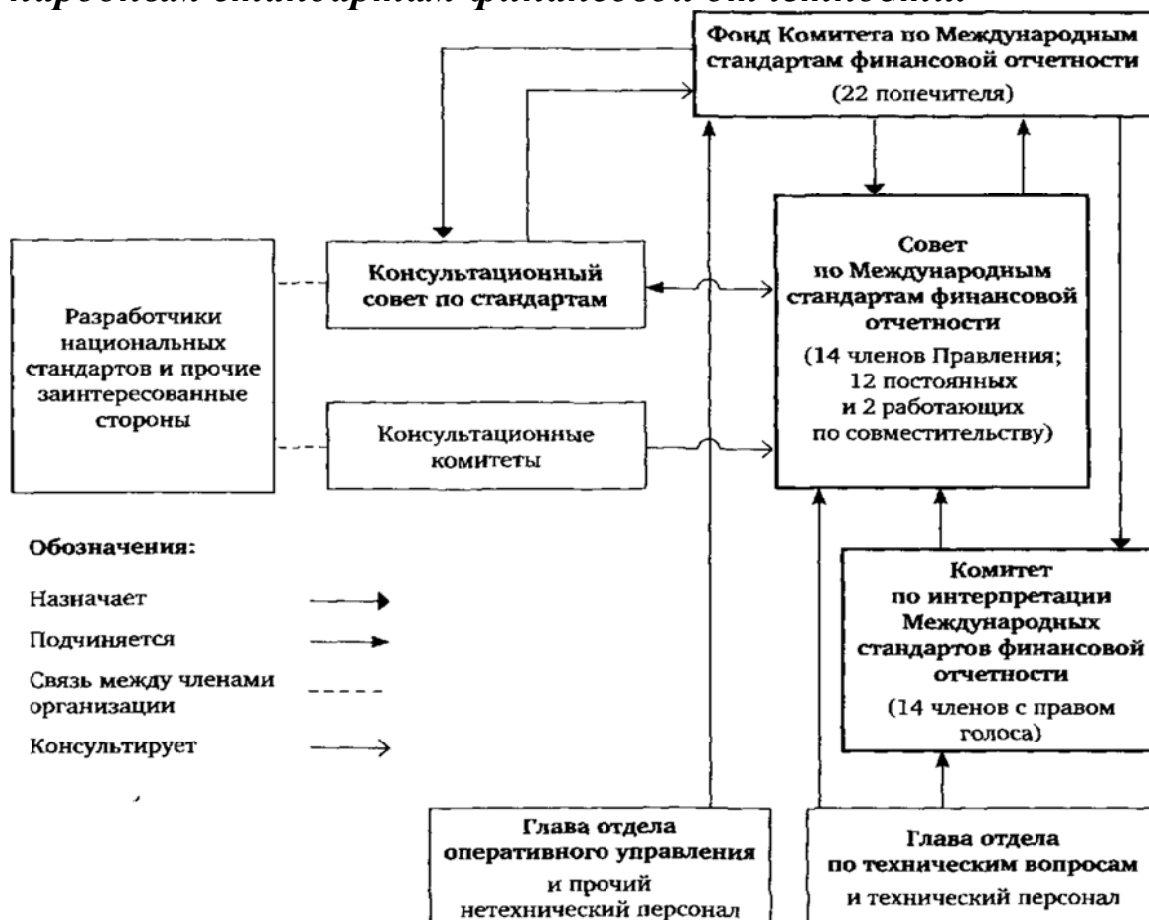


Рисунок 1 – Организационная структура Совета МСФО

Фонд КМСБУ (смотри рисунок 1). Географический баланс: шесть попечителей из Северной Америки, шесть из Европы, шесть из Азиатско-тихоокеанского региона и четыре из любого региона (при условии соблюдения общего географического баланса). Квалификация попечителей: в соответствии с требованиями устава необходимо поддерживать сбалансированность профессионального состава попечителей, в котором должны быть представлены аудиторы, составители отчетности, пользователи отчетности, научные сотрудники и прочие должностные лица, действующие в интересах общественности. Два попечителя обычно являются опытными партнерами ведущих международных аудиторских фирм.

Основной организацией КМСФО является Совет по МСФО (International Accounting Standards Board – IASB). Задачи Совета – разработка и публикация международных стандартов высокого качества, обеспечивающих прозрачность и сравнимость финансовой отчетности компаний. Правление состоит из 14 членов, представляющих 9 стран, 12 из которых работают на постоянной основе.

Комитет по интерпретациям (в английском варианте до недавнего времени этот орган назывался Standing Interpretations Committee; в настоящее время его название изменилось на International Financial Reporting Interpretations Committee – дословно Комитет по интерпретациям международной финансовой отчетности) отвечает за разработку интерпретаций по применению международных стандартов и регламентации других вопросов на основе концептуальных основ. Комитет публикует проекты интерпретаций, рассматривает комментарии заинтересованных сторон, а затем получает от Правления одобрение финального варианта интерпретаций.

Консультационный комитет. В 1981 г. Правление КМСФО учредило консультативную группу (в настоящее время – консультационный комитет), которая включает представителей международных организаций составителей и пользователей финансовой отчетности, бирж и организаций, регулирующих обращение ценных бумаг. Комитет также включает представителей или наблюдателей от агентств развития, организаций, устанавливающих стандарты, и межправительственных организаций.

Консультационный совет. В 1995 г. КМСФО учредил Международный консультационный совет, в который вошли выдающиеся деятели, занимающие высокое положение в бухгалтерском деле, бизнесе и другие пользователи финансовых отчетов. Роль Консультационного совета заключается в обеспечении принятия МСФО и повышении доверия к работе КМСФО.

Служебный персонал КМСФО. Работа Комитета обеспечивается небольшим штатом сотрудников, базирующимся в Лондоне и возглавляемым исполнительным руководителем. Техни-

ческий персонал и другие управляющие проектами в настоящее время представлены специалистами из Канады, Франции, Германии, Новой Зеландии, Великобритании и США.

5. Концепция Совета по МСФО и основополагающие черты полезной бухгалтерской информации.

Концепция Совета по МСФО состоит из введения и 7 разделов:

1. цель финансовой отчетности;
2. допущения, лежащие в основе подготовки финансовой отчетности;
3. качественные характеристики финансовой отчетности;
4. элементы финансовой отчетности;
5. признание элементов финансовой отчетности;
6. оценка элементов финансовой отчетности;
7. концепция капитала и поддержания капитала.

Цель финансовой отчетности заключается в достоверном представлении информации о финансовом положении, результатах деятельности компании, а также об изменениях в ее финансовом положении, полезной для широкого круга пользователей при принятии ими экономических решений.

Концепция выделяет 2 базовых допущения:

1. метод начисления, результаты операций должны признаваться по факту их совершения;
2. непрерывность деятельности предполагает, что компания будет продолжать свою деятельность в будущем. Выделяют 4 основных требования к качеству предоставленной информации (рисунок 2):

1. понятность;
2. уместность: характер и существенность информации;
3. надежность: правдивость, преобладание сущности над формой, нейтральность, осмотрительность, полнота;
4. сопоставимость.

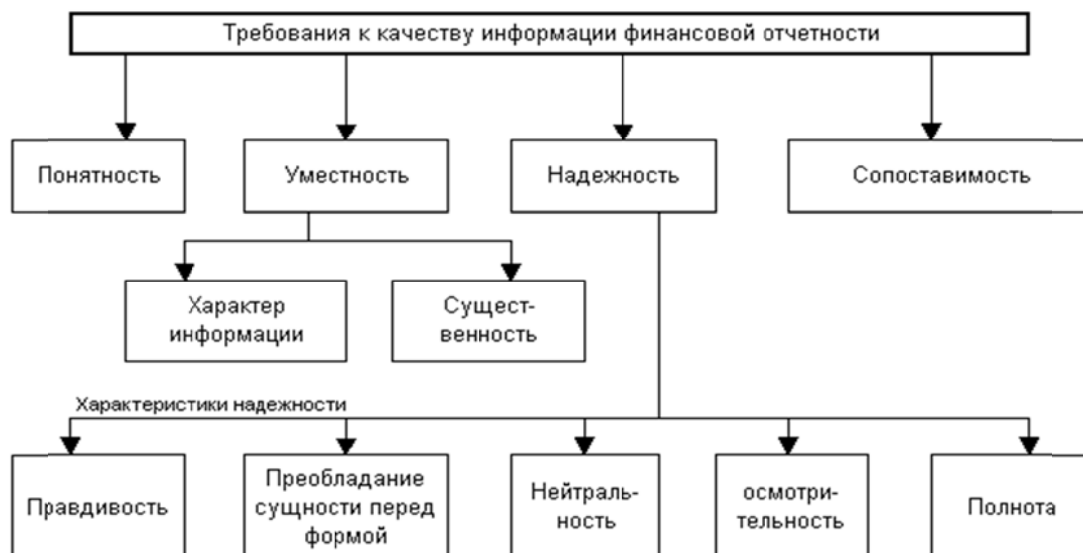


Рисунок 2 – Качественные характеристики финансовой информации

Для достижения цели финансовая отчетность должна обеспечивать информацию о следующих элементах:

1. активах;
2. обязательствах;
3. собственном капитале;
4. доходах и расходах;
5. взносах и распределениях владельцев;
6. движении денежных средств.

Активы определяются как ресурс, контролируемый компанией в результате событий прошлых периодов, от которого компания ожидает экономических выгод в будущем.

Обязательства – обратны активу, обязанность компании, возникшая в результате событий прошлых периодов, погашение которых приведет к оттоку ресурсов из компании, содержащих экономическую выгоду.

Собственный капитал – остаточная доля участия владельцев в активах компании после вычетов всех ее обязательств.

Доходами признается приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока вследствие увеличения активов или уменьшения обяза-

тельств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами владельцев.

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

Признание элементов финансовой отчетности – это процесс включения его в баланс или отчет о прибылях и убытках.

Измерение элементов финансовой отчетности представляет собой этап в рамках процесса включения статьи в финансовую отчетность.

Этот процесс предусматривает выбор определенного метода оценки. Концепция МСФО указывает на возможность использования следующих методов оценки в зависимости от требований конкретных стандартов или условий:

1. историческая (первоначальная) стоимость;
2. восстановительная (текущая) стоимость;
3. возможная цена продажи или погашения (чистая стоимость реализации);
4. текущая дисконтированная стоимость или ценность от использования или приведенная стоимость предполагаемых будущих потоков денежных средств от продолжающегося использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования;
5. справедливая стоимость.

В зависимости от типа актива справедливой стоимостью может быть:

1. рыночная цена, если ликвидный рынок (если неликвидный, то требуется корректировка рыночной цены);
2. оценка эксперта;
3. дисконтированные денежные потоки;
4. чистая стоимость реализации;
5. восстановительная стоимость;
6. индексированная историческая стоимость.

Таким образом, в отношении оценки по справедливой стоимости существует значительная степень неуверенности.

Задание 1.1 Обсудить подход к отображению следующих сделок в финансовой отчетности:

а) Компания А продает земельную собственность компании Б, занимающейся инвестициями в недвижимость. Акции обеих компаний котируются на международно признанных фондовых биржах. Цена продажи земли составляет 22 млн. дол., а ее рыночная стоимость – 30 млн. дол. По условиям соглашения, в течение следующих 5 лет компания А имеет право в любой момент выкупить землю обратно по первоначальной цене продажи плюс ежегодная комиссия, которая устанавливается в размере базовой процентной ставки банка + 3%. При этом компания Б не может требовать от компании А обратного выкупа земли. Бухгалтер компании А предлагает отобразить данную операцию в финансовой отчетности как сделку купли-продажи.

б) Компания по производству автомобилей, поставляет автомашины автосалону на следующих условиях. Автосалон должен вносить ежемесячную плату в размере 100 дол. за каждую машину за право ее показа в салоне, а также обязан самостоятельно застраховать автомобили. При продаже машины покупателю Автосалон выплачивает Производителю автомобилей ее заводскую цену, действовавшую на момент поставки. Автосалон имеет право вернуть автомобиль Производителю при условии уплаты пени в размере 8 % от его стоимости. Если в течение 4 месяцев автомобиль не продан, Автосалон обязан уплатить заводскую цену. Производитель не имеет права требовать возврата поставленных автомобилей. Бухгалтер Автосалона предлагает считать автомобили, не проданные в течение менее чем 4 месяцев, собственностью Производителя и в финансовой отчетности не включать их в запасы.

Задание 1.2 Обсудить подход к отображению следующих сделок в финансовой отчетности компании и подготовьте выдержки из отчетов о финансовом положении и совокупном доходе за 3 последующие года:

а) если компания учитывает эти операции исходя из их юридической формы;

б) если операции отображаются согласно их экономической сути.

На 1 января 2009г. запасы компании содержат выдержанные лесоматериалы, которые 2 года назад стоили 12 млн. дол. В силу дефицита лесоматериалов такого качества, их цена на 1 января 2009 г. возросла до 20 млн. дол. Пройдет еще 3 года, пока эти лесоматериалы будут проданы мебельной фабрике для изготовления высококачественной мебели. 1 января 2009 г. компания заключила договор с банком о продаже лесоматериалов за 15 млн. дол. В течение последующих 3 лет компания имеет право в любой момент выкупить лесоматериалы обратно за 15 млн. дол. плюс накопленные проценты из расчета 3 % в год свыше базовой ставки, начисление которых начинается с даты первоначальной продажи. Ожидается, что базовая ставка на время сделки составит 7 %. Компания планирует выкупить лесоматериалы 31 декабря 2012 г. и в тот же день перепродать их, предположительно, за 25 млн. дол. Расходы по займам списываются на затраты периода.

Задание 1.3. Объяснить подход к учету операций, описанных ниже в а) и б), составить бухгалтерские записи, подготовить выдержки о финансовом положении и совокупном доходе за год, окончившийся 31 декабря 2012 г.

а) Компания импортирует твердую древесину и выдерживает ее в течение 5 лет в особых условиях в целях последующего производства высококачественной мебели. За год, окончившийся 31 декабря 2012 г., стоимость импортированной древесины составила 40 млн. долл. Компания заключила договор о продаже всей этой древесины за 40 млн. долл. при условии ее обратного выкупа через 5 лет за 56.10 млн. долл.

б) Произведенную мебель Компания поставляет в Магазин на условиях консигнации, причем тот имеет право вернуть мебель в течение 6 месяцев после поставки, а также обязан ежемесячно вносить плату за право выставлять мебель, которую Компания использует на оплату страхования и возмещение услуг по доставке. По истечении 6 месяцев Магазин обязан рассчитаться с Компанией за полученную мебель по цене, существовавшей на дату поставки. Случаев возврата мебели Магазином по окончании шестимесячного срока не было.

За год, окончившийся 31 декабря 2012 г., Компания поставила Магазину мебель по цене 10 млн. долл. (это обычная цена продажи, равная себестоимости плюс 30 % наценки). Фактически от Магазина получено 6 млн. долл.

Вопросы для повторения

1. Можно ли считать, что имущество организации составляет ее активы?
2. Какие признаки, характеризуют расходы и доходы организации? Перечислите их.
3. Почему следует руководствоваться принципом соответствия доходов и расходов?
4. Назовите элементы финансовой отчетности.
5. В чем состоит суть принципа осмотрительности?
6. Назовите основные черты и критерии полезной бухгалтерской информации.

Тесты для контроля проверки знаний по теме 1

1. МСФО – это:
 - а) международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые FASB;
 - б) международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые Комиссией ЕС;
 - в) международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые IASB.

2. В основу реформирования бухгалтерского учета в Республике Беларусь положены:

- а) GAAP;
- б) директивы ЕС;
- в) IFRS.

3. В какой системе интересы налоговых органов выведены за рамки финансовой отчетности:

- а) англо-американской;
- б) континентальной;
- в) латиноамериканской.

4. Разработкой МСФО занимается:

- а) консультативный совет по стандартам;
- б) Совет МСФО;
- в) доверенные лица;

5. МСФО:

- а) являются обязательными для всех стран мира;
- б) являются обязательными для стран – членов ЕС;
- в) не являются обязательными для всех стран мира.

6. Национальная система бухгалтерского учета Германии относится к:

- а) англо-американской модели;
- б) континентальной модели;
- в) латиноамериканской модели.

7. К региональным стандартам бухгалтерского учета относится:

- а) GAAP;
- б) IFRS;
- в) Директивы ЕС;

8. Континентальная модель является:

- а) региональной системой бухгалтерского учета;
- б) национальной системой бухгалтерского учета;
- в) одной из классификационных моделей учетных систем.

9. Национальная система бухгалтерского учета Республики Беларусь наиболее близка к:

- а) англо-американской модели;

- б) континентальной модели;
- в) латиноамериканской модели.

10. МСФО использует в качестве национальных стандартов бухгалтерского учета:

- а) Кувейт;
- б) Нидерланды;
- в) Россия.

11. Цель финансовой отчетности по МСФО состоит в:

- а) составлении сводной отчетности ГНК;
- б) обеспечении информацией о деятельности компании внешних пользователей;
- в) обеспечении информацией администрации компании.

12. Принцип осмотрительности по МСФО означает:

- а) большую готовность к признанию доходов, чем расходов;
- б) большую готовность к признанию расходов, чем обязательств в отчетности;
- в) большую готовность к признанию расходов, чем доходов в отчетности.

13. Активы по МСФО – это:

- а) ресурсы, от которых компания ожидает притока экономических выгод в будущем;
- б) ресурсы, от которых ожидается отток экономических выгод в будущем;
- в) приращение экономических выгод.

14. Обязательства по МСФО – это:

- а) уменьшение экономических выгод;
- б) задолженность компании, урегулирование которой приведет к оттоку экономических выгод в будущем;
- в) заемные источники средств.

15. Капитал по МСФО – это:

- а) часть активов компании за вычетом ее обязательств;
- б) приращение экономических выгод;
- в) часть пассивов компании.

ТЕМА 2. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (IAS 1, IFRS 1)

1. Требования и условия составления финансовой отчетности. Компания должна предоставить полное и безоговорочное заявление о соответствии своей финансовой отчетности международным стандартам финансовой отчетности. Финансовая отчетность не должна представляться как соответствующая МСФО, если она не отвечает всем требованиям каждого применимого стандарта и каждой применимой интерпретации. Когда организация отступает от требований отдельного стандарта, она обязана раскрыть следующую информацию:

– о том, что руководство компании пришло к заключению, что финансовая отчетность добросовестно представляет необходимую информацию;

– о том, что она обеспечила соблюдение применимых МСФО за исключением того, что она отступила от конкретного требования в целях достижения добросовестного представления;

– наименование стандарта и требования от которого отступила компания, характер отступления, а также причину, по которой данное требование вводило в заблуждение, а также принятый порядок учета;

– по каждому отчетному периоду влияние отступления на каждую статью финансовой отчетности, которая отражалась бы в финансовой отчетности в соответствии с требованием, которое применялось бы в отсутствие отступления.

Основными требованиями МСФО является:

1. достоверное представление учетной политики;
2. допущение о непрерывности деятельности компании;
3. метод начисления;
4. последовательность представления;
5. существенность и агрегирование;
6. взаимозачет;
7. сравнительная информация.

Раскрывающая информация организация обязана представить, как минимум, отчет о финансовом положении, отчет о совокупном доходе, отчет об изменении в собственном капитале и соответствующие примечания за текущий и предыдущий периоды.

2. Отчет о финансовом положении по состоянию на конец периода. Организация должна в обязательном порядке четко обозначать и выделять финансовую отчетность из числа прочей информации в рамках одного опубликованного документа.

В финансовой отчетности в обязательном порядке должен быть выделен каждый компонент финансовой отчетности. В финансовой отчетности компания должна предоставить следующую информацию:

1. наименование отчитывающейся организации и ее идентификационные признаки;
2. охватывает ли финансовая отчетность отдельную организацию или группу организаций;
3. дата завершения отчетного периода или период, охватываемый данным комплексом финансовых отчетов;
4. валюта представления;
5. уровень округления, используемый при представлении финансовой отчетности.

Первым отчетом является отчет о финансовом положении, который должен, как минимум, содержать статьи, представляющие следующие суммы, таблица 1.

В МСФО IAS 1 предполагается возможность представления отчета в 2 форматах:

- 1) активы – обязательства = собственный капитал
- 2) активы = собственный капитал + обязательства

Таблица 1 – Структура отчета о финансовом положении с минимальным раскрытием информации

Актив	Пассив
1. Основные средства	11. Торговая и прочая кредиторская задолженность
2. Инвестиционная недвижимость	12. Сумма оценочных обязательств
3. НМА	13. Сумма финансовых обязательств (за исключением сумм, указанных в 11 и 12 пунктах)
4. Финансовые активы	14. Текущие суммы по текущим налоговым активам и обязательствам
5. Инвестиции, учитываемые по долевым методу	15. Отложенные налоговые активы и обязательства
6. Биологические активы	16. Обязательства в составе группы выбытия
7. Запасы	17. Доля меньшинства или неконтрольная доля участия, представленная в составе собственного капитала
8. Торговая дебиторская и прочая задолженность	18. Суммы выпущенного капитала и резервов, относящихся к владельцам материнской компании
9. Денежные средства и их эквиваленты	
10. Суммарные активы	

Организация обязана представить краткосрочные и долгосрочные активы и обязательства как отдельные разделы в отчете о финансовом положении, за исключением случаев, когда разбивка на основе ликвидности дает такую информацию, которая является надежной и более значимой.

Когда применяется это исключение, организация обязана представлять все активы и обязательства в порядке их ликвидности, т.е. используется формат 1, в противном случае мы их показываем в разрезе долгосрочных и краткосрочных активах – в формате 2.

Организация обязана раскрыть в отчете о финансовом положении или в примечаниях к нему более мелкие подклассы каждой из представленных линейных статей. Степень детализации подклассов зависит от требований МСФО.

3. Отчет о совокупном доходе за период. Организация обязана представить все статьи доходов и расходов, признанные в периоде:

1. в едином отчете о совокупном доходе;
2. в двух отчетах: отчете о прибылях и убытках и отчете о совокупном доходе.

Информация, представленная в отчете о совокупном доходе, как минимум, должна включать следующие линейные статьи, которые представляют следующие суммы за период:

1. выручка;
2. финансовые расходы;
3. доля организации в прибылях или убытках совместных и ассоциированных компаний, учтенная согласно методу учета по долевого участию;
4. единая сумма прибыли или убытка от прекращенных операций и от выбытия или переоценки активов, предназначенных для продажи;
5. расходы на налоги;
6. прибыль или убыток;
7. каждый компонент прочего совокупного дохода, классифицируемый по его характеру за исключением сумм, указанных в пункте 8;
8. доля в прочем совокупном доходе ассоциированных компаний и совместных предприятиях, учтенных согласно методу по долевого участию;
9. суммарный совокупный доход.

Организация должна в обязательном порядке раскрывать следующие статьи о совокупном доходе как распределение прибыли или убытка за период:

1. прибыль или убыток за период, относящийся к:
 - неконтрольной доле участия;
 - владельцам материнской компании.
2. суммарный совокупный доход за период, относящийся к:
 - неконтрольной доле участия;
 - владельцам материнской компании.

Организация может представлять дополнительные линейные статьи, заголовки разделов и промежуточные суммы в отчете о совокупном доходе, когда такое представление значимо для понимания финансовых результатов деятельности организации.

Стандарт предоставляет компаниям выбор наиболее уместного и достоверного метода представления расходов, каждый из предлагаемых методов имеет свои преимущества:

1. метод по характеру расходов;
2. метод по назначению.

Выбор между методами зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера организации.

4. Отчет об изменении в собственном капитале за период. Организация обязана раскрыть в своем отчете следующую информацию:

1. суммарный совокупный доход за период с выделением итоговых сумм, относимых к собственникам материнской компании и к неконтрольным долям;

2. по каждому компоненту собственного капитала – последствия ретроспективного применения или ретроспективного пересчета, произведенные в соответствии с МСФО IAS 8;

3. по каждому компоненту собственного капитала – выверку между балансовой стоимостью на начало и на конец периода отдельными раскрытиями изменений вследствие:

- прибыли или убытка;
- каждой статьи прочего совокупного дохода;
- операций с владельцами, когда они выступают в качестве владельцев, при этом отдельно показываются взносы владельцев и распределение их, и такие изменения в долях владения дочерними организациями, которые не приводят к утрате контроля.

Отчет об изменении в собственном капитале может отражаться в 2 форматах:

1. предоставляются все изменения в капитале;

2. предоставляются изменения в капитале, кроме вызванных операций с собственниками.

Примеры статей, признаваемых напрямую в капитале:

1. переоценка основных средств;
2. определение курсовых разниц;
3. изменение стоимости инструментов, удерживаемых для продажи до момента их выбытия;
4. переоценка инструментов хеджирования будущих дисконтированных потоков;
5. корректировки, связанные с исправлением ошибок и изменением учетной политики.

5. Примечание к финансовой отчетности. Примечания в обязательном порядке должны:

1. предоставлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретной учетной политики;
2. раскрывать такую информацию, требуемую МСФО, которая не представлена где-либо еще в финансовой отчетности;
3. давать такую информацию, которая не представляется где-либо еще в финансовой отчетности, но значима для понимания любого из представленных видов отчетности.

Примечания обычно представляются в следующем порядке:

1. заявление о соответствии МСФО;
2. краткое описание существенных признаков учетной политики;
3. дополнительная информация по статьям, представленным в отчетах;
4. прочее раскрытие информации: условные обязательства и непризнанные договорные обязательства, нефинансовая информация.

Особое внимание отводится раскрытию информации о применяемой учетной политике. В стандарте IAS 1 напрямую указано, что организация обязана раскрывать все значительные элементы учетной политики, в том числе используемой

при подготовке финансовой отчетности, применяемые оценки, а также иные аспекты учетной политики.

6. Первое представление отчетности по МСФО. Переход к МСФО любой организации регулируется стандартом IFRS 1 «Принятие международных стандартов в финансовой отчетности впервые». Первой отчетностью, составленной по МСФО, является первая финансовая отчетность, представляющая которую организация ясно и безоговорочно заявила о ее соответствии МСФО.

МСФО необходимо применять также к каждой промежуточной отчетности, составленной за часть периода, который является отчетным для финансовой отчетности, впервые подготовленной в соответствии с требованиями МСФО. Кроме этого, сделав такое заявление, компания обязана произвести ретроспективные изменения за ряд предыдущих отчетных периодов.

Датой перехода на МСФО является начальная дата самого раннего периода, за который организация представляет полную сравнительную информацию в соответствии с МСФО своей первой финансовой отчетности по МСФО.

Входящий баланс составляется на дату перехода к МСФО. Организация может его опубликовать, но IFRS 1 этого не требует. По сути, входной баланс является первым шагом к переходу и применению к МСФО. В нем необходимо:

1. признавать все активы и обязательства, которые требуются по МСФО, действующими на отчетную дату представления первой финансовой отчетности по этим стандартам или исключить отдельные из них, ранее признанные по национальным правилам, если МСФО не разрешает такого признания;

2. произвести переклассификацию статей, признанных ранее в соответствии с национальными правилами и переоценить их в порядке признанного МСФО;

3. не применять МСФО к ретроспективным событиям, которые были отражены в отчетности на основании профес-

сиональных суждений, даже если к моменту составления входящего баланса они стали определенно известными.

Учетная политика должна отвечать требованиям каждого стандарта, действующего на отчетную дату ее первой финансовой отчетности по МСФО и любых других стандартов МСФО, досрочное применение которых разрешается. Если МСФО предполагает различные варианты ранее действующих МСФО на отчетную дату, то они не должны применяться в учетной политике, не применяются также любые переходные положения МСФО, т.е. они касаются изменений в учетной политике организаций, уже применяющих МСФО, т.е. уже не впервые.

Задание 2.1 Подготовить на основании имеющейся информации следующие формы финансовой отчетности Компании:

а) Отчет о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 2011 года;

б) Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2011 года;

в) Отчет об изменениях в собственном капитале за год, закончившийся 31 декабря 2011 года.

Остатки по счетам компании на 31 декабря 2011 года.

Первоначальная стоимость основных средств	2000
Накопленная амортизация основных средств	100
Накопленный убыток от обесценения основных средств	80
Нематериальные активы	800
Накопленная амортизация нематериальных активов	60
Запасы	1150
Резерв под обесценение запасов	250
Дебиторская задолженность	4600
Резерв под обесценение дебиторской задолженности	300
Кредиты, займы к получению 31 июля 2012 года	770
Денежные средства	11260
Кредиторская задолженность	3100
Кредиты, займы к уплате 31 декабря 2012 года	900
Резерв долгосрочный на восстановление окружающей среды	460
Отложенные налоговые обязательства	550
Акционерный капитал	10000
Эмиссионный доход	3000
Резерв переоценки основных средств	600

Выручка	22800
Себестоимость	16400
Коммерческие расходы	1500
Управленческие расходы	2900
Прочие операционные доходы и расходы	730
Начисленные проценты к получению	80
Начисленные проценты к уплате	100
Затраты по налогу на прибыль	375
Нераспределенная прибыль	780
Дивиденды, начисленные за период	475

В течение 2011 года Компания не производила операции со своими собственными акциями. Сумма дооценки основных средств за 2011 год, отнесенная на резерв переоценки, составила 55 тыс. дол.

Тесты для контроля проверки знаний по теме 2

1. Метод начисления по МСФО состоит:
 - а) в признании результатов операции по факту ее совершения независимо от движения денежных средств;
 - б) в начислении задолженности поставщиков и покупателей;
 - в) в начислении заработной платы работникам.
2. Под доходом в МСФО понимается:
 - а) ресурсы, от которых ожидаются экономические выгоды;
 - б) увеличение экономических выгод;
 - в) уменьшение экономических выгод.
3. Под расходом в МСФО принимаются:
 - а) уменьшение экономических выгод;
 - б) увеличение экономических выгод;
 - в) погашение обязательств;
 - г) выбытие активов.
4. В качестве справедливой стоимости обычно используется:
 - а) рыночная стоимость, определяемая путем оценки;
 - б) остаточная стоимость;
 - в) ликвидационная стоимость;
 - г) себестоимость.
5. По МСБУ 1 обязательными формами отчетности являются:
 - а) бухгалтерский баланс;
 - б) бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках;

в) бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, отчет об изменении капитала, отчет о движении денежных средств;

г) бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, отчет об изменении капитала, отчет о движении денежных средств, пояснительная записка.

6. Согласно МСБУ 1 отчетный период составляет:

а) год;

б) полугодие;

в) квартал.

7. По МСБУ 1 форма баланса:

а) жестко регламентирована;

б) определен перечень элементов, которые должны быть отражены, как минимум;

в) не регламентирована.

8. В бухгалтерском балансе согласно МСБУ 1 не отражаются:

а) отложенные налоговые обязательства;

б) доля меньшинства;

в) административные расходы;

г) финансовые активы.

9. В отчете о прибылях и убытках по МСБУ 1 характеризуются:

а) финансовое положение предприятия;

б) финансовые результаты деятельности предприятия;

в) доходы и расходы.

10. Метод отражения расходов по характеру затрат используется при составлении:

а) отчета о прибылях и убытках;

б) отчета о движении денежных средств;

в) баланса.

11. В отчет об изменениях капитала по МСБУ 1 не включается информация о:

а) резервном капитале;

б) результатах переоценки внеоборотных активов;

в) резервах предстоящих расходов и платежей.

ТЕМА 3. ОТЧЕТЫ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (IAS 7)

1. Цель и сфера применения отчета о движении денежных средств. ОДДС – потоки ДС и их эквивалентов за отчетный период с подразделением и группировкой потоков от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Операционная деятельность – основная, приносящая выручку, деятельность компании, а также прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой. (Пример: денежные поступления от продажи товаров, денежные платежи служащим и др.).

Инвестиционная деятельность – приобретение и продажа долгосрочных активов, а также другие инвестиции, не относящиеся к денежным эквивалентам. (Пример: денежные платежи для приобретения ОС, НМА, авансовые денежные платежи, денежные платежи по срочным контрактам, опционам и сводам и др.).

Финансовая деятельность – виды деятельности, результатом которых является изменение в составе и размере собственного капитала и полученных займов и кредитов. (Пример: выплаты собственникам при выкупе или погашении акции компании и др.).

Структура ОДДС: операционный денежный поток, инвестиционных денежный поток, финансовый денежный поток, не денежные инвестиционные и финансовые операции (только в примечаниях к финансовой отчетности).

Компания должна представлять данные ОДДС, используя прямой либо косвенный метод.

2. Косвенный метод составления отчета. Косвенный метод – метод, в соответствии с которым чистая прибыль корректируется с учетом влияния неденежных операций (например, таких как амортизация, резервы и др.), отложенных или начисленных сумм по прошлым или будущим поступлениям денежных средств по операционной деятельности.

сти (например, корректировки, связанные с изменением запасов, дебиторской и кредиторской задолженности по операционной деятельности); а также статей дохода или расхода, связанных с потоками денежных средств по инвестиционной или финансовой деятельности.

Суть косвенного метода состоит в том, что полученная прибыль корректируется на изменение счетов текущих активов и текущих обязательств. Добавляется сумма начисленных амортизационных отчислений и прибавляется сальдо от инвестиционной и финансовой деятельности.

Информация для составления ОДДС берется из ОПУ (чистая прибыль после налогообложения) и из бухгалтерского баланса (Корректировки +, – изменения счетов текущих активов и текущих обязательств).

В отчете, составленном по косвенному методу, концентрируется информация о финансовых ресурсах организации, отражаются показатели, содержащиеся в смете доходов и расходов и поступающие в ее распоряжение после оплаты факторов производства для совершения нового цикла воспроизводства.

3. Прямой метод составления отчета. Прямой метод – раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и платежей.

При использовании прямого метода информация об основных видах денежных поступлений и платежей может быть получена:

1. из учетных записей компаний;
2. путем корректировки продаж, с/с продаж и других статей в отчете о совокупном доходе с учетом следующего: изменения в запасах и операциях кредиторской и дебиторской задолженности в течение периода; других не денежных статей; прочих статей, ведущих к возникновению инвестиционных или финансовых денежных потоков.

В ОДДС потоки представляются в развернутом виде, т.е. отдельно притоки и отдельно оттоки. Взаимозачет притоков и от-

токов денежных средств допускают только в случаях, предусмотренных стандартом IAS 7:

1) когда потоки денежных средств отражают деятельность клиентов, а не самой организации;

2) когда денежные поступления и платежи отличаются быстрым оборотом, крупными суммами и короткими сроками погашения.

Задание 3.1 Укажите, к какой части денежного потока и с каким знаком относятся следующие финансовые операции:

1. Денежные поступления от продажи товаров за наличные.
2. Выплата процентов по краткосрочному займу.
3. Продажа собственных акций за наличные.
4. Выплата дивидендов по привилегированным акциям.
5. Получение дивидендов от дочерней компании.
6. Продажа здания по цене, выше балансовой.
7. Приобретение оборудования в обмен на старое с доплатой.
8. Получение процентного дохода по государственным облигациям.
9. Получение последней купонной выплаты и погашение облигаций компании ХХХ, купленных 10 лет назад.
10. Конвертация привилегированных акций в обыкновенные акции.
11. Оплата текущей аренды.
12. Оплата финансовой аренды.

Задание 3.2 Используя отчетность компании, построить отчет о движении денежных средств:

1. косвенным методом;
2. прямым методом.

БАЛАНС			
	На начало	На конец	Изменения
Денежные средства	17,000	12,000	
Дебиторская задолженность (чистая)	60,000	40,000	
ТМЗ	84,000	70,000	
Предоплаченные расходы	6,000	4,000	

Итого текущие активы	167,000	126,000	
Станки и оборудование	250,000	210,000	
Накопленная амортизация: станки и оборудование	(60,000)	(48,000)	
Итого долгосрочные активы	190,000	162,000	
Итого активы	357,000	288,000	
Кредиторская задолженность	35,000	40,000	
Проценты к оплате	3,000	4,000	
Налог на прибыль к оплате	22,000	12,000	
Итого текущие обязательства	60,000	56,000	
Облигации к оплате	90 000	64,000	
Итого долгосрочные обяза- тельства	90 000	64,000	
Итого обязательства	150,000	120,000	
Обыкновенные акции	95,000	80,000	
Нераспределенная прибыль	112,000	88,000	
Итого капитал	207,000	168,000	
Итого обязательства и капи- тал	357,000	288,000	

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ	
Реализация	590,000
Себестоимость реализованной продукции (без амортизации)	(300,000)
Валовая прибыль	290,000
Оплата труда и другие операционные расхо- ды	(216,000)
Амортизация: оборудования	(24,000)
Прибыль от выкупа облигаций	16,000
Убыток от продажи ОС	(6,000)
Расходы на проценты	(7,000)
Налог на прибыль	(15,000)
Чистая прибыль	38,000

Разъяснения к отчетности:

1. Дебиторская задолженность образовалась в связи с продажей ТМЗ, а кредиторская задолженность – в связи с покупками ТМЗ.

2. Были приобретены основные средства стоимостью \$70 000, причем \$10 000 было выплачено наличными, а на сумму \$60 000 были выпущены облигации и переданы продавцу.

3. Основные средства с первоначальной стоимостью \$30 000 и накопленной амортизацией \$12 000 были проданы за \$12 000 наличных. В результате понесен убыток в размере \$6 000.

4. Получены денежные средства в размере \$15 000 от выпуска 3 000 обыкновенных акций.

5. В результате того, что при погашении облигаций с балансовой стоимостью \$34 000 было выплачено только \$18 000, получен доход в размере \$16 000.

6. Были объявлены и выплачены дивиденды в размере \$14 000.

Тесты для контроля знаний по теме 3

1. Денежные эквиваленты – это:

- а) деньги в кассе;
- б) краткосрочные высоколиквидные финансовые вложения;
- в) средства на расчетном счете;
- г) краткосрочные займы.

2. Согласно МСБУ 7 отчет о движении денежных средств может составляться:

- а) методом функции затрат;
- б) только прямым методом;
- в) прямым или косвенным методом.

3. Приобретение долгосрочных облигаций по МСБУ 7 относится к:

- а) операционной деятельности;
- б) финансовой деятельности;
- в) инвестиционной деятельности.

ТЕМА 4. АМОРТИЗАЦИЯ И ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ (IAS16, 38, IFRS 3). ОБЩЕЕ ПРАВИЛО АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1. Общие подходы к амортизации. ОС – материальные активы, которые предполагается использовать в течение более чем 1 периода и предназначенные для использования в производстве товаров, поставке услуг, сдаче в аренду третьим лицам или используемых для административных целей.

Амортизируемая стоимость – стоимость актива или другая сумма, отраженная вместо стоимости за вычетом ликвидационной стоимости. Амортизируемая стоимость определяется исходя из балансовой стоимости, уменьшенной на ликвидационную стоимость.

Ликвидационная стоимость – сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы. Определяется на дату приобретения и начала эксплуатации.

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

Срок полезной службы – это а) период времени, на протяжении которого организация предполагает использовать актив; б) количество единиц производства или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

Общий подход, закрепленный в МСФО к амортизации, заключается в том, что амортизационные отчисления представляют собой расход. Но сумма амортизации уменьшает чистую прибыль, но не уменьшает полученного дохода, поэтому может рассматриваться как составная часть дохода.

Норма амортизации зависит от СПИ. В свою очередь СПИ может быть пересмотрен под влиянием модернизации объекта, изменения в ремонтной политике и т.д.).

В соответствии с IAS 16 выделяются следующие методы начисления амортизации:

- 1) метод равномерного начисления (линейный);
- 2) метод уменьшаемого остатка;
- 3) метод суммы изделий.

2. Амортизация НМА. Аналогично амортизации основных средств.

Особенность – ликвидационная стоимость НМА приравнивается к нулю, если только не ожидается его продажа до окончания срока его полезной службы.

Порядок амортизации НМА устанавливается IAS 38, который предусматривает разделение НМА на группы с конечным и неопределенным СПИ.

НМА с конечным СПИ оцениваются в балансе по его остаточной стоимости. Это группа относится к амортизируемым активам.

НМА с неопределенным СПИ не амортизируются. Они оцениваются в балансе путем периодического тестирования на обесценение в соответствии с требованиями IAS 36.

В обычной практике применяется метод равномерного начисления амортизации НМА. Амортизационные суммы списываются в расходы или относятся на увеличение стоимости других активов, если эта стоимость возникла с применением данного НМА. Методы амортизации и срока полезной службы пересматриваются на конец каждого финансового года. Период амортизации должен быть изменен, если ранее СПИ отличался от прежних оценок этого срока.

3. Учет обесценения активов. Согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» необходимо учитывать обесценение активов. Обесценение активов – процесс уценки отдельных активов для того, чтобы в отчетном бухгалтерском балансе они учитывались по сумме, не превышающей их реальную возмещенную стоимость.

Возмещаемая сумма – стоимость, которая может быть получена в процессе использования или в результате продажи.

Возмещаемая стоимость может быть оценена двумя путями:

- 1) путем расчета справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;
- 2) расчета ценности использования актива.

При этом возмещаемая сумма признается равной большому значению одного из двух названных показателей.

Если балансовая стоимость больше возмещаемой стоимости, то получаем убыток от обесценения, в обратном случае актив отражается по балансовой стоимости.

Величина обесценения = балансовая стоимость минус возмещаемая стоимость.

Показатели возможного обесценения актива:

Внешние (существенное снижение рыночной стоимости актива, увеличение рыночных процентных ставок и т.д.).

Внутренние (имеются свидетельства устаревания или физические повреждения актива, существенные изменения в процессе эксплуатации актива и т. д.).

Ценность использования – дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, которую предполагается получить от актива, формула 1.

$$PV = FV / (1+i)^n \quad (1)$$

PV – дисконтированная стоимость, FV – текущая стоимость, i – процентная ставка, n – количество периодов.

Убыток от обесценения должен немедленно признаваться в качестве расхода в ОПУ, за исключением тех случаев, когда актив учитывается по величине переоценки произведенной согласно другому стандарту. Убыток от обесценения для переоцененного актива должен учитываться как уменьшение переоценки. После признания убытка от обесценения или восстановления убытка необходимо изменить норму амортизации данного актива.

Если невозможно определить возмещаемую величину для отдельного актива, необходимо определить группу активов, которая генерирует денежные потоки, вполне независимые от денежных потоков, генерирующих другие активы. К таким активам относят Гудвил и корпоративные активы.

Задание 4.1 У компании в отчете о финансовом положении имеется основное средство. Его полная первоначальная стоимость составляет 110 тыс. долл. накопленная амортизация на 1 января 2008 г. составляет 45 тыс. долл. Данный объект амортизируется линейным методом, срок его службы составляет 22 года. 1 января 2008 г. компания провела переоценку данного объекта, согласно которой его справедливая стоимость на эту дату составила 91 тыс. долл.

Требуется: приведите выдержки из отчета о совокупном доходе и отчета о финансовом положении по итогам 2008 года в отношении данного объекта и покажите соответствующие проводки за 2008 год, если переоценка учитывалась: (а) методом списания; (б) пропорциональным методом.

Задание 4.2 У компании в отчете о финансовом положении имеется основное средство. Его полная первоначальная стоимость составляет 170 тыс. долл. Данный объект амортизируется линейным методом, срок его службы составляет 10 лет. Объект был куплен 1 января 2008 г. Ликвидационная стоимость объекта составляет 20 тыс. долл. 1 января 2012 г. компания провела переоценку данного объекта, согласно которой его справедливая стоимость на эту дату составляла 143 тыс. долл., а его ликвидационная стоимость составила 26 тыс. долл.

Требуется: приведите выдержки из отчета о совокупном доходе и отчета о финансовом положении компании по итогам 2012 г. в отношении данного объекта и покажите соответствующие проводки за 2012 г., если переоценка учитывалась: (а) методом списания; (б) пропорциональным методом.

Задание 4.3 В начале отчетного года Компания продала свою автоматизированную линию по производству сигарет за 50000 долл. Из бухгалтерских книг известна следующая информация на дату продажи:

Первоначальная стоимость линии – 150000 долл.;

Накопленная амортизация – 120000 долл.;

Ликвидационная стоимость – 30000 долл.

Компания покупатель купила актив, но договорилась об отсрочке платежа на один год. Компания согласилась на такие условия оплаты, но увеличила продажную стоимость до 55000 долл.

Требуется: Напишите проводки на момент выбытия актива.

Тесты для контроля проверки знаний по теме 4

1. Текущая дисконтированная стоимость по МСФО – это:
 - а) первоначальная стоимость минус начисленная амортизация;
 - б) дисконтированная величина будущих денежных поступлений (или оттока денежных средств);
 - в) стоимость обязательства с учетом процента за отсрочку оплаты.
2. В МСФО и в нормативах Республики Беларусь трактовка восстановительной стоимости:
 - а) совпадает;
 - б) не совпадает;
 - в) не используется данная стоимость.
3. Метод амортизации и срок полезного использования основных средств по МСФО 16:
 - а) могут пересматриваться;
 - б) не могут пересматриваться;
 - в) может пересматриваться только метод начисления амортизации.

ТЕМА 5. МАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ (МСБУ 2, 16, 17)

1. Понятия и основные термины стандарта МСБУ 2 "Запасы"

Цель стандарта – установление единого порядка учета запасов. В соответствии с данным стандартом к запасам относятся активы в форме сырья и материалы для использования их в производстве готовой продукции, товаров, оказания услуг или предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности.

Требования стандарта не применяются к запасам, носящим характер:

- 1) НЗП, возникающего по договорам на строительство либо связанные с ними договоры на предоставление услуг.
- 2) Финансовых инструментов.
- 3) Биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью.

Настоящий стандарт не применяется к оценке запасов, которые владеют:

- 1) производители продукции сельского хозяйства и лесного хозяйств.
- 2) горнодобывающие отрасли в отношении сельскохозяйственной продукции после ее сбора и добытых полезных ископаемых в той степени, в которой они оцениваются по возможной чистой стоимости реализации соответственно с принятой практикой учета в этих отраслях.
- 3) товарные брокеры и трейдеры, которые оценивают запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Справедливая стоимость – та сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

2. Оценка запасов

Запасы должны в обязательном порядке оцениваться по наименьшей из двух величин:

- 1) себестоимости;
- 2) возможной чистой стоимости реализации.

Себестоимость запасов – совокупность затрат на приобретение, переработку, а также прочие затраты, произведенные в целях доведения запасов до их текущего состояния вместо их текущего расположения.

1) затраты на приобретение – включают покупную цену, импортные пошлины и другие налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются компании налоговыми органами), транспортно-экспедиторские расходы.

2) затраты на переработку – включаются затраты, непосредственно связанные с единицами продукции, такие как прямые затраты на оплату труда. Систематическое распределение постоянных и переменных накладных расходов, которые имеют место при переработке сырья в ГП.

3) прочие затраты – включаются в себестоимость в той степени, в которой они связаны с доведением их до современного местоположения и состояния.

Затраты исключаемые из себестоимости продукции:

1.Сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат.

2.Затраты на хранение (если они не нужны в производстве для перехода к следующему этапу).

3.Административные накладные расходы, если они не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния.

4.Сбытовые расходы.

Методы расчета себестоимости запасов:

1) Разрешается использовать различные методы определения себестоимости запасов, если результат приблизительно равен себестоимости, рассмотренной более трудоемкими методами (учет по нормативным затратам или метод розничных цен).

2) себестоимость отдельных статей видов запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, должна определяться путем специфической идентификации индивидуальных затрат.

3) в случае, когда существует большое количество разнообразных видов запасов, которые взаимозаменяемые, используют метод ФИФО и метод средневзвешенной себестоимости.

После продажи запасы относятся на расходы периода, в котором определяется выручка.

3. Раскрытие информации о запасах в финансовой отчетности

Финансовая отчетность должна раскрывать:

- учетную политику по оценке запасов, в том числе способ расчета их себестоимости;
- общую величину запасов и стоимость в классификациях данной компании;
- балансовую стоимость запасов, учтенных по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- соответствующая сумма запасов, признанных в качестве расхода в течение периода;
- любую сумму уценки стоимости запасов, признанных в качестве расхода;
- сумму восстановления стоимости запасов, которая признается в качестве снижения суммы запасов, признанных расходами в прошлом периоде;
- те обстоятельства или события, которые привели к восстановлению списанных запасов, а также балансовая стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств.

4. Понятие и виды аренды, предусмотренные МСФО 17 "Аренда"

Аренда – договор, по которому арендодатель предоставляет право арендатору в обмен на арендную плату или серию платежей, право на использование актива в течение согласованного срока.

Цель стандарта – определение соответственной учетной политики и правил раскрытия информации для применения арендаторами и арендодателями.

Виды аренды: финансовая (аренда, по условиям которой происходит существенный перенос всех рисков и выгод, сопутствующих владению актива) и операционная (не переносятся риски и выгоды).

Срок аренды – неподлежащий сокращению период, на который арендатор в соответствии с договором арендует актив, а также дополнительные периоды, на которые арендатор вправе продлить аренду, если на дату принятия аренды имеется обоснованная уверенность в том, что арендатор реализует это право.

Минимальные арендные платежи – платежи на протяжении срока аренды, которые требуется или могут быть затребованы арендодателем.

Срок экономической службы – период времени, в течение которого ожидается экономическое использование актива одним или несколькими пользователями.

Гарантированная ликвидационная стоимость:

- для арендатора – та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или связанной с ним стороной;
- для арендодателя – та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или не связана с арендодателем третьей стороной, которая в финансовом отношении должна выполнять обязательства по гарантии.

Негарантированная ликвидационная стоимость – часть ликвидационной стоимости, получение которой не гарантировано или гарантировано только стороной, связанной с арендодателем.

Валовые инвестиции в аренду – совокупная сумма минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем при финансовой аренде и любая негарантированная ликвидационная стоимость, причитающаяся арендодателю.

Чистые инвестиции в аренду – валовые инвестиции в аренду, дисконтированные по расчетной ставке процента, подразумеваемой в договоре аренды.

Ставка процента, предусмотренная в договоре об аренде – ставка дисконта, применение которой на дату принятия аренды обеспечивает положение, при котором на начало срока аренды дисконтированные минимальные арендные платежи (с точки зрения арендодателя) и негарантированная ликвидационная стоимость равнялись справедливой стоимости арендуемого актива.

Условная арендная плата – часть арендных платежей, которая не фиксируется в виде определенной суммы, но основана на будущей величине факторов, которые не связаны с прошедшим временем.

Признаки финансовой аренды:

1. по истечении срока аренды осуществляется переход права собственности на предмет аренды;

2. предусмотрено право выкупа предмета аренды по льготной цене;

3. срок аренды составляет основную часть срока полезной службы актива, даже если право собственности не передается;

4. текущая стоимость суммы минимальных арендных платежей почти полностью покрывает справедливую стоимость арендуемого актива;

5. арендуемые активы имеют настолько специальное назначение, что без значительных модификаций их может использовать только данный арендатор.

5. Финансовая отчетность арендатора

Стандарт требует, чтобы арендатор отразил финансовую аренду в своем бухгалтерском балансе и как актив, и как обязательство. На начало срока аренды стоимость арендованного имущества и сумма арендных обязательств должны быть равны. Условия:

1. Сделка не может быть осуществлена без конкретного актива.

2. Наличие физического доступа и контроля доступа к активу.

3. Отсутствие фиксированной цены или цены, которая не является рыночной ценой.

Согласно стандарту, сумма арендной платы должна разделяться на финансовую плату и уменьшение неоплаченного обязательства. В свою очередь финансовая плата должна распределяться по периодам в течение срока аренды.

Арендатор обязан отражать в бухгалтерском балансе аренду в качестве актива и обязательства в балансе по наименьшей из двух величин:

- справедливой стоимости арендованного имущества на начало срока аренды;

- дисконтированной стоимости минимального арендного платежа.

Арендатор должен раскрывать следующую информацию в своей отчетности по финансовой аренде:

- для каждого класса актива чистая балансовая стоимость на конец периода;

- сверку между общей суммой будущих минимальных арендных платежей на конец отчетного периода и их дисконтированной стоимостью;

- условную арендную плату, признанную в качестве расхода в отчетном периоде и др.

Арендатор должен отражать следующую информацию по операционной аренде:

- общую сумму будущих минимальных арендных платежей по не аннулированным договорам операционной аренды для каждого из периодов: менее 1 года, от 1-5 лет, более 5 лет.

- общую сумму будущих минимальных платежей по субаренде, получение которой ожидается на конец отчетного периода по не аннулируемым договорам субаренды.

- общее описание значительных договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь ей;

– возможность и условия возобновления договоров или возможности приобретения арендуемого объекта в собственность, а также положения, регламентирующие повышение арендной платы;

– ограничения, установленные договорами аренды, такие как ограничения в отношении дивидендов, дополнительной задолженности и продления срока аренды.

6. Финансовая отчетность арендодателя

Поскольку фактически все риски и экономические выгоды по финансовой аренде имущества передаются арендатору, в балансе арендодателя отражается дебиторская задолженность по арендным платежам в сумме, равной чистой инвестиции в аренду.

Задолженность по арендным платежам к поступлению состоит из основного долга по стоимости инвестиции в аренду и финансового дохода (% как вознаграждение арендодателя за инвестиции).

Первичные затраты, которые могут возникнуть у арендодателя, относятся на расходы текущего периода арендодателя или на расходы на протяжении всего срока аренды.

Предприятие “производитель” имущества, передаваемого на условиях аренды, или их дилеры должны оценивать арендуемое имущество по справедливой стоимости или по сумме минимальных арендных платежей за минусом расчетной остаточной стоимости имущества, переходящей на арендодателя. При этом в ОПУ прибыль от аренды принимается меньшая из двух оценок арендного имущества.

В соответствии со стандартом арендодатель обязан раскрыть следующую информацию о финансовой аренде:

1. Сверка между суммой валовых инвестиций в аренду на конец отчетного периода и дисконтированной стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам на конец отчетного периода.

Организация должна раскрыть общую сумму валовых инвестиций в аренду и дисконтированную стоимость деби-

торской задолженности по минимальным арендным платежам на отчетную дату на каждый из следующих периодов:

- не позднее 1 года;
- после 1 года, но не позже 5 лет;
- после 5 лет.

2. Неполученный финансовый доход.

3. Негарантированную ликвидационную стоимость, накапливаемую к выдаче арендодателя.

4. Накопленный оценочный резерв на покрытие непогашенной задолженности по минимальным арендным платежам.

5. Условную арендную плату, признанную в качестве дохода в отчетном периоде.

6. Общее описание существующих договоров аренды, заключенных арендодателем.

Операционная аренда (ОА)

ОА имущества не требует исключения его из материальных активов арендодателя. Она должна отражаться в отчете арендодателя в соответствии с его характером и подвергаться амортизации в порядке, предусмотренном амортизационной политикой.

Доход от ОА отражают как доходы на равномерной основе на протяжении срока аренды. Если имеется доказанная система приравнивания арендного дохода, более наглядно показывающая уменьшение выгод от арендного имущества, арендодатель может применять ее, но с обязательным раскрытием этого способа в примечаниях ФО.

Первоначальные прямые затраты, связанные с заключением договора ОА подлежат включению в балансовую стоимость переданного в аренду актива.

Арендодатель обязан раскрыть следующую информацию, примечательно к ОА:

1) Будущие минимальные арендные платежи по договорам ОА без права досрочного расторжения (не аннулируемые) в совокупности и по отдельности для каждого из следующих периодов:

- не позднее 1 года;
- после 1 года, но не позже 5 лет;
- после 5 лет.

2) Совокупную условную арендную плату, признанную в качестве дохода в отчетном периоде.

3) Общее описание договоров, заключенных арендодателем.

Особое внимание уделяется операциям продажи с обратной арендой – продажа актива с его же последующей обратной арендой. При этом арендные платежи и продажная цена обычно взаимосвязаны.

Порядок учета операций по продаже зависит от типа аренды.

Если операции с обратной арендой приводят к финансовой аренде, то любое превышение поступлений от продажи над балансовой стоимостью актива не подлежит отражению в качестве дохода в ФО продавца-арендатора. Вместо этого оно должно переноситься и амортизироваться на протяжении срока аренды.

Если такая сделка приводит к ОА и становится очевидно, что операция осуществлена по справедливой стоимости – любая прибыль или убыток должны признаваться немедленно.

Если продажная цена ниже справедливой стоимости, любая прибыль или убыток должны признаваться немедленно, за исключением случаев, когда убыток компенсируется будущими арендными платежами по цене, ниже рыночной. В этом случае убыток должен в обязательном порядке переноситься и списываться пропорционально арендным платежам за период использования актива.

Если продажная цена выше справедливой стоимости, то это превышение должно переноситься и списываться в течение предполагаемого периода использования актива.

Если справедливая стоимость на момент проведения операции ниже балансовой стоимости актива – немедленно

должен признаваться убыток в размере разности между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью.

Задание 5.1 По состоянию на 30 сентября 2009 года, балансовая стоимость запасов компании, отраженных по себестоимости, составляла 89 млн. долл. Данная сумма включает стоимость дефектных компонентов стоимостью в 2,3 млн. долл. По оценкам руководства, компания может модифицировать данные компоненты, затратив на это 900000 долл., а затем продать их за 2,1 млн. долл.

Требуется: Объясните, предоставив соответствующие расчеты, как данная операция будет отражаться в финансовой отчетности компании за год, закончившийся 30 сентября 2009 года.

Задание 5.2 Выдержка из отчета о финансовом положении компании на 30.09.2009 г.:

Оборотные активы:

Запасы – 60000 долл.;

Торговая дебиторская задолженность – 46000 долл.

Выдержка из отчета о совокупном доходе компании за год, закончившийся 30.09.2009 г.

Выручка – 116000 долл.;

Себестоимость – 74000 долл.

1 августа 2009 г. компания реализовала товары, производственная себестоимость которых составляла 2,5 млн. долл., с наценкой 60 %. Бухгалтер отразил выручку от реализации по отгрузке товара покупателю. По условиям поставки товары могут быть возвращены до 31 декабря 2009 г. включительно. К 31 октября 2009 г. 50 % товара было возвращено покупателем. Невозможно точно оценить, сколько из оставшейся у покупателя партии товара будет возвращено до 31 декабря 2009 г.

30 сентября 2009 года запасы компании, находящиеся в ее помещениях, были подсчитаны и оценены в 560 млн. долл. Данная сумма включает объект стоимостью 10 млн. долл.,

которому был нанесен ущерб. Бухгалтер считает, что данный объект можно будет реализовать за 15 млн. долл., если затратить 6 млн. долл. на его ремонт.

Все убытки от обесценения компания относит на себестоимость.

Требуется: Подготовить выдержки из отчета о финансовом положении по состоянию на 30 сентября 2009 года и отчета о совокупном доходе за год, закончившийся 30 сентября 2009 года.

Задание 5.3 1 января 2007 года компания Роуд заключила следующие договоры об аренде: (а) Аренда на 4 года бензовоза у компании «К» сроком службы 5 лет. Бензовоз был приобретен «К» за 40000 долл., по договору аренды 1 января 2007 года необходимо внести первый взнос в размере 3000 долл., за которыми через каждые полгода последуют 8 платежей в размере 57000 долл. Первый из них был осуществлён 30 июня 2007 года. Проценты по аренде распределяются по кумулятивному методу.

(б) Аренда автомобилей у компании «Л» сроком на 5 лет. Машина была приобретена «Л» за 120000 долл. Срок полезной службы оценивается в 6 лет. По договору аренды необходимо внести 5 ежегодных платежей в сумме 30000 долл. Первый платеж производится 1 января 2007 года. Процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды, равна 7.5 %. Руководство компании намеревается выкупить объект аренды после окончания срока договора финансовой аренды.

Требуется: Показать выдержки из финансовой отчетности компании за год, окончившийся 31 декабря 2007 года.

Тесты для контроля проверки знаний по теме 5

1. Первоначальная стоимость основных средств по МСБУ 16:

- а) не может быть изменена;
- б) обязательно переоценивается в случае инфляции;

в) регулярно переоценивается в случае применения альтернативного допустимого подхода.

2. При снижении стоимости основных средств по МСБУ 16 они:

- а) не уцениваются;
- б) уцениваются до возможной чистой цены продажи;
- в) уцениваются до ликвидационной стоимости.

3. Запасы по МСБУ 2 оцениваются:

- а) по себестоимости;
- б) по рыночной стоимости;
- в) по дисконтированной стоимости;
- г) по наименьшей из величин: себестоимости и возможной чистой цены продажи.

4. Методы нормативных и розничных цен для оценки запасов по МСБУ 2:

- а) не могут использоваться;
- б) могут использоваться;
- в) может использоваться только нормативный метод.

5. Сверхнормативные расходы в себестоимость запасов по МСБУ 2:

- а) не включаются;
- б) включаются.

6. Финансовая аренда по МСБУ 17 отличается от операционной:

- а) степенью передачи рисков и выгод арендатору;
- б) сроками аренды имущества;
- в) условиями договора.

7. На балансе арендодателя может учитываться имущество:

- а) переданное в операционную и финансовую аренду;
- б) переданное только в операционную аренду;
- в) переданное только в финансовую аренду.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бабаева, З.Ш. Бухгалтерский учет в зарубежных странах / З.Ш. Бабаева. – Ростов н/Д.: Феникс, 2007. – 256 с.
2. Бархатов, А.П. Международный учет: учеб. пособие / А.П. Бархатов. – М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. – 288 с.
3. Вахрушина, М.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учеб. пособие / М.А. Вахрушина. – М.: Вузовский учебник, 2007. – 320 с.
4. Горбатова, А. Международные стандарты / под ред. А. Горбатовой. – М.: Бухгалтерский учет, 2006. – 363 с.
5. Константинова, Е.П. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / Е.П. Константинова. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2009. – 288 с.
6. Миренков, Н.Л. Бухгалтерская отчетность и международные стандарты / Н.Л. Миренков. – М.: Изд-во «Флинта», МПСИ, 2008. – 272 с.
7. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учеб. пособие / под ред. Л.И. Ушвицкого, Н.А. Мазуренко. – Ростов н/Д.: Феникс, 2009. – 153 с.
8. Международные стандарты финансовой отчетности – М.: Аскери – АССА, 2007. 2007. – 779 с.
9. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / под ред. В.Г. Гетьмана. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 653 с.
10. Панков, Д.А. Методика трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО: учебник / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск: Изд-во Гревцова, 2008. – 211 с.
11. Михалкевич, А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. пособие / А.П. Михалкевич. – 2-е изд. пер. и доп. – Минск: ООО «Мисанта», ООО «ФУ Аинформ», 2003. – 202 с.

Учебное издание

Невдах Сергей Васильевич
Щербатюк Светлана Юрьевна
Купрейчик Дмитрий Винидиктович

**Международные стандарты финансовой отчетности:
принципы подготовки финансовой отчетности
и стандарты учета материальных активов**

Методические рекомендации

Ответственный за выпуск *П.Б. Пигаль*

Корректор *Т.Т. Шрамук*
Компьютерный дизайн *А.А. Пресный*

Подписано в печать 26.01.2014 г. Формат 60x84/16.

Бумага офсетная. Гарнитура «Таймс». Ризография.

Усл. печ. л. 3,1. Уч.-изд. л. 1,88.

Тираж 130 экз. Заказ № 76.

Отпечатано в редакционно-издательском отделе
Полесского государственного университета.
225710, г. Пинск, ул. Днепровской флотилии, 23.