

Министерство образования и науки Республики Казахстан
Костанайский государственный университет имени А. Байтурсынова
Кафедра финансов и банковского дела

Кужукеева К.М.

Финансовый учет в соответствии с МСФО

Учебное пособие

Костанай, 2016

УДК 657 (075.8)
ББК 65.052.201.1я73
К 88

Рецензенты:

Жиентаев С.М. - д.э.н., профессор, профессор кафедры экономики экономического факультета КГУ имени Ахмета Байтурсынова

Притула Р.А. – к.э.н., профессор, заведующая отделом магистратуры Костанайского инженерно-экономического университета имени Мыржакыпа Дулатова

Кенжебекова Д.С. – кандидат экономических наук, зав. кафедрой финансов и банковского дела КГУ имени А. Байтурсынова

Автор:

Кужукеева К.М., старший преподаватель КГУ имени А. Байтурсынова

Кужукеева К.М.

К 88 Финансовый учет в соответствии с МСФО: учеб. пособие. – Костанай, 2016. - 127 с.

В учебное пособие включены основные выводы и теоретические положения по курсу «Финансовый учет в соответствии с МФО», контрольные вопросы, практические упражнения для выполнения обучающимися на практических занятиях и в рамках самостоятельной работы.

Материал предназначен бакалаврам и магистрантам экономических специальностей вузов.

ISBN 978601-7387-83-9

УДК 657 (075.8)
ББК 65.052.201.1я73

Утверждено и рекомендовано к изданию Учебно-методическим советом Костанайского государственного университета имени А. Байтурсынова, 30.11.2016 г., протокол №

©Кужукеева К.М., 2016

Содержание

Введение.....	5
ТЕМА 1. ВВЕДЕНИЕ В КУРС	6
1.1 Цель и задачи курса	6
1.2 Место и роль финансового учета в эволюции учетных процедур	7
1.3 Международные модели финансового учета	9
Контрольные вопросы	12
Практические задания.....	13
Тестовые вопросы	13
ТЕМА 2. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	16
2.1 Требования и условия составления финансовой отчетности.....	16
2.2 Отчет о финансовом положении (бухгалтерский баланс).....	18
2.3 Отчет о прибылях и убытках.....	21
2.4 Отчет об изменениях в капитале	23
2.5. Отчет о движении денежных средств	24
2.6 Примечания к финансовой отчетности	28
2.7 Первое представление отчетности по международным стандартам финансовой отчетности	32
Контрольные вопросы	33
Практические задания.....	34
Тестовые вопросы	36
ТЕМА 3. УЧЕТ ЗАПАСОВ	38
3.1 Понятие, состав и оценка запасов.....	38
3.2 Методы расчета себестоимости запасов	39
3.3 Методы учета запасов	40
3.4 Переоценка запасов.....	41
Контрольные вопросы	42
Практические задания.....	42
Тестовые вопросы	43
ТЕМА 4. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	46
4.1 Понятие и состав основных средств.....	46
4.2 Оценка и переоценка основных средств	47
4.3 Раскрытие информации в отчетности	49
4.4 Амортизация основных средств	50
4.5. Аренда имущества.....	54
4.6 Обесценение активов	59
4.7 Инвестиционная собственность.....	60
Контрольные вопросы	62
Практические задания.....	63
Тестовые вопросы	64
ТЕМА 5. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	67
5.1 Понятие и классификация нематериальных активов.....	67
5.2 Поступление и переоценка нематериальных активов.....	69
5.3 Амортизация нематериальных активов	71

5.4 Раскрытие информации в финансовой отчетности.....	73
Контрольные вопросы	74
Практические задания.....	74
Тестовые вопросы	75
ТЕМА 6. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И РЕЗЕРВЫ.....	79
6.1 Понятие и виды обязательств	79
6.2. Понятие и условия признания резервов.....	80
6.3 Условные активы и условные обязательства	82
6.4 Раскрытие информации о резервах и условных обязательствах	83
Контрольные вопросы	84
Практические задания.....	84
ТЕМА 7. НАЛОГИ НА ПРИБЫЛЬ	86
7.1 Основные понятия и определения	86
7.2 Временные разницы	87
7.3 Оценка отложенных налогов	88
7.4. Признание в отчетности	89
Контрольные вопросы	91
Практические задания.....	91
Тестовые вопросы	91
ТЕМА 8. ВЫРУЧКА, ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ.....	95
8.1 Определение выручки.....	95
8.2 Договоры подряда	100
Контрольные вопросы	103
Практические задания.....	103
Тестовые вопросы	104
ТЕМА 9. УЧЕТ ИЗМЕНЕНИЯ ВАЛЮТНЫХ КУРСОВ.....	108
Учет операций в иностранной валюте	108
Контрольные вопросы	111
Практические задания.....	112
Тестовые вопросы	112
ТЕМА 10. КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ..	115
10.1 Назначение и понятие консолидированной отчетности.....	115
10.2. Процедура составления консолидированной отчетности	117
10.3 Учет инвестиций в ассоциированные компании.....	119
10.4 Отражение инвестиций в консолидированной отчетности.....	121
10.5 Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности	121
Практические задания.....	123
Тестовые вопросы	124
Список использованных источников	128

Введение

Глобализация финансовых рынков является одной из главных черт развития мировой экономики в последние годы. К числу серьезных проблем, возникающих в связи с глобализацией финансовых рынков, относится несопоставимость финансовой информации о компаниях, привлекающих средства на рынках капитала. В связи с этим насущной задачей становится выработка и адекватное применение принципов и норм бухгалтерского учета и финансовой отчетности, соответствующих международным стандартам. Только в таком случае, появится возможность обеспечить инвесторов, действующих на рынках капитала, сопоставимой финансовой информацией об эмитентах ценных бумаг. На сегодняшний день функции универсального «финансового» языка наиболее полно и последовательно реализуют Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), вобравшие в себя лучшую мировую практику учета и отчетности и поэтому позволяющие лучше, чем другие стандарты, отразить реальную экономическую ситуацию.

Внедрение МСФО в казахстанскую экономику способствует переходу на качественно новый уровень развития, когда главными ценностями становится благоприятный инвестиционный климат, прозрачность финансовой отчетности, открытость, достоверность финансового положения и результатов деятельности компаний. В случае применения МСФО появляются новые финансовые инструменты, в активах отражаются инвестиции и обязательства компаний, контроль над которыми обеспечен непосредственным участием в капитале. Безусловно, ведение бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО особенно актуальным становится после вступления Казахстана во всемирную торговую организацию.

В связи с этим, в современных условиях важное значение приобретает подготовка кадров нового типа имеющим системное представление о структуре и тенденциях развития отечественной и мировой экономики, понимающим многообразие экономических процессов в современном мире, обладающим всеми навыками, знаниями и умениями, необходимыми в профессии в области учетно-финансовой сферы. Предлагаемое учебное пособие призвано способствовать к расширению теоретических знаний и получению практических навыков в области ведения финансового учета в соответствии с международными стандартами отчетности.

ТЕМА 1. ВВЕДЕНИЕ В КУРС

Задачи:

- изучить специфику освоения курса ;
- уяснить цель, задачи, объект и предмет курса;
- понимать роль и место финансового учета среди других учетных процедур;
- описать международные модели финансового учета модели

1.1 Цель и задачи курса

Данный курс рассматривает и изучает фундаментальные темы финансового учета. «Финансовый учет в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» дает важную информацию, позволяющую контролировать текущую деятельность организации; планировать ее стратегию; оптимально использовать ресурсы; оценивать результаты деятельности. Выпускники экономических специальностей должны знать хорошо современную систему учета и отчетности для того, чтобы уметь быстро и безошибочно ориентироваться в различных ситуациях хозяйственной деятельности организации, понимать рыночную ситуацию и ее тенденции; принимать правильные управленческие решения.

Целью преподавания дисциплины «Финансовый учет в соответствии с МСФО» является формирование у будущих специалистов теоретических знаний и практических навыков по методологии и организации финансового учета деятельности организаций различных форм собственности, использованию финансовой информации, соответствующей требованиям международных стандартов для принятия управленческих решений. В процессе обучения студенты должны уметь адаптировать полученные знания и навыки к конкретным условиям функционирования организаций.

Задачами изучения дисциплины являются:

- формирование знаний о содержании финансового учета в соответствии МСФО как одной из функций предпринимательской деятельности, направленной на получение прибыли при сохранении источника дохода (собственного капитала);

- усвоение теоретических основ отражения хозяйственных операций в соответствии с МСФО, на основе которых формируются показатели об имущественном состоянии и финансовых результатах деятельности организации;

- использование информации финансового учета для принятия соответствующих профессиональных суждений с целью оценки и эффективности деятельности организации.

Перечень дисциплин, которые студент должен знать для изучения данного курса: финансы предприятий, теорию бухгалтерского учета, макро- и

микроэкономику, экономическую теорию, основы бизнеса и др. курсы.

Предметом изучения настоящего курса являются концептуальные основы, принципы построения международных стандартов и правила составления финансовой отчетности, содержащиеся в них.

Актуальность курса обусловлена тем, что:

– коммерческие банки, государственные организации, публичные компании ведут учет и составление отчетности только по международным стандартам.

– дальнейшее реформирование национальной системы учета и отчетности проводится в направлении приближения к международным стандартам;

– казахстанские организации, стремящиеся к выходу на международные рынки, должны составлять отчетность по международным стандартам либо путем ведения параллельного учета, либо путем трансформации отчетности;

Изучение дисциплины предполагает подготовить будущих специалистов к восприятию необходимости расширения информационных возможностей финансовой (бухгалтерской) отчетности, составленной по международным стандартам, повышения ее достоверности и прогнозной ценности.

1.2 Место и роль финансового учета в эволюции учетных процедур

В начале XX века с развитием акционерных обществ, ориентированных на привлечение капитала на фондовых рынках, потребовался способ оценки финансового состояния предприятия внешними кредиторами и инвесторами, не принимающих непосредственное участие в деятельности компании. Эта потребность наиболее значимо проявилась во время глобального финансового кризиса 30-х годов, наиболее существенно отразившегося на экономике США и получившего название «Великой депрессии». Стала очевидной потребность в унифицированных формах финансовых отчетов, на основании которых можно сделать вывод о способности компании погашать свои обязательства, об эффективности деятельности, способности приносить доход акционерам. В результате были разработаны формы финансового отчета: баланс и отчет о прибылях и убытках. Унификация финансовых отчетов положила начало разработке методов финансового анализа.

С начала XX века в учетных процедурах предприятий наметилась тенденция к выделению финансового учета и управленческого учета. Целью *финансового учета* является предоставление информации для внешних пользователей, на основании которой они могут составить мнение о предприятии и об условиях взаимодействия с ним. Целью *управленческого учета* является обеспечение менеджмента предприятия своевременной и полезной информацией, на основании которой могут быть приняты обоснованные решения для повышения эффективности деятельности предприятия.

Начиная с 70-х годов XX века, ведется работа по обобщению накопленного опыта, и разрабатываются положения, содержащие рекомендации по ведению

как управленческого учета, так финансового учета на международном уровне. Из единого базового калькуляционного учета постепенно выделились две составляющие, характеризующиеся собственными правилами, нормами, принципами, методами и технологиями - производственный и финансовый учет. С развитием научной базы и накоплением опыта в условиях глобализации экономики были сформированы положения, описывающие наиболее значимые и применяемые в практике методы и правила учета и получившие статус международных стандартов, соответственно, для управленческого и финансового учета. На рисунке 1. представлена схема эволюции учетных процедур.

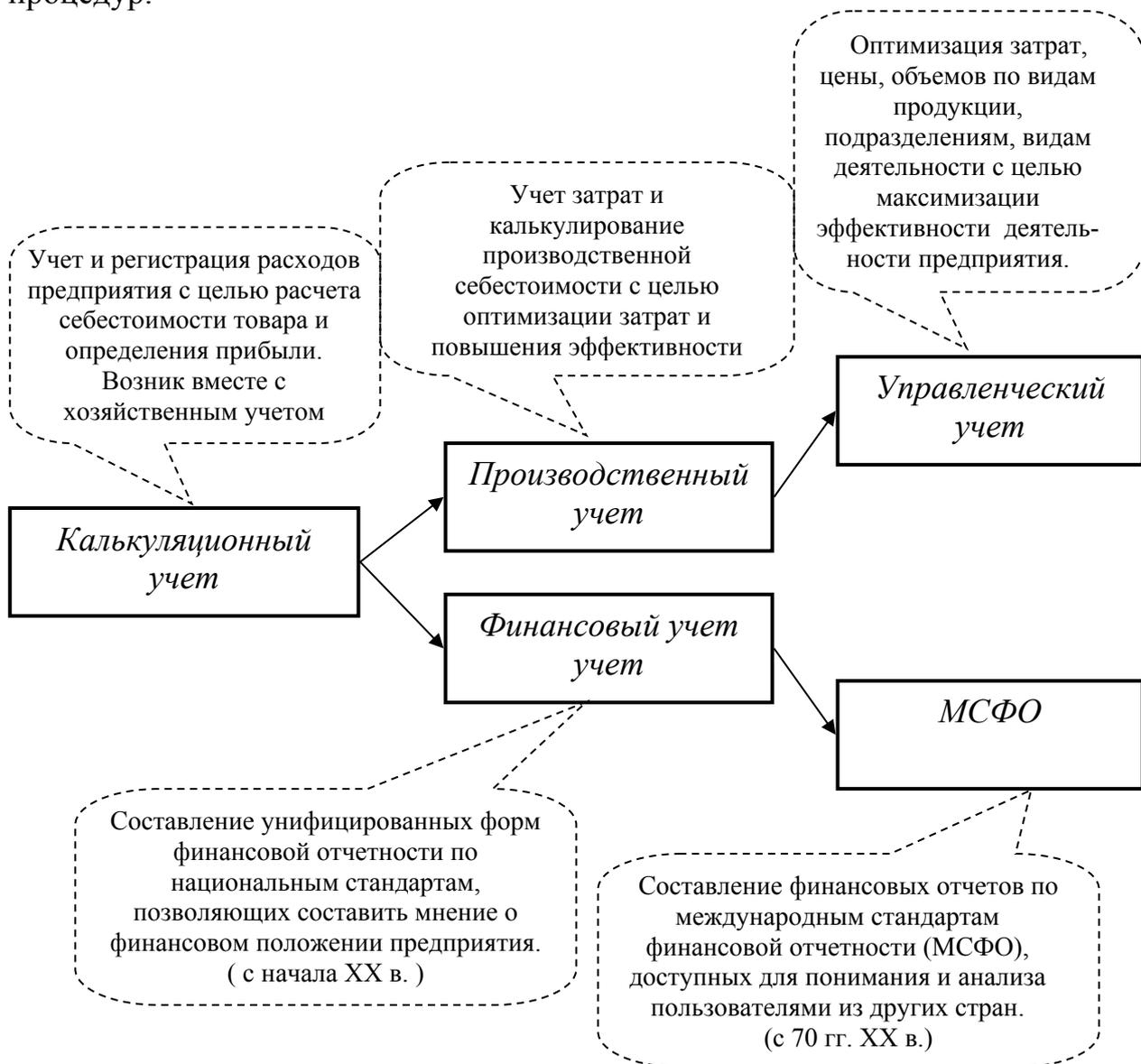


Рисунок 1 - Эволюция учетных процедур

Оценка финансового положения предприятия и эффективности его деятельности осуществляется на основании данных финансовой отчетности. Финансовое состояние предприятия и его изменение являются показателями качества работы менеджмента предприятия, а решения последними

принимаются на основании управленческой отчетности, следовательно, управленческий и финансовый учет должны быть сопоставимы. При грамотном построении учета на предприятии существует возможность из системы учетных данных получить отчеты для разных пользователей: для внешних (акционеры, кредиторы и др.) – стандартные формы финансовых отчетов, для налоговых служб – налоговые декларации, для менеджмента предприятия – управленческая отчетность. Современная учетная система предприятия занимает одно из главных мест в управлении предприятием.

Взаимосвязь между всеми видами учета осуществляется через систему бухгалтерского учета. Основой учета являются данные о реальных операциях, производимых предприятием, которые регистрирует и систематизирует бухгалтерский учет. Для ведения всех видов учета используются одни и те же первичные документы, которые обрабатываются разными способами в зависимости от тех целей, которые преследует каждый из видов учета. Бухгалтерский учет представляет собой особую систему регистраций данных о хозяйственных операциях предприятия для предоставления финансовой, управленческой и налоговой отчетности. Он должен отвечать требованиям казахстанских стандартов, а в соответствующих случаях и требованиям международных стандартов и удовлетворять потребностям внешних и внутренних пользователей отчетности.

1.3 Международные модели финансового учета

Учетная система предприятия должна обеспечивать удовлетворение потребности в информации разных категорий пользователей. В зависимости от потребностей пользователей определяются задачи соответствующего вида учета и требования к отчетным формам, в которых представляется информация.

Финансовый учет обеспечивает информацией внешних пользователей, которые принимают решения относительно условий взаимодействия с данным предприятием. К таким пользователям относятся: акционеры, банки и другие кредитные организации, прочие инвесторы, крупные поставщики и подрядчики, стратегические партнеры и клиенты, государственные органы, негосударственные ассоциации и др. Результатом финансового учета являются стандартные финансовые отчеты: баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменении капитала и отчет о движении денежных средств. Цель финансовой отчетности – представить информацию о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении предприятия, которая должна быть полезной для принятия решений внешними пользователями.

Финансовый учет – это система учета по строго регламентированным правилам, предназначенная в первую очередь для предоставления информации внешним структурам (пользователям). Финансовый учет ведется в соответствии с установленными требованиями. Составление финансовой отчетности по установленным правилам необходимо, для того чтобы сторонний пользователь мог понять и проанализировать основные показатели работы предприятия, а так же для возможности сравнения предприятий между собой.

Соблюдение общепринятых стандартов отчетности обеспечивает единообразие и сравнимость отчетов различных предприятий.

Сегодня перед финансовой отчетностью стоит задача быть доступной для понимания пользователями из разных стран, что и обуславливает необходимость разработки международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и реформирования национального счетоводства в направлении сближения с международными стандартами.

Существует два подхода к решению проблемы унификации финансового учета и отчетности.

1. *Гармонизация* – международные стандарты не должны противоречить стандартам, принятым внутри страны, соответственно, не должно быть единой для всех стран системы бухгалтерского учета.

2. *Стандартизация* – разрабатываются общие стандарты международного учета, которые используют опыт различных стран и дают общие рекомендации по составлению финансовой отчетности.

Таким образом, задачами финансового учета на современном этапе являются:

1. Обеспечение сквозного и полного учета всех финансово-хозяйственных операций предприятия (в целях выполнения контролирующей функции управления);

2. Представление унифицированной информации для внешних пользователей (в целях доступности восприятия пользователями, сопоставимости с другими предприятиями, обеспечения возможности проведения финансового анализа);

3. Обеспечение достоверного и своевременного представления информации о финансовом положении предприятия (в целях возможности принятия правильного решения пользователями);

4. Обеспечение соответствия международным требованиям представления финансовой информации или возможности трансформации отчетности в отчетность, соответствующую требованиям МСФО (в целях обеспечения возможности развития предприятия и перехода на более высокий уровень предпринимательства).

До начала 70-х годов 20 века не существовало единых международных стандартов составления финансовой отчетности, каждое государство было самостоятельно в выборе принципов и правил бухгалтерского учета и составления отчетности. Рост международной деловой активности и глобализация экономики создали предпосылки для создания единых международных стандартов финансового учета и отчетности.

Исторически национальные системы бухгалтерского учета и отчетности развивались под воздействием требований основных пользователей финансовой отчетности, которые поставляли капитал для деятельности предприятий. К таким пользователям финансовой отчетности относятся: акционеры, банки и кредиторы, государственные органы. В середине 20 века сложились две основные системы финансового учета: *континентальная* и *британо-американская*.

В Европе (на континенте) основными источниками капитала для предприятия являлись банковские структуры. Финансовая отчетность предприятий должна была удовлетворять интересы банков, которые заключаются в гарантии возврата капитала и стабильном проценте прибыли. Напротив, в Великобритании и США капитал предприятия исторически формировался в основном за счет вложений акционеров, которые не стремились к гарантированному, стабильному проценту и были согласны на повышенный риск в целях получения дополнительной прибыли. При этом акционеры заинтересованы в участии в управлении предприятием. Для них финансовая отчетность имеет больший управленческий аспект; она должна предоставлять информацию о профессионализме менеджмента и позволять строить стратегии экономического развития предприятия. В странах, где развит фондовый рынок, при составлении отчетности необходимо учитывать потребности потенциальных инвесторов.

Британо-американская модель (англосаксонская) (США, Голландия, Англия, Канада и др.) основана на удовлетворении потребностей инвесторов, кредиторов и акционеров. Для нее характерны высокая степень раскрытия всей финансовой информации и низкая степень государственного вмешательства. Как правило, бухгалтерский учет существует параллельно с налоговым учетом. Для этой модели свойственно деление учета на следующие виды: финансовый, налоговый, управленческий при этом четкой границы между финансовым и управленческим учетом нет. На рисунке 2 представлена классификация видов учета британо-американской модели.

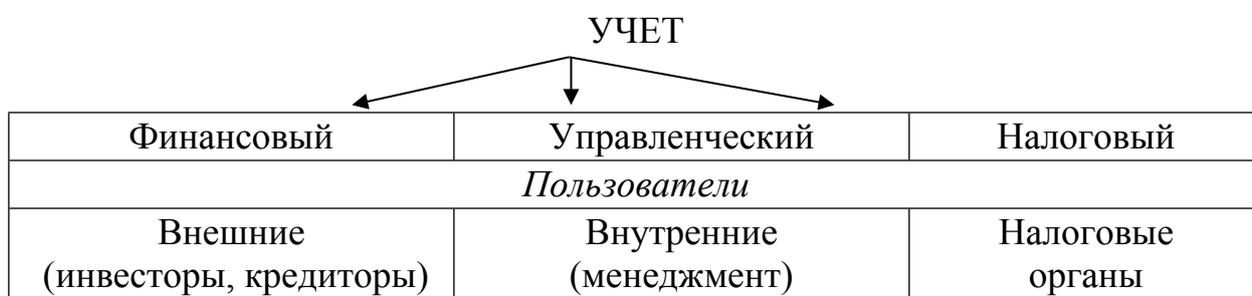


Рисунок 2 - Классификация видов учета в британо-американской модели

Континентальная модель (Франция, Германия, Япония и др.) ориентируется на четкое следование политики государства в области налогообложения. Данные бухгалтерского учета являются основой для исчисления всех обязательств компании, в т.ч. и налоговых. Нормы бухгалтерского учета законодательно определены в виде законов и других нормативно-правовых актов и обязательны для выполнения предприятиями. Этот учет более экономичен, т.к. не требует разделять финансовый и налоговый учет.

В особую группу выделяют страны Южной Америки, так называемая южно-американская модель (Аргентина, Бразилия, Перу, Чили, Эквадор).

Отличительной особенностью *южно-американской модели* является метод корректировки показателей отчетности с учетом изменения общего уровня цен. Поправки на инфляцию необходимы для сопоставимости отчетов разных периодов.

Кроме того, существуют особенности в учетных процедурах исламских государств, которые формировались под влиянием религии на предпринимательскую деятельность.

Международные стандарты финансовой отчетности формировались с целью объединить континентальную и британо-американскую системы финансового учета и создать универсальный метод (подход) составления финансовой отчетности.

В настоящее время в мировой практике финансового учета сложились две наиболее значимые системы: международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и американские стандарты бухгалтерского учета (ГААП)

МСФО – International Accounting Standards (IAS) или International Financial Reporting Standards (IFRS) с 2001 г. – международные стандарты финансовой отчетности.

ГААП - US GAAP (general accepted accounting principles) – общепринятые принципы бухгалтерского учета США.

В международной практике любой стандарт в рамках конкретной юрисдикции, регламентирующий правила ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, принято называть, используя сокращение GAAP (общепринятые принципы бухгалтерского учета). Например, российские стандарты в официальной международной переписке называются Russian GAAP, британские - UK GAAP. Однако, признанными на международном уровне являются только US GAAP и International GAAP (международные стандарты финансовой отчетности). В большинстве учебной литературы под ГААП или GAAP понимаются общепринятые принципы бухгалтерского учета США.

Отечественная система финансовой отчетности исторически ориентировалась на предоставление информации органам государственного управления и статистики и изначально формировалась под воздействием правил германского счетоводства. В настоящее время в Казахстане правила ведения финансового учета и составления отчетности определены Положениями по бухгалтерскому учету, утверждаемыми приказами Министерства финансов Республики Казахстан.

В настоящее время подготовка отчетности по МСФО предусмотрена либо разрешена в 200 странах. В США для представления отчетности эмитентов, акции которых размещены на фондовых биржах, также допускается использование МСФО.

Контрольные вопросы

1. Когда произошло выделение финансового и управленческого учета в самостоятельные учетные процедуры?
2. Какие задачи стоят перед финансовым учетом?

3. Какие отчетные формы являются результатом финансового учета?
4. Почему возникла необходимость создания международных учетных стандартов?
5. Охарактеризуйте три основные модели финансового учета?
6. В чем основные отличия континентальной и британо-американской модели финансового учета?
7. К какой модели финансового учета может быть отнесена казахстанская учетная система?

Практические задания

1. Напишите эссе на одну из тем:

- а) «Актуальность и проблемы подготовки специалистов финансово-учетной сферы в соответствии с МСФО».
- б) «Прозрачность финансовой отчетности». Что определяет прозрачность отчетной информации? Каково ее значение в экономической деятельности компании и для функционирования рыночной экономики в целом?

Тестовые вопросы

- 1 Британо-американская модель характеризуется:
 - А) ориентацией методики учета на высокий уровень инфляции;
 - В) консерватизмом учетной практики, ориентацией на государственные нужды налогообложения и макроэкономического регулирования;
 - С) ориентацией учета на широкий круг инвесторов, отсутствием законодательного регулирования учета и регламентацией его стандартами.
2. Южноамериканская модель характеризуется:
 - А) ориентацией методики учета на высокий уровень инфляции;
 - В) консерватизмом учетной практики, ориентацией на государственные нужды налогообложения и макроэкономического регулирования;
 - С) ориентацией учета на широкий круг инвесторов, отсутствием законодательного регулирования учета и регламентацией его стандартами.
3. К элементам финансовой отчетности на Западе 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.
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. Понятность информации означает, что она:
- А) понятна для подготовленного пользователя;
- В) исключает сложную финансовую информацию из отчетности;
- С) понятна неподготовленному пользователю.
6. К необходимости сблизить существующие методики учета разных стран, привело:
- А) Возможность самофинансирования стран;
- В) Создание международных рынков капитала;
- С) Ведение международного бизнеса.
7. Непрерывность деятельности означает, что:
- А) компания имеет прошлое;
- В) компания намерена действовать в будущем;
- С) компания действует в настоящем.
8. Значимость информации определяется ее:
- А) доступностью;
- В) своевременностью;
- С) существенностью;
- Д) сравнимостью.
9. Капитал – это:
- А) Денежные средства предприятия, находящиеся в банке на его расчетном счете;
- В) Разница между активами и обязательствами предприятия;
- С) Кредиторская задолженность предприятия.
10. Стандарт МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» не применяется по отношению к:
- А) Финансовой отчетности общего назначения.
- В) Сокращенной промежуточной финансовой информации.
- С) Сводной финансовой отчетности группы компаний.
- Д) Отчетности банков и финансовых институтов.
11. К краткосрочному активу относятся:
- А) Денежные средства на счете в банке.
- В) Нематериальные активы.
- С) Ценные бумаги, приобретенные с целью реализации через 3 года после отчетной даты.
- Д) Все вышеперечисленные активы.
12. Полный комплект финансовой отчетности не включает в себя:
- А) Учетную политику,
- В) Отчет о добавленной стоимости.
- С) Отчет об изменениях в капитале.
- Д) Отчет о движении денежных средств.

13. Какому методу компания обязательно должна следовать при составлении финансовой отчетности (за исключением информации о движении денежных средств):
- A) Методу учета по себестоимости.
 - B) Принципу непрерывности деятельности.
 - C) Методу начисления.
 - D) Всем вышеперечисленным.
14. Должны ли сохраняться представление и классификация статей в финансовой отчетности от одного периода к следующему?
- A) Да, безусловно.
 - B) Да, за исключением значительного изменения в характере операций компании.
 - C) Нет, не обязательно.
 - D) Нет, за исключением отдельных отраслей, для которых это обязательно.
15. Активы и обязательства:
- A) Никогда не взаимозачитываются.
 - B) Взаимозачитываются только когда это разрешается МСФО.
 - C) Взаимозачитываются, если учетная политика разрешает это.
 - D) Всегда взаимозачитываются.

ТЕМА 2. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Задачи:

- понимать цели финансовой отчетности;
- знать основные требования, предъявляемые к финансовой отчетности по МСФО
- изучить состав финансовой отчетности и общие правила для ее предоставления;
- знать требования по содержанию финансовых отчетов и раскрытию содержащейся в них информации.

2.1 Требования и условия составления финансовой отчетности

Финансовая отчетность должна создавать достоверное представление о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств организации. Предполагается, что достоверное представление финансовой отчетности обеспечивается при соблюдении требований МСФО (с учетом раскрытия дополнительной информации, если это необходимо).

Достоверное представление также предполагает выбор и проведение учетной политики в соответствии с МСФО № 8 «Учетная политика, изменения учетных оценок и ошибки», а также такую подачу информации, в том числе об учетной политике, которая была бы уместной, надежной, сопоставимой и доступной для понимания.

Несоответствие учетной политики МСФО не может быть компенсировано ни раскрытием информации о ней, ни дополнительными разъяснениями в примечаниях или других материалах. МСФО базируются на исходном предположении о том, что оснований для отступления от требований стандартов не существует. Если организация все же нарушает требования МСФО, она обязана дать название стандарта, от выполнения требований которого организация отступила, охарактеризовать отступления, в том числе в части предусмотренного стандартом отражения в бухгалтерской отчетности, указать причины, по которым следование требованию стандарта ввело бы в заблуждение, а значит, вступило бы в противоречие с целью финансовой отчетности, описать утвержденный порядок отражения объектов в бухгалтерской отчетности. При этом по каждому представляемому отчетному периоду должно быть освещено влияние отступления по каждой статье на финансовый результат в сравнении с показателями финансовой отчетности, которые были бы отражены при соблюдении требований стандарта.

Если организация отступила от требования стандарта в предыдущем отчетном периоде и это отступление сказалось и на отчетных показателях текущего отчетного периода, то сведения об этом подлежат раскрытию.

Отчетность, составленная в соответствии с МСФО, должна соответствовать определенным принципам (требованиям) представления

финансовой отчетности. Финансовая отчетность должна составляться, исходя из *принципа непрерывности* деятельности, за исключением тех случаев, когда руководство намеревается или ликвидировать организацию, или прекратить торговые операции, или не имеет реальной возможности не делать этого. В тех случаях, когда руководство осведомлено о существенной неопределенности дальнейших возможностей организации продолжать деятельность, то есть когда реализация принципа непрерывности подвергается сомнению, информация о такой неопределенности должна раскрываться в отчетности.

При составлении финансовой отчетности без учета принципа непрерывности, информация об этом должна быть раскрыта наряду с разъяснением оснований, используемых для составления финансовой отчетности, а также причин, объясняющих, почему деятельность организации не рассматривается как непрерывная. При оценке приемлемости допущения о непрерывности деятельности руководство учитывает всю имеющуюся информацию о будущем в течение как минимум двенадцати месяцев с отчетной даты.

Организация должна составлять финансовую отчетность, за исключением отчета о движении денежных средств, с использованием *метода начислений*.

Раскрывая сущность *принципа последовательности представления информации*, следует отметить, что формат представления и классификация объектов в финансовой отчетности должны сохраняться от одного отчетного периода к другому. Организация изменяет представление финансовой отчетности только в том случае, если новый формат обеспечивает пользователей более надежной и уместной информацией, а измененную структуру предполагается сохранить и в дальнейшем, с тем, чтобы не нарушить сопоставимость отчетных данных.

Согласно принципу *существенности и группировки* информации в финансовой отчетности каждый существенный класс аналогичных объектов следует представлять отдельно. Финансовая отчетность формируется на основе обработки большого числа фактов хозяйственной жизни, которые группируются в классы в соответствии с их характером или функциональным назначением.

Заключительной стадией процесса группировки и классификации отчетной информации является представление агрегированных и структурированных данных, которые формируют статьи отчета о финансовом положении, отчета о комплексной прибыли и убытках, отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств или примечаний. Если статья не является существенной, то ее объединяют с другими статьями вышеуказанных отчетов или представляют в примечаниях. Любой объект, который не является достаточно существенным для отдельного представления в вышеуказанных отчетах, может оказаться достаточно существенным для отдельного представления в примечаниях.

Характеризуя *принцип взаимозачета* статей отчетности, необходимо подчеркнуть важность отражения активов и обязательств, доходов и расходов раздельно. Взаимозачет статей отчета о комплексной прибыли и убытках или

отчета о финансовом положении, за исключением тех случаев, когда он отражает сущность операции, сузит возможности пользователей для понимания сути совершенных операций и прогнозирования движения денежных средств. Взаимозачет возможен по таким операциям, которые связаны с основной деятельностью, но выручку не генерируют. Результаты таких операций представляются путем взаимозачета дохода и расходов, относящихся к одной операции. Также свернуто отражаются прибыли (и убытки), возникающие по группе аналогичных операций, например, прибыли (убытки) по курсовым валютным разницам или прибыли (убытки) от переоценки финансовых инструментов, предназначенных для продажи. Если такие прибыли и убытки существенны, то их следует отражать отдельно.

По всем показателям, отраженным в финансовой отчетности, следует привести сопоставимую информацию за предшествующий период. Там, где это имеет значение для понимания финансовой отчетности за текущий отчетный период, сопоставимая информация должна включать сведения исторического и описательного характера. При корректировке формата представления объектов в финансовой отчетности нужно изменить и классификацию сопоставимых показателей предыдущих отчетных периодов. При реклассификации сопоставимых показателей организация должна раскрывать характер изменений классификации, показатель по каждому объекту (или классу объектов), классификация которого изменяется, причины изменения классификации. При невозможности реклассифицирования сопоставимых показателей необходимо раскрыть причины, препятствующие реклассификации.

2.2 Отчет о финансовом положении (бухгалтерский баланс)

Международными стандартами предусмотрены следующие линейные статьи баланса, раскрывающих сущность его элементов: активы, обязательства, капитал. Выделяя дополнительные статьи актива, необходимо учитывать характер и ликвидность активов, а также существенность информации о них. Выделение дополнительных статей в информации об обязательствах необходимо проводить в зависимости от размера, характеристики и времени их погашения. Капитал и резервы раскрываются по количеству акций. Акции, выкупленные у акционеров, уменьшают сумму собственного капитала.

Актив в обязательном порядке должен классифицироваться как краткосрочный, если он удовлетворяет любому из следующих критериев: его предполагается реализовать или он предназначен для целей продажи или потребления при обычных условиях операционного цикла организации; он предназначен главным образом для целей продажи; его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев после отчетной даты; он представляет собой денежные средства или эквивалент денежных средств. Все прочие активы в обязательном порядке должны классифицироваться как долгосрочные. В международной практике сложились следующие 3 формы балансов: британский (англо-саксонский), американский, континентальный европейский (см. Таблицы 1,2,3):

Таблица 1 - Форма британского баланса

Статьи баланса	Денежных единиц
Раздел: Актив	
Постоянные активы:	
- Основные средства	240
Текущие активы:	
- Запасы	80
- Денежные средства	1600
ИТОГО текущие активы	1680
Текущие обязательства:	
- Кредиторы	(50)
- Начисления	(70)
ИТОГО текущие обязательства	(120)
Чистые текущие активы	1560
Баланс	1800
Раздел: Пассив	
Уставный капитал	1000
Чистая прибыль	800
Баланс	1800

Обязательство непременно должно классифицироваться как краткосрочное, если оно удовлетворяет любому из следующих критериев: его предполагается погасить в рамках обычного операционного цикла организации; оно предназначено главным образом для целей продажи; оно подлежит погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты; у организации нет безусловного права откладывать погашение соответствующего обязательства в течение как минимум двенадцати месяцев после отчетной даты. Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

Баланс должен, как минимум, содержать следующие статьи: основные средства; инвестиционная собственность; нематериальные активы; нематериальные активы, предназначенные на продажу и реализуемые группы; финансовые активы; инвестиции, учитываемые по методу участия в капитале; биологические активы; инвестиции, учтенные по долевого методу; запасы; дебиторская задолженность по основной деятельности и прочая дебиторская задолженность; необоротные активы, предназначенные на продажу, и реализуемые группы; денежные средства и их эквиваленты; кредиторская задолженность по основной деятельности и прочая кредиторская задолженность; текущие налоговые обязательства и требования; отложенные налоговые обязательства и требования; резервы; финансовые обязательства; текущие налоговые обязательства и активы; отложенные налоговые обязательства и активы; обязательства, относящиеся к реализуемым группам, предназначенным на продажу; выпущенный капитал и капитальные резервы.

Статьи пассива в британском и южноамериканском балансах приводятся по убыванию востребованности начиная с обязанностей и заканчивая

капиталом. В континентальных балансах пассив, наоборот, начинается с капитала.

Таблица 2- Форма европейского континентального баланса

Статьи баланса	Денежных единиц
Раздел: Актив	
Постоянные активы:	
- Основные средства	240
Текущие активы:	
- Запасы	80
- Денежные средства	1600
ИТОГО текущие активы	1680
Баланс	1920
Раздел: Пассив	
Капитал:	
- Уставный капитал	1000
- Чистая прибыль	800
ИТОГО капитал	1800
Кредиторы:	
- Текущие обязательства	50
- Начисления	70
ИТОГО кредиторы	120
Баланс	1920

В американском балансе статьи актива размещаются по убыванию их ликвидности.

Таблица 3 -Форма американского баланса

Статьи баланса	Денежных единиц
Раздел: Актив	
Текущие активы:	
- Денежные средства	1600
- Запасы	80
ИТОГО текущие активы	1680
Постоянные активы:	
- Основные средства	240
Баланс	1920
Раздел: Пассив	
Обязательства:	
- Краткосрочные обязательства	50
- Начисления	70
Капитал:	
- Уставный капитал	1000
- Чистая прибыль	800
Баланс	1920

Использование разнообразных методов оценки для разных классов активов предполагает, что их характер (или функция) различаются и, соответственно, их следует представлять как отдельные статьи. В соответствии с МСФО № 16 «Основные средства», одни группы основных средств могут учитываться по первоначальной стоимости, а другие - по переоцененной.

Организация обязана либо в составе баланса, либо в примечаниях раскрывать дополнительную детализацию статей по видам деятельности. Степень детализации в представлении информации определяется требованиями МСФО, а также величиной, характером и функциональным назначением соответствующих объектов.

2.3 Отчет о прибылях и убытках

В отчете о прибылях и убытках отражаются следующие статьи: выручка; расходы на финансирование; доля прибыли ассоциированных компаний и совместных предприятий, определенная на основе долевого метода; прибыль (или убыток) до налогообложения по результатам выбытия активов или погашения обязательств, связанных с прекращаемой деятельностью; расходы по налогам; прибыль или убыток; каждый компонент прочей комплексной прибыли, классифицированный по его характеру; доля в прочей комплексной прибыли ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемых по методу участия в капитале; итог комплексной прибыли. Необходимо выделить прибыль (или убыток), приходящуюся на миноритарных акционеров, и прибыль (или убыток), приходящуюся на владельцев капитала материнской компании.

Дополнительные статьи, разделы и промежуточные показатели должны вводиться непосредственно в отчет о прибылях и убытках в том случае, когда их представление позволяет лучше продемонстрировать финансовое положение организации.

Информацию о характере и величине существенных статей отчета о прибыли и убытках следует раскрывать отдельно. Отдельно раскрывается: уменьшение стоимости запасов до чистой цены продажи или стоимости основных средств до возмещаемой величины (а также компенсация указанных списаний); реструктуризация деятельности организации (и восстановление резервов, из которых покрываются расходы на реструктуризацию); выбытие объектов основных средств; выбытие инвестиций; прекращаемая деятельность; расчеты по результатам судебного процесса; восстановление прочих резервов.

Необходимо отметить, что организация обязана представлять аналитическую структуру расходов, используя классификацию, основанную либо на характере (формат затрат), либо на функциональном назначении расходов (формат себестоимости), в зависимости от того, какой из классификационных признаков более уместен (см. Таблицы 4, 5).

Первая форма предусматривает разбивку на основе характера расходов. Расходы в отчете о прибылях и убытках группируются в зависимости от их природы (например, расходы на амортизацию, приобретение материалов,

транспортировку, вознаграждение работникам или на рекламу) и не структурируются по различным функциональным назначениям.

Вторая форма предусматривает структурирование по функциональному назначению расходов или на основе «себестоимости продаж». При этом расходы подразделяются на собственно себестоимость продаж, расходы по сбыту (коммерческие) и административные (управленческие) расходы. Как минимум, организация должна раскрыть информацию о себестоимости продаж отдельно от других расходов. Данный метод позволяет представить пользователям более значимую информацию, чем метод классификации затрат на основе их характера, однако структурирование расходов по функциональному назначению может потребовать произвольного распределения затрат и профессионального суждения.

Организации, которые классифицируют расходы по функции, обязаны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая расходы на амортизацию и вознаграждения работникам.

Таблица 4 - Форма «Отчета о прибылях и убытках», составленного по характеру затрат (формат затрат)

Показатели	Расходы	Доходы, прибыль
Выручка (+)		2000
Прочий доход (+)		500
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства (-, +)	(20)	
Использованное сырье и расходные материалы (-)	(600)	
Расходы на вознаграждения работникам (-)	(800)	
Расходы на амортизацию (-)	(200)	
Прочие расходы (-)	(100)	
Итого расходов (-)	(1720)	
Прибыль до налогов		780

Таблица 5 - Форма «Отчета о прибылях и убытках», составленного по функциям затрат» (формат себестоимости)

Показатели	Доходы, расходы, прибыль
Выручка (+)	2000
Себестоимость продаж (-)	(1500)
Валовая прибыль (+)	500
Прочий доход (+)	500
Затраты на сбыт (-)	(100)
Административные расходы (-)	(80)
Прочие расходы (-)	(40)
Прибыль до налогов	780

Выбор формы представления зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера деятельности организации. Обе формы позволяют продемонстрировать те затраты, которые изменяются прямо или косвенно в зависимости от объема продаж (или производства). Наиболее приемлемый формат представления выбирает руководство организации. Если сведения о характере расходов полезны для прогнозирования движения денежных средств, то при использовании классификации расходов по функциональному назначению потребуется дополнительное раскрытие информации.

Организация либо в отчете о прибылях и убытках, либо в отчете об изменениях в собственном капитале, либо в примечаниях обязана раскрывать информацию о сумме дивидендов за отчетный период, распределяемых между владельцами капитала организации, а также о соответствующей сумме дивидендов на акцию.

2.4 Отчет об изменениях в капитале

Отчет об изменениях в капитале предназначен для сверки данных отчета о прибылях и убытках и данных о движении капитала за отчетный период. В отчете должны быть отражены прибыль (или убыток) за отчетный период, каждая статья дохода и расхода, которая непосредственно относится на капитал, а также итоговые показатели по указанным статьям, итоговые показатели доходов и расходов, относящиеся к владельцам капитала материнской компании и к доле меньшинства, влияние на каждый компонент капитала изменений учетной политики и исправления ошибок.

Организация должна также представлять либо в отчете об изменениях в собственном капитале, либо в примечаниях суммы операций с владельцами капитала организации, действовавшими в рамках своих полномочий в качестве владельцев капитала, отражая отдельно распределение дивидендов между владельцами капитала; сальдо нераспределенной прибыли (накопленной прибыли или убытка) на начало и конец отчетного периода, а также изменения, произошедшие в течение отчетного периода; сверку балансовой стоимости по каждому классу вложенного капитала и по каждому виду фонда (резерва) на начало и конец отчетного периода, отдельно раскрывая информацию о каждом изменении.

Таким образом, в отчете об изменениях в капитале должны быть отражены изменения вследствие двух качественно различных типов хозяйственных операций:

- операций с акционерами при внесении капитала и выплате дивидендов;
- операций, связанных с получением прибылей и убытков, не признанных в отчете о прибылях и убытках.

Первый тип операций связан с эмиссией акций и внесением капитала собственниками, а также в связи с распределением части прибыли в пользу акционеров, т.е. с выплатой дивидендов. Ко второму типу операций относятся переоценка основных средств, курсовые разницы от пересчета финансовой

отчетности иностранных дочерних компаний.

В зависимости от того какой тип хозяйственных операций отражается в отчет об изменениях в капитале различают два варианта составления отчета об изменениях в капитале. Первый вариант предполагает отражение всех изменений в капитале (вызванных как операциями с акционерами при внесении капитала и выплате дивидендов, так и операциями, связанными с получением прибылей и убытков, не признанных в отчете о прибылях и убытках). При втором варианте в отчете об изменениях в капитале отражаются лишь операции, связанные с получением прибылей и убытков, не признанных в отчете о прибылях и убытках (второй тип операций).

Следует обратить внимание, что изменение капитала организации за период между двумя отчетными датами отражает увеличение (или уменьшение) чистых активов организации в течение отчетного периода. За исключением изменений, обусловленных операциями с владельцами капитала, действовавшими в рамках своих полномочий в качестве владельцев капитала, совокупное изменение капитала в течение отчетного периода отражает итоговые показатели доходов и расходов, включая прибыли и убытки, полученные в результате деятельности в течение указанного периода.

2.5. Отчет о движении денежных средств

IAS 7 «Отчет о движении денежных средств».

Необходимость этого отчета обусловлена тем, что учет ведется в соответствии с принципом начисления, т. е. доходы и расходы, приведенные в отчете о прибылях и убытках, не говорят о реальном количестве полученных и потраченных денежных средств. Вполне вероятна ситуация, когда компания имеет балансовую прибыль, но не может рассчитаться по своим долгам, в силу своей неплатежеспособности.

Рассмотрим, основные определения, связанные с понятием денежных средств:

Денежные средства включают денежные средства в кассе (банкноты, монеты, включая иностранную валюту), денежные средства на расчетных счетах в банке, бессрочные банковские депозиты.

Эквиваленты денежных средств – высоколиквидные, краткосрочные вложения, легко обратимые в определенную сумму денег, имеющие короткий срок погашения (менее 3 месяцев), и не подвергающиеся большому риску изменения стоимости из-за изменения процентных ставок (деPOSITНЫЕ сертификаты, казначейские краткосрочные обязательства и т.п.)

К денежным средствам, отражаемым в финансовых отчетах, не относятся счета, которые не отвечают критерию ликвидности, такие как счета, арестованные налоговой инспекцией, счета депозитов в счет обеспечения кредитов.

Отчет о движении денежных средств составляется в соответствии с основными видами деятельности компании, которые классифицируются следующим образом:

• *Операционная деятельность* – это деятельность, для которой создано предприятие, и которая приносит основной доход (выручку).

• *Инвестиционная деятельность* – это деятельность, связанная с приобретением и выбытием долгосрочных активов и других инвестиций.

• *Финансовая деятельность* – это деятельность, отражающаяся в изменении объема и состава собственного капитала и заемных средств предприятия.

К операционной деятельности относятся следующие денежные потоки:

денежные поступления от продажи товаров и услуг;

денежные поступления от предоставления прав пользования лицензиями, от комиссионных вознаграждений и иных доходов от основной деятельности;

денежные выплаты поставщикам товаров и услуг, относящихся к расходам по основной деятельности компании;

денежные выплаты работникам по основной деятельности предприятия, включая административный и коммерческий персонал;

выплаты по налогу на прибыль.

К инвестиционной деятельности относятся следующие денежные потоки:

денежные платежи и поступления, связанные с приобретением и продажей оборудования, нематериальных и прочих внеоборотных активов;

платежи и поступления, связанные с вложением в акционерный капитал других компаний и долговые инструменты с целью получения дохода;

предоставление денежных ссуд другим компаниям.

К финансовой деятельности относятся следующие денежные потоки:

поступление денежных средств от выпуска акций;

поступления от выпуска долговых обязательств, кредитов и других займов;

платежи акционерам в связи с выкупом у них акций;

платежи, связанные с возвратом денежных средств.

Согласно МСФО возможны 2 варианта учета процентов и дивидендов в финансовой отчетности компании.

Таблица 6 - Учет процентов и процентов и дивидендов в финансовой отчетности компании.

Вариант 1	Вариант 2
• Выплаченные и полученные дивиденды и проценты относятся к операционной деятельности компании	• Полученные проценты и дивиденды относятся к инвестиционной деятельности. • Выплаченные проценты и дивиденды относятся к финансовой деятельности

Выплаты по налогу на прибыль относятся к операционной деятельности компании, хотя общая сумма налога учитывает прибыль от всех видов

деятельности компании.

Существуют два способа представления отчета о движении денежных от операционной деятельности: прямой и косвенный. *Прямой способ* – предполагает отражение непосредственных потоков денежных средств, поступивших от покупателей и выплаченным поставщикам и персоналу. Показывает все обороты по счетам денежных средств за период. В таблицу заносятся денежные суммы, реально оплаченные или полученные предприятием в соответствии с оборотами по счетам денежных средств.

Таблица 7 - Пример отчета о движении денежных средств(прямой метод)

Наименование статей	Сумма, (тыс. у.е.)
<i>Потоки денежных средств от операционной деятельности</i>	
Получено от покупателей	700
Оплачено поставщикам	(370)
Оплачена зарплата	(110)
Оплачен налог на прибыль	(85)
Итого чистый денежный поток от операционной деятельности	135
<i>Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности</i>	
Приобретены основные средства	(600)
Проданы основные средства	130
Итого чистый денежный поток от инвестиционной деятельности	(470)
<i>Потоки денежных средств от финансовой деятельности</i>	
Внос в уставной капитал	1000
Получен кредит	600
Погашен кредит	(300)
Выплачены проценты	(15)
Выплачены дивиденды	(70)
Итого чистый денежный поток от финансовой деятельности	1215
<i>Чистое движение денежных средств</i>	880
<i>Входящее сальдо на начало периода</i>	250
<i>Исходящее сальдо на конец периода</i>	1130

Косвенный способ – корректирует отчет о прибылях и убытках, переводя его в денежные единицы. Начинается с указания чистой прибыли и далее производится корректировка на те суммы, которые связаны с потоком денежных средств.

Таблица 8- Пример отчета о движении денежных средств. Косвенный метод.

Наименование статей	Сумма, (у.е.)
1	2
<i>Потоки денежных средств от операционной деятельности</i>	

Продолжение таблицы 8

1	2
Чистая прибыль	235
Начисленная амортизация	1590
Изменения в отложенных налогах	15
(Увеличение) уменьшение счетов дебиторов	(168)
(Увеличение) уменьшение товарных запасов и прочих текущих активов	(267)
Увеличение (уменьшение) счетов кредиторов	(360)
Увеличение (уменьшение) начислений и прочих текущих обязательств	(550)
Итого чистый денежный поток по операционной деятельности	135
<i>Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности</i>	
Приобретены внеоборотные активы	(600)
Проданы основные средства	130
Итого чистый денежный поток по инвестиционной деятельности	(470)
<i>Потоки денежных средств от финансовой деятельности</i>	
Выпуск (выкуп) акций	1000
Получен кредит	600
Погашение долга	(300)
Выплачены проценты	(15)
Выплаченные дивиденды	(70)
Итого чистый денежный поток по финансовой деятельности	1215
<i>Чистое движение денежных средств</i>	880
<i>Входящее сальдо на начало периода</i>	250
<i>Исходящее сальдо на конец периода</i>	1130

Отчет о движении денежных средств косвенным методом составляется по данным бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках с привлечение дополнительных данных по счетам бухгалтерского учета. Увеличение статей активов приводит к оттоку денежных средств, а уменьшение статей активов, наоборот, вызывает приток денежных средств. В случае с кредиторской задолженностью обратная ситуация: увеличение статей кредиторской задолженности увеличивает приток денежных средств, уменьшение этих статей ведет к сокращению денежного потока.

Представление информации об изменении финансового положения за счет денежных потоков (косвенный способ) дает возможность поэтапно проанализировать взаимосвязь прибыль – чистый денежный поток от операционной деятельности предприятия и оценить влияние изменения статей активов и обязательств. Отчет о движении денежных средств имеет большое значение для руководителей предприятия, т.к. позволяет соотнести сумму бухгалтерский прибыли (условной величины, полученной расчетным путем) с реальным чистым денежным потоком от операционной деятельности - реальным показателем, с которым имеет дело руководитель. Анализ отчета о движении денежных средств, составленный косвенным способом, поможет руководителю ответить на следующие вопросы: как повлияло изменение запасов предприятия на наличие денежных средств, как связано изменение

дебиторской задолженности с притоком и оттоком денег, какие у предприятия обязательства, обусловленные наличием денежных средств и сроки их исполнения и т.п..

МСФО рекомендует прямой как более информативный, однако, не ограничивает выбор предприятия. В конце отчета о движении денежных средств приводятся суммы остатка (сальдо) денежных средств на начало и на конец периода, которое соответствует данным по статье «Денежные средства» отчета о финансовом положении (баланса) предприятия.

2.6 Примечания к финансовой отчетности

Примечания к финансовой отчетности должны представлять информацию об основах составления финансовой отчетности и специфике учетной политики; раскрывать сведения, требуемые МСФО, которые не представляются непосредственно в балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях капитала или отчете о движении денежных средств; представлять дополнительную информацию для адекватного понимания финансовой отчетности, включая условные обязательства и неучтенные обязательства по заключенным договорам, раскрытие информации нефинансового характера. Примечания должны представляться упорядоченно. Каждая статья баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала или отчета о движении денежных средств должна быть снабжена перекрестной ссылкой на соответствующую информацию в примечаниях.

В кратком обзоре основных принципов учетной политики предприятие должно раскрывать следующую информацию:

- база или базы оценки, использованная при составлении финансовой отчетности;
- прочие принципы учетной политики, которые представляются уместными для понимания финансовой отчетности.

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

При принятии решения о том, следует ли раскрывать информацию о конкретном принципе учетной политики, руководство рассматривает вопрос о том, будет ли такое раскрытие информации полезно для понимания пользователями способа отражения операций в отчетности. Раскрытие конкретных принципов учетной политики особенно полезно для пользователей, если такие принципы выбраны из числа альтернативных вариантов, предусмотренных МСФО. Примером может служить раскрытие информации о том, признает ли участник совместного предпринимательства свою долю в

совместно контролируемом предприятии на основе пропорциональной консолидации или на основе метода долевого участия (МСФО 31 «Участие в совместной деятельности»). Некоторые МСФО содержат отдельное требование раскрыть информацию о конкретных принципах учетной политики, включая выбор, сделанный руководством из числа возможных альтернатив. Например, МСФО 16 требует раскрытия базы оценки, использованной для отдельных видов основных средств.

Каждое предприятие принимает во внимание характер своей деятельности и то, какую политику ожидают увидеть пользователи финансовой отчетности предприятия применительно к данному виду предприятия. Например, пользователи ожидают, что предприятие, облагаемое налогами на прибыль, раскроет информацию о своей учетной политике в отношении налогов на прибыль, включая ту, которая применяется к отложенным налоговым обязательствам и активам. Если предприятие имеет крупное иностранное подразделение или проводит значительные операции в иностранной валюте, пользователи ожидают, что будет раскрыта информация об учетной политике в отношении признания положительных и отрицательных курсовых разниц.

В кратком обзоре основных принципов учетной политики или в прочих примечаниях предприятие должно раскрыть информацию о профессиональных суждениях, за исключением связанных с расчетными оценками, которые были выработаны руководством в процессе применения различных принципов учетной политики и которые оказывают наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности.

В процессе применения учетной политики руководство формирует различные профессиональные суждения, помимо связанных с расчетными оценками, которые могут оказать значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности. Например, руководство формирует профессиональные суждения при определении следующих вопросов:

- являются ли активы инвестициями, удерживаемыми до погашения;
- в какой момент времени все значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на финансовые активы и активы, сдаваемые в аренду, переходят к другим предприятиям;
- являются ли отдельные продажи товаров по существу соглашениями о финансировании и, следовательно, не приводят к возникновению выручки;
- не указывает ли существо отношений между данным предприятием и каким-либо предприятием специального назначения на то, что такое предприятие специального назначения контролируется данным предприятием.

Раскрытие вышеуказанной информации требуется и в соответствии с другими МСФО. Например, МСФО 27 требует, чтобы предприятие раскрывало информацию о причинах, по которым его доля собственности не обеспечивает контроль в отношении объекта инвестиций, не являющегося дочерним предприятием, несмотря на то, что предприятию прямо или косвенно, через дочерние предприятия, принадлежит более половины прав голоса или потенциальных прав голоса.

МСФО 40 «Инвестиционное имущество» требует раскрытия информации о критериях, выработанных предприятием для разграничения инвестиционного имущества и объектов недвижимости, занимаемых владельцем или удерживаемых для продажи в ходе обычной деятельности, в случаях, когда классификация недвижимости вызывает затруднения.

Предприятие в примечаниях согласно МСФО 1 должно раскрыть информацию о допущениях, касающихся будущего, и прочих основных источниках неопределенности расчетных оценок на конец отчетного периода, которые включают в себе значительный риск возникновения необходимости вносить существенные корректировки в балансовую стоимость активов и обязательств в следующем финансовом году.

Применительно к таким активам и обязательствам примечания должны содержать подробную информацию об их характере и их балансовой стоимости на конец отчетного периода.

Определение балансовой стоимости некоторых активов и обязательств требует расчетной оценки воздействия будущих событий, возникновение которых неопределенно, на эти активы и обязательства на конец отчетного периода. Например, при отсутствии рыночных цен по недавно заключенным сделкам, для оценки возмещаемой стоимости различных видов основных средств, воздействия технологического устаревания на запасы, резервов, зависящих от исхода продолжающихся судебных разбирательств, и долгосрочных обязательств, предусматривающих выплаты работникам, таких, как пенсионные обязательства, необходимо использовать расчетные оценки в отношении будущего. Эти расчетные оценки предполагают допущения о таких статьях, как корректировка потоков денежных средств или используемых ставок дисконтирования с учетом риска, будущие изменения в размере заработной платы и будущие изменения в ценах, влияющие на прочие затраты.

Допущения и прочие источники неопределенности расчетных оценок относятся к расчетным оценкам, которые требуют от руководства наиболее трудных, субъективных или сложных профессиональных суждений. По мере увеличения количества переменных и допущений, влияющих на возможное будущее разрешение неопределенности, эти профессиональные суждения становятся все более субъективными и сложными, и вероятность того, что впоследствии придется вносить существенные корректировки в балансовую стоимость активов и обязательств, обычно повышается соответствующим образом.

Раскрытие информации о вышеуказанных допущениях и неопределенности в будущем не требуется в отношении активов и обязательств, которые включают в себе значительный риск существенного изменения балансовой стоимости в течение следующего финансового года, если на конец отчетного периода она оценивается по справедливой стоимости на основе рыночных цен по недавно заключенным сделкам. Такая справедливая стоимость может существенно измениться в течение следующего финансового года, однако эти изменения возникают не вследствие допущений или иных источников неопределенности расчетных оценок на конец отчетного периода.

Предприятие представляет информацию о допущениях или иных источниках неопределенности расчетных оценок, таким образом, чтобы помочь пользователям финансовой отчетности понять профессиональные суждения руководства о будущем и о прочих источниках неопределенности расчетных оценок. Характер и объем предоставляемой информации зависит от характера допущений и прочих обстоятельств. Примерами видов раскрываемой информации являются:

- характер допущения или иной неопределенности расчетных оценок;
- чувствительность балансовой стоимости к методам, допущениям и расчетным оценкам, на которых основывается ее расчет, включая причины чувствительности;
- ожидания в отношении разрешения неопределенности и диапазон вариантов разрешения неопределенности, которые, по разумным оценкам, могут иметь место в следующем финансовом году применительно к балансовой стоимости соответствующих активов и обязательств;
- объяснение изменений, внесенных в прошлые допущения, касающиеся этих активов и обязательств, если неопределенность остается неразрешенной.

Иногда практически невозможно раскрыть информацию о размерах возможного воздействия какого-либо из основных допущений или других источников неопределенности расчетных оценок на конец отчетного периода. В таких случаях предприятие при раскрытии информации указывает, что, исходя из имеющихся знаний, существует обоснованная возможность того, что варианты разрешения неопределенности в следующем финансовом году, отличающиеся от сделанных допущений, могут потребовать существенной корректировки балансовой стоимости соответствующего актива или обязательства. Во всех случаях предприятие раскрывает характер и балансовую стоимость конкретного актива или обязательства (активов или обязательств), затронутого допущением.

Раскрытие информации о конкретных профессиональных суждениях руководства, сформированных в ходе применения учетной политики предприятия, не связано с раскрытием информации об источниках неопределенности расчетных оценок.

Другие МСФО также требуют раскрытия информации о некоторых допущениях. Например, МСФО 37 при определенных обстоятельствах требует раскрытия информации об основных допущениях, касающихся будущих событий, которые оказывают воздействие на различные виды резервов. МСФО 7 требует раскрытия информации о значительных допущениях, применяемых предприятием при выполнении расчетной оценки справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств, подлежащих учету по справедливой стоимости. МСФО 16 требует раскрытия информации о значительных допущениях, применяемых предприятием при выполнении расчетной оценки справедливой стоимости объектов основных средств, подлежащих переоценке.

Предприятие в примечаниях также должно раскрывать информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценивать цели,

политику и процессы предприятия в области управления капиталом. Для этого предприятие раскрывает информацию о целях, политике и процессах предприятия в области управления капиталом, включая следующее:

- описание того, что предприятие считает предметом управления капиталом;
- если предприятие подчиняется внешним требованиям в отношении капитала, описывается характер таких требований и то, как эти требования учитываются при управлении капиталом;
- как предприятие выполняет свои задачи в области управления капиталом.

Предприятие основывает раскрытие указанной информации на внутренней информации, предоставляемой старшему руководящему персоналу предприятия.

Предприятие может управлять капиталом различными способами и подчиняться целому ряду различных требований к капиталу. Например, конгломерат может включать предприятия, которые осуществляют страховую деятельность и банковскую деятельность, и эти предприятия могут работать в нескольких юрисдикциях. Если раскрытие совокупной информации о требованиях к капиталу и о том, каким образом осуществляется управление капиталом, не обеспечивает полезную информацию или искажает понимание капитальных ресурсов предприятия пользователем финансовой отчетности, предприятие должно раскрыть информацию отдельно по каждому требованию к капиталу, которое оно обязано выполнять.

В примечаниях к финансовой отчетности в составе прочей информации предприятие должно раскрыть следующую информацию:

- сумма дивидендов, предложенных или объявленных до даты утверждения финансовой отчетности, но не признанных в качестве распределения прибыли в пользу собственников в течение отчетного периода, а также соответствующая сумма в расчете на одну акцию;
- сумма любых непризнанных дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям.
- постоянное место нахождения и организационно-правовая форма предприятия, страна его регистрации и юридический адрес (или основное место ведения хозяйственной деятельности, если оно отличается от юридического адреса);
- описание характера операций и основных направлений деятельности предприятия;
- наименование материнского предприятия;
- для предприятия с ограниченным сроком службы, информация, касающаяся срока его службы.

2.7 Первое представление отчетности по международным стандартам финансовой отчетности

Первой отчетностью, составленной по МСФО, является первая годовая финансовая отчетность. Дата перехода к МСФО является важной компонентой

данной процедуры, так как она определяется по начальной дате самого раннего периода, за который организация представляет информацию в соответствии с МСФО. При составлении входящего баланса по МСФО необходимо признать все активы и обязательства в соответствии с МСФО, произвести переклассификацию статей отчетности в случае расхождения национальных стандартов с МСФО, не применять МСФО к ретроспективным событиям, которые были отражены в отчетности на основании профессиональных суждений.

Рассмотрев баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала, примечания к отчетности, необходимо охарактеризовать процедуру завершения учетного цикла. В международной практике счета бухгалтерского учета подразделяются на постоянные и временные. Постоянные счета отражают актив, обязательства, собственный капитал. Их сальдо переходит с одного отчетного года на другой (следующий). Временные счета отражают доходы и расходы организаций и по окончании отчетного года закрываются. При завершении отчетного периода составляется трансформационная таблица, в которой представлены предварительный пробный баланс, составленный на основе записей в главной книге; корректирующие проводки; окончательный пробный баланс; бухгалтерские записи, закрывающие временные счета; сальдо, относящиеся к отчетному бухгалтерскому балансу. Предварительный пробный баланс составляется по данным сальдо счетов на последнюю отчетную дату. После проведения корректирующих проводок сальдо по счетам переносится в «Отчет о прибылях и убытках» и в «Отчет об изменениях в капитале», и после этого производится закрытие временных счетов.

Контрольные вопросы

1. Каковы основные разделы баланса?
2. Почему доходы от инвестиций не включаются в выручку?
3. В каком разделе отчета о прибылях и убытках отражается доход в виде курсовой разницы?
4. Из каких классов состоит капитал?
5. Почему выкуп у акционеров собственных акций компании влияет на изменения в ее капитале?
6. Зачем строится отчет о движении денежных средств?
7. Что такое операционная деятельность?
8. Что такое инвестиционная деятельность?
9. Что такое финансовая деятельность?
10. Чем отличается прямой способ построения отчета о движении денежных средств от косвенного?
11. К какому виду деятельности относятся проценты и дивиденды?
12. Значение информации о денежных потоках предприятия?
13. Дайте определение основным видам деятельности: операционной, инвестиционной, финансовой?
14. Дайте определение двум методам составления отчета о движении

денежных средств: прямому и косвенному?

15. Охарактеризуйте значение прямого и косвенного методов для формирования информации об операционной деятельности предприятия?

16. Покажите значение отчета о движении денежных средств косвенным методом для принятия решений руководителей предприятия?

Практические задания

1. Используя следующие данные, подготовьте Баланс для компании Record на 31 декабря 20XX г. Счета к оплате - \$2,500, Дрей, капитал 3,600, Денежные средства - 1,200, Оборудование -3,300, Счета к получению -1,600

2. Известны остатки по счетам скорректированного пробного баланса на 30 июня 20XX года компании Favorit. Начальные запасы товаров составляли \$175,200, конечные запасы - \$157,650. Компания зарегистрирована как индивидуальное (частное) предприятие.

Таблица 9- Пробный баланс компании Favorit

Название счета	Дебет	Кредит
продажи		541,230
скидки с продаж	5,070	
возврат и уценка проданных товаров	10,22 8	
закупки	212,3 36	
скидки с закупок		1,877
возврат и уценка купленных товаров		4,282
транспортные расходы по доставке товаров	11,22 1	
расходы на зарплату отдела продаж	102,0 30	
расходы на принадлежности по продажам	1,642	
расходы на аренду, коммерческие	18,00 0	
коммунальные расходы, коммерческие	11,25 6	
расходы на рекламу	21,98 6	
расходы на износ, мебель склада	6,778	
расходы на зарплату офиса	47,91 2	
расходы на офисные принадлежности	782	
расходы на износ, офисное оборудование	3,251	
расходы на аренду офиса	4,000	
коммунальные расходы офиса	3,114	
почтовые расходы	626	
расходы на страхование	2,700	
прочие расходы	481	
расходы по процентам	3,600	
доходы по процентам		800

Исходя из выше представленной информации подготовьте

1. Детализированный отчет о прибылях и убытках.
2. Классифицированный отчет о прибылях и убытках .

3. По данным пробного баланса компании «Алга» на конец периода (июнь 20XX), подготовьте финансовую отчетность в вертикальном формате (отчет о финансовом положении и отчет о прибылях и убытках)

Таблица 10 - Пробный баланс компании «Алга» 20XX года

Запасы		на 30 июня 20XX г. оценены в 37500	
		Дт	Кт
Свет и отопление		13000	
Выручка от продаж			810000
Дебиторская задолженность		280000	
Заработная плата		87000	
Изъятия		315000	
Аренда		50000	
Почтовые и конторские расходы		26000	
Капитал на 1 июля 20X6 г.			742500
Закупки		392000	
Запасы		58000	
Кредиторская задолженность			120000
Оборудование		437500	
Денежные средства		14000	
		1672500	1672500
Подготовьте финансовую отчетность индивидуального предпринимателя N в вертикальном формате.			

4. Остатки по счетам компании ТОО «Forvard» из пробного баланса после закрывающих проводок на 30 июня 200x г. приведены ниже:

Таблица 11 - Пробный баланс компании ТОО «Forvard»

Название счета	Дебет	Кредит
1	2	3
денежные средства	24,000	
краткосрочные вложения	13,150	
векселя к получению	45,000	
счета к получению	76,750	
запасы товаров	156,750	
авансом оплаченная аренда	2,000	
авансом оплаченная страховка	1,200	
складские материалы	426	
офисные материалы	97	
земля для будущего расширения производства 11,500	11,500	

Продолжение таблицы 11

1	2	3
мебель на складе	72,400	
накопленный износ, мебель		22,000
офисное оборудование	24,100	
накопленный износ, офисное оборудование		12,050
торговая марка	4,000	
счета к оплате		109,745
задолженность по заработной плате		787
проценты к оплате		600
векселя к оплате (срок истекает через 3 года)		36,000
Forvard капитал		250,011

Из представленной информации подготовьте классифицированный баланс.

Тестовые вопросы

- Бухгалтерский баланс описывает финансовое положение предприятия:
 - на определенную дату;
 - за определенный период;
 - возможен первый и второй варианты;
 - не является обязательным отчетом.
- В бухгалтерском балансе величина капитала равна:
 - Активы + Обязательства;
 - Активы - Обязательства;
 - Активы + Пассивы;
 - Активы - Пассивы.
- В бухгалтерском балансе в разделе активов необходимо указывать все перечисленные ниже статьи, за исключением:
 - основных средств;
 - убытков;
 - денежных средств;
 - нематериальных активов.
- В бухгалтерском балансе в разделе обязательств необходимо указывать все перечисленные ниже статьи, за исключением:
 - кредиторской задолженности;
 - задолженности по зарплате;
 - нераспределенной прибыли;
 - долгосрочных обязательств.
- В бухгалтерском балансе в разделе капитала необходимо указывать все перечисленные ниже статьи, за исключением:
 - доходов;
 - расходов;
 - резервов на покрытие убытков;
 - выкупленных акций.
- К финансовым активам, отражаемым в балансе, не относятся:
 - выкупленные облигации;
 - денежные эквиваленты;
 - купленные акции;
 - векселя полученные.

7. К запасам, отражаемым в балансе, относится все перечисленное ниже, за исключением:
- А) товаров;
 - В) материалов;
 - С) готовой продукции;
 - Д) оборудования.
8. К дебиторской задолженности, показываемой в балансе, относится все перечисленное ниже, за исключением:
- А) расчетов с покупателями и заказчиками;
 - В) выданных авансов;
 - С) задолженности за приобретенные товары.
9. Изменения по статье "Денежные средства" раскрываются:
- А) в отчете о прибылях и убытках;
 - В) в отчете об изменениях в капитале;
 - С) в отчете о движении денежных средств;
 - Д) в примечаниях к балансу.
10. Отчет о прибылях и убытках отражает:
- А) финансовое положение предприятия;
 - В) изменения финансового положения;
 - С) сумму денег, полученную или выплаченную в отчетном периоде;
 - Д) признанные доходы и расходы.
11. Отчет о прибылях и убытках отражает все перечисленные ниже статьи, за исключением:
- А) выручки от продажи;
 - В) результатов операционной деятельности;
 - С) денежных эквивалентов;
 - Д) затрат на финансирование.
12. МСФО предусмотрены:
- А) один метод представления отчета о прибылях и убытках;
 - В) два формата представления отчета о прибылях и убытках;
 - С) три формата представления отчета о прибылях и убытках;
 - Д) четыре формата представления отчета о прибылях и убытках.
13. Величина чистой прибыли при использовании обоих форматов:
- А) зависит от метода представления отчета о прибылях и убытках;
 - В) не зависит от метода представления отчета о прибылях и убытках.
14. Выручка от продажи включает в себя все перечисленное ниже, за исключением:
- А) реализации готовой продукции;
 - В) продажи ненужного сырья;
 - С) доходов от инвестиций;
 - Д) страховых возмещений за реализованные товары.
15. Затраты на производство, указываемые в отчете о прибылях и убытках, включают в себя все перечисленное ниже, за исключением:
- А) производственных материалов;
 - В) расходов на маркетинг произведенной продукции;
 - С) заработной платы производственных рабочих;
 - Д) производственных накладных расходов.

ТЕМА 3. УЧЕТ ЗАПАСОВ

Задачи:

- рассмотреть порядок учета и оценки запасов в соответствии с МСФО 2;
 - охарактеризовать состав запасов;
 - описать возможные способы расчета себестоимости запасов;
 - понимать, каким образом оценка запасов может повлиять на показатели финансовой отчетности компании;
 - понимать сущность оценки запасов по справедливой стоимости;
 - знать особенности оценки запасов в производственной компании;
- освоить методы оценки запасов по производственной себестоимости.

3.1 Понятие, состав и оценка запасов

К *запасам* в соответствии со стандартом МСФО-2 относятся активы в форме сырья и материалов для использования в производстве товаров и оказания услуг или предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности либо использования в процессе производства для такой продажи.

Следовательно, *оборотные запасы* - это товары, приобретенные и хранимые для перепродажи в самом широком смысле слова. Если земля, недвижимость, станки и машины приобретены для перепродажи, то они включаются в оборотные запасы и учитываются как товары. К запасам относятся сырье и материалы, готовая продукция, незавершенное производство. В сфере обслуживания к незавершенному производству относят затраты на оказание услуг, по которым еще не признаны соответствующие им доходы, несмотря на то, что эти затраты в большей части состоят из заработной платы и других расходов на персонал.

Запасы, описываемые данным стандартом, должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цены продаж.

Возможная чистая цена продаж — предполагаемая продажная цена в нормальных рыночных условиях за вычетом затрат на выполнение работ и возможных коммерческих расходов, связанных с реализацией.

Себестоимость запасов включает затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, связанные с доставкой в место настоящего нахождения запаса и доведением его до состояния, в котором он оказался в данный момент.

Затраты на приобретение включают покупную цену, импортные пошлины и иные невозмещаемые налоги, транспортные, экспедиторские, расходы на посредников и консультантов, другие расходы, непосредственно относимые на приобретение товаров, материалов. Из этих затрат вычитаются торговые скидки, возвраты платежей и другие аналогичные суммы.

Затраты на переработку включают прямые затраты труда и другие аналогичные прямые затраты, а также распределяемые на систематической

основе постоянные и переменные накладные производственные расходы. Величина переменных накладных расходов зависит от изменения объемов производства. К ним относятся косвенные материальные и трудовые затраты, необходимые для нормального хода производственного процесса. Постоянные накладные расходы остаются практически неизменными в условиях изменяющихся объемов производства: обслуживание зданий, оборудования, амортизационные отчисления, административно-управленческие расходы.

Постоянные производственные накладные расходы на каждую единицу продукции распределяются на основе производственных мощностей организации в нормальных условиях работы. Сумма постоянных накладных расходов, оставшаяся нераспределенной, учитывается как расходы отчетного периода, в котором они возникли. А вот переменные накладные расходы полностью распределяются на выпущенную продукцию в данном отчетном периоде.

Прочие затраты включаются в себестоимость материальных оборотных активов только в том случае, когда они связаны с переработкой данного актива непосредственно. Например, затраты по разработке продуктов для конкретных заказчиков или затраты по займам, связанным с переработкой данных запасов.

Во всяком случае, в себестоимость запасов *не должны включаться*:

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

Все эти затраты относятся к расходам данного отчетного периода.

Стандарт разрешает применять для удобства учета нормативный метод определения себестоимости запасов и метод розничных цен, если при их применении отклонения от реальных значений себестоимости невелики и можно сказать о приближенно верном значении себестоимости. *Нормативная себестоимость* должна регулярно проверяться и при необходимости пересматриваться.

Метод розничных цен используется в розничной торговле путем надбавки к покупной стоимости товара определенной маржи, которая в отечественных условиях называется торговой наценкой.

3.2 Методы расчета себестоимости запасов

1) Метод себестоимости единицы запасов

МСФО-2 устанавливает, что себестоимость тех запасов, которые не могут рассматриваться как взаимозаменяемые, а также товаров и услуг, произведенных для применения в специальных проектах, определяется индивидуально для каждого такого запаса.

2) Метод средней фактической себестоимости.

Средняя фактическая себестоимость поступающих оборотных запасов складывается из их фактурной стоимости, уплаченной поставщику при покупке, и транспортно-заготовительных расходов. Последние включают расходы по транспортировке и охране груза, комиссионные и командировочные, естественную убыль в пути, расходы по страхованию грузов и транспортных средств (если они имели место), по оформлению товарных и платежных документов, другие расходы, связанные с заготовлением и приобретением материальных ценностей. На практике фактическая заготовительная себестоимость определяется как средняя взвешенная, исходящая из всех поступивших партий и фактических условий снабжения за отчетный период.

3) Метод покупных цен.

Определение «покупные цены» неоднозначно. Это могут быть договорные цены со скидками и накидками. К покупным ценам можно отнести и так называемые фактурные цены, то есть стоимость материальных ценностей, вытекающую из счета-фактуры поставщика. Фактурные цены определяются по договору с включением стоимости различных дополнительных услуг, транспортных расходов.

Предприятие, применяющее оценку материальных оборотных средств по покупным ценам, отражает их на соответствующих счетах бухгалтерского учета по фактическим фактурным ценам, а все возникающие дополнительно транспортно-заготовительные расходы относит к накладным расходам того периода, в котором они возникли.

4) Метод ФИФО.

Это метод оценки материальных ценностей по их первоначальной стоимости. При этом методе применяется правило: «Первая партия на приход — первая в расход», то есть расход материальных ценностей оценивается по стоимости их приобретения в определенной последовательности: сначала списывается в расход стоимость материала по цене первой закупленной партии, затем второй, третьей и так в порядке очередности до исчерпания общего количества материала. Порядок оценки не зависит от фактической последовательности расходования партий поступивших материалов.

С 2005 года в финансовой отчетности использовать метод ЛИФО запрещается.

3.3 Методы учета запасов

В международной практике применяют два метода учета оборотных запасов - периодический и непрерывный.

Периодический учет запасов предполагает списание их стоимость в расход со счета «Запасы» периодически по результатам инвентаризации наличных запасов. Себестоимость израсходованных запасов определяется по формуле 1:

$$C = H + П + В - К \quad (1)$$

где С — себестоимость запасов, списанных за период;

Н, К- стоимость начального и конечного остатка запасов;

П — стоимость запасов, поступивших за период;

В - себестоимость готовой продукции, выпущенной за период.

Основными недостатками периодического учета запасов являются отсутствие детализированного количественно-суммового учета запасов в номенклатуре, а также невозможность отслеживать себестоимость расходов и продаж; преимуществами — простота и невысокая трудоемкость учета. Он применяется на предприятиях малого и среднего бизнеса, в оптовой и розничной торговле, сфере услуг и на промышленных предприятиях, выпускающих однородную продукцию, при незначительной номенклатуре используемых материалов (сырья).

Непрерывный учет запасов основан на подробном отражении на счетах всей номенклатуры поступивших и выбывших запасов или израсходованных сырья и материалов. В течение всего отчетного периода создается информация о наличии и движении определенных запасов, себестоимости проданных запасов (товаров и готовой продукции). Рассмотренные выше методы учета стоимости расходуемых запасов (ФИФО и др.) применяются именно для непрерывного учета запасов.

Непрерывный учет запасов по всей номенклатуре можно вести в управленческом учете, а в финансовом — применять периодический учет запасов.

3.4 Переоценка запасов

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

1. Если они предназначены для продажи, то расчеты проводятся на основе текущих рыночных цен продажи.

2. Если они предназначены на продажу по заключенным договорам, то расчеты проводятся по контрактным ценам в объеме, пред назначенном для выполнения договора. Запасы, превышающие не обходимые по договору, переоцениваются по текущим рыночным ценам.

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

Разница по переоценке списывается в расход в том отчетном периоде, в котором она выявлена. Если запасы остаются в активах в будущих отчетных периодах, то в каждом последующем периоде производится их переоценка по новой возможной чистой цене продаж, а новая учетная стоимость определяется по меньшей величине себестоимости запаса или пересмотренной возможной чистой цене продаж. Восстановление стоимости по новой переоценке отражается в отчетности как уменьшение суммы израсходованных запасов в

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

В примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрыть учетную политику, принятую для оценки запасов. Кроме того, балансовая стоимость запасов раскрывается по классификационным группам и подгруппам.

Контрольные вопросы

1. Какие методы применяются для оценки запасов?
2. Какой метод не применяется в соответствии с МСФО?
3. Какой метод учета товарных запасов дает наибольшую величину прибыли при росте цен?
4. Какой метод учета товарных запасов дает наибольшую величину прибыли при падении цен?

Практические задания

1. Компания продает одну модель автомобиля. На начало отчетного периода у нее нет запасов. В течение периода компания покупает 4 автомобиля. В результате роста цен автомобиля обходятся ей: в \$12000, \$13000, \$14000, \$15000 в порядке их приобретения. Компания продает 2 автомобиля и применяет метод «ФИФО» для оценки стоимости запасов. Какова стоимость запасов в конце отчетного периода, и какова себестоимость продаж?

2. Фирма «Факел» ведет учет запасов по наименьшей из себестоимости или чистой стоимости реализации, используя метод основных товарных групп. Бухгалтером была подготовлена следующая информация:

Товарные группы	Первоначальная стоимость	Чистая стоимость реализации
	Тыс. тенге	Тыс. тенге
А	42	20
Б	45	95
В	10	26
Г	50	25
Всего	294	200

Какая сумма по запасам должна быть показана в бухгалтерском балансе?

3. Выполните расчет себестоимости реализованных товаров для отчета о финансовом положении на конец месяца, если в начале месяца было 3000 ед товара по 200 тнг, закупили 200 ед. по той же цене, нераспроданных товаров осталось 50 ед.

4. В течение своего первого года деятельности компания купила 5,600 единиц продукта по \$21 за единицу. В течение второго года было закуплено 6,000 единиц этого продукта по цене \$24, и в третьем году -5,000 единиц по

цене \$30. Компания считает, что конечные запасы на конец каждого года должны быть в размере 1,000 единиц. Компания продает товары со 100% наценкой над себестоимостью.

Требуется:

1. Рассчитайте себестоимость реализованной продукции и стоимость конечных запасов для каждого метод ФИФО; метод ЛИФО.
2. Какие выводы Вы можете сделать?

Тестовые вопросы

1. Запасы – это активы:
 - A) Предназначенные для долгосрочного пользования;
 - B) Предназначенные для использования или продажи в ходе нормальной деятельности;
 - C) Со стоимостью выше 1000 МРП;
 - D) Которые не используются и не будут использоваться компанией.
2. При поступлении на предприятие запасы оцениваются по:
 - A) справедливой стоимости;
 - B) себестоимости;
 - C) рыночной стоимости;
 - D) возможной чистой стоимости реализации.
3. Оценка запасов должна проводиться по:
 - A) Наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой реализационной стоимости;
 - B) Себестоимости, если она выше реализационной стоимости;
 - C) Чистой реализационной стоимости, если она выше себестоимости;
 - D) Исторической стоимости.
4. Не включаются в состав затрат на приобретение запасов:
 - A) Цена покупки;
 - B) Возмещаемые налоги;
 - C) Транспортные расходы, относимые на приобретение готовой продукции;
 - D) Импортные пошлины.
5. Можно ли включать курсовые разницы, возникшие при покупке запасов, в стоимость запасов:
 - A) Да, всегда;
 - B) Нет, нельзя;
 - C) Можно в случае крупной девальвации;
 - D) Данный вопрос регулируется учетной политикой компании;
 - E) C и D.
6. Распределение постоянных накладных производственных расходов на затраты по переработке основывается на:
 - A) Производственных мощностях компании при работе в нормальных условиях.
 - B) Стоимости оборудования для переработки.

С) Распределению фонда оплаты труда между производственными и непроизводственными подразделениями компании.

Д) Иной базе.

7. Переменные производственные накладные расходы распределяют на себестоимость продукции на основе:

А) Фактического использования производственных мощностей.

В) Планируемого использования производственных мощностей.

С) Максимальной производственной мощности.

Д) Нет правильного ответа.

8. Согласитесь ли Вы со следующим утверждением: "Товарные запасы, находящиеся на консигнации у консигнатора, не должны относиться к его конечным запасам":

А) да;

В) нет.

9. Согласитесь ли Вы со следующим утверждением: "В периоды высокой инфляции метод ФИФО обычно приводит к более высокой величине прибыли, чем метод средневзвешенной стоимости":

А) да;

В) нет.

10. Себестоимость товарных запасов может включать в себя все перечисленные ниже позиции, за исключением:

А) налога на добавленную стоимость, связанного с приобретением товаров;

В) стоимости страховки при транспортировке;

С) стоимости доставки для продавца;

Д) пошлин, уплаченных при покупке товара.

11. При использовании метода ФИФО остаток запасов (на складе) состоит из:

А) товаров, закупленных в последнюю очередь;

В) товаров, закупленных в первую очередь;

С) товаров с самой высокой стоимостью за единицу;

Д) товаров с самой низкой стоимостью за единицу.

12. Метод специфической идентификации наилучшим образом применяется для оценки:

А) невзаимозаменяемых статей запасов;

В) взаимозаменяемых статей запасов.

13. При низком уровне производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции:

А) Будет возрастать.

В) Будет падать.

С) Останется неизменной, а разница признается расходом текущего периода.

Д) Останется неизменной, а разница признается расходом будущего периода.

Е) А и С

14. Если в результате производственного процесса появился несущественный побочный продукт, то:

- А) Он оценивается по чистой реализационной стоимости и вычитается из себестоимости основного продукта.
- В) Его стоимость полностью включается в стоимость основного продукта.
- С) Его стоимость списывается на убытки текущего года.
- Д) Его стоимость списывается на убытки прошлых лет.

15. Метод измерения стоимости розничных продаж используется для:

- А) Измерения стоимости большого количества высокооборотных ЗАПАСОВ с приблизительно одинаковыми процентами рентабельности и для которых практически нецелесообразно использовать иные методы учета стоимости списания.
- В) Измерения стоимости всех запасов в розничной торговой сети вне зависимости от уровня рентабельности каждого объекта готовой продукции.
- С) Измерения стоимости реализации запасов на всех производственных предприятиях.
- Д) Нет правильного ответа.
- Е) А и С

ТЕМА 4. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Задачи:

- ознакомиться с содержанием стандарта МСФО 16 и освоить его терминологию;
- знать критерии признания основных средств;
- понимать сущность первоначальной оценки основных средств;
- объяснить, с какими целями начисляется амортизация, и уметь правильно применять методы начисления амортизации;
- понимать различия текущих и капитальных затрат;
- знать условия прекращения признания основных средств;
- описать и применять требования стандарта МСФО 40, касающегося инвестиционной собственности.

4.1 Понятие и состав основных средств

Основные средства (имущество, машины и оборудование) определяются в стандарте МСФО 16 как материальные активы, необходимые для производства или продажи товаров и услуг, для административно-управленческих целей или для сдачи в аренду, срок полезного использования которых превышает годовой отчетный период.

Стандарт не распространяется на учет и отчетность лесных угодий и других восстанавливаемых объектов природопользования, прав на минеральные ископаемые и аналогичные невозстанавливаемые природные ресурсы, их поиск и добычу.

К основным средствам относят надежно определенную стоимость материальных активов, которые будут полезно использоваться в хозяйственной деятельности и принесут организации некоторые экономические выгоды в будущем. Если экономические выгоды не очевидны, то расходы на приобретение отдельных объектов не признаются в качестве материальных активов и списываются в расход на уменьшение прибыли отчетного периода.

Инвестиции в строительство и приобретение объектов основных средств признаются материальными активами только тогда, когда все выгоды и риски переходят к организации, то есть после принятия объекта в эксплуатацию или его поступления в организацию. Стандарт признает, что большинство запасных частей, приспособлений и оборудования для обслуживания основных средств должны учитываться как оборотные материальные активы (запасы). Крупные запасные части, резервное оборудование, а также запчасти и оборудование для обслуживания конкретного объекта могут учитываться в качестве основных средств. Мелкие приспособления, шаблоны, штампы и другие аналогичные объекты можно объединять в одну учетную статью. Агрегаты крупных объектов, имеющие различные сроки полезной службы, должны учитываться

раздельно, как самостоятельные объекты, например, самолет и его двигатели, здание и земля под ним.

Основные средства, приобретаемые для обеспечения экологической безопасности и охраны окружающей сферы, естественно, сами экономической выгоды не приносят, но способствуют получению дополнительной выгоды от других имеющихся у компании материальных активов. Поэтому они могут быть признаны и учтены как основные средства, но только тогда, когда их приобретение возмещается доходами от продажи соответствующих продуктов. Приобретение природозащитных объектов не оправдано, если их приобретение и использование приводят к убыточной продаже соответствующей продукции.

4.2 Оценка и переоценка основных средств

Фактическая стоимость основных средств является основанием для признания объекта в качестве актива. Она служит для оценки объекта, впервые принимаемого на учет в данной организации.

Фактическая стоимость объекта включает покупную цену, импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, любые иные прямые затраты по приведению объекта в рабочее состояние. Любые торговые скидки вычитаются из фактической стоимости. Административно-управленческие накладные расходы не включаются в фактическую стоимость объекта, если не доказано, что они непосредственно относятся к его приобретению и доведению до рабочего состояния.

Стоимость объектов основных средств, произведенных или построенных организацией для себя, оценивается по тем же принципам, что и объекты, приобретенные на стороне. Эти объекты оцениваются по фактической себестоимости производства. Любая прибыль, равно как сверхнормативные затраты материалов, труда и иных ресурсов, исключаются.

Приобретение основных средств в кредит ставит вопрос о капитализации процентов за кредит. В соответствии с МСФО-23 «Затраты по займам» проценты за кредит могут быть капитализированы, то есть включены в фактическую стоимость объектов основных средств. Но капитализация процентов прекращается после того, как объект готов к использованию по назначению.

Балансовая стоимость основных средств может быть меньше их фактической стоимости на сумму полученных субсидий от правительства.

Оценка обмениваемых объектов основных средств производится по балансовой стоимости переданного актива плюс или минус суммы денежных средств, которая была выплачена или получена в этой операции. Ни прибыль, ни убыток в операциях такого обмена не определяются. В случае если полученный объект по справедливой стоимости дешевле переданного, уменьшается стоимость переданного актива и полученный объект принимается на учет по этой уменьшенной стоимости. Сумма уменьшения стоимости списывается на уменьшение прибыли в отчетном периоде.

Стандарт предусматривает два подхода к *переоценке* основных средств. Основной заключается в том, что основные средства должны учитываться по их первоначальной стоимости за вычетом начисленной амортизации. Переоценка возможна только тогда, когда возмещаемая сумма для данного объекта может оказаться ниже его балансовой стоимости. Сумма уменьшения стоимости признается расходом данного отчетного периода.

Альтернативный подход состоит в том, что основные средства должны систематически переоцениваться по справедливой (реальной) стоимости (обычно представляющей собой рыночную стоимость) на дату переоценки, с тем, чтобы их балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой оценки на отчетную дату. На дату переоценки осуществляется и корректирование суммы накопленной амортизации. Увеличение балансовой стоимости объекта в результате переоценки отражается на счете капитала. Уменьшение балансовой стоимости объекта в результате переоценки списывается в расход и уменьшает сумму отчетной прибыли. Сумма увеличения стоимости при переоценке должна быть признана доходом в той части, в которой она ранее была списана в расход при переоценке данного объекта. Положительный результат переоценки, включенный в раздел учета капитала, может списываться непосредственно на счет нераспределенной прибыли, когда он будет реализован. Эта операция не требует отражения в отчетности о прибылях и убытках.

Балансовая стоимость любого объекта или группы объектов основных средств должна уменьшаться, если она окажется больше возмещаемой суммы, и списываться в расход в текущем отчетном периоде, если только она не может быть списана против результатов ранее проведенной переоценки на счет капитала.

Наблюдение за состоянием балансовой стоимости и способности ее возмещения должно производиться в каждом отчетном периоде. В случае изменения обстоятельств, приведших к уменьшению стоимости объекта, или увеличения возмещаемой суммы по этому объекту следует дооценить объект в том отчетном периоде, в котором выявились данные обстоятельства.

Восстановление и выбытие основных средств

Введение в действие и принятие к учету основных средств, в особенности машин и оборудования, требуют дополнительных затрат для их поддержания в приемлемом работоспособном состоянии. Эти затраты в бухгалтерском учете:

- а) капитализируются и увеличивают первоначальную стоимость основных средств;
- б) списываются как расходы отчетного периода;
- в) представляют расходы на замену определенных объектов основных средств.

Затраты на ремонт и другие затраты в действующие объекты основных средств могут быть капитализированы и присоединены к балансовой стоимости активов, когда они повышают первоначально рассчитанную производительность или улучшают существенно состояние объекта. Это модификация и модернизация объекта, крупный капитальный ремонт,

вносящий коренные изменения в состояние объекта. Например, перепланировка или достройка здания, оборудование его дополнительными удобствами; замена деталей и узлов машины принципиально новыми, существенно повышающими качество продукции и производительность оператора.

Затраты на техническое обслуживание и ремонт для поддержания машины в работоспособном состоянии не могут быть капитализированы и списываются в расход в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Затраты, например, на замену двигателей самолета, выработавших свой ресурс, в условиях, когда они являются отдельным объектом учета, представляют собой затраты на приобретение новых объектов основных средств, а отработавшие двигатели списываются в расход или продаются для использования на менее ответственных производственных операциях.

Выбытие основных средств. Выбытие и списание объектов основных средств проводится в том случае, когда решено его более не использовать и нельзя ожидать каких-либо экономических выгод от его выбытия, например, продажи, обмена или сдачи в аренду. Неиспользуемые основные средства, предназначенные для выбытия, должны учитываться либо по балансовой стоимости, либо по возможной цене продажи в зависимости от того, какое из двух значений меньше. Разность между суммой чистых поступлений и балансовой стоимостью объекта, то есть его остаточной стоимостью за вычетом накопленных амортизационных отчислений, возникающая при его выбытии или реализации, отражается как прибыль или убыток отчетного периода. В операциях обмена одного основного средства на другое прибыли или убытки не возникают.

4.3 Раскрытие информации в отчетности

Раскрытие информации в примечаниях к финансовой отчетности осуществляется по видам основных средств. Стандарт предусматривает, что по виду и способу использования основные средства должны объединяться как минимум в следующие группы: земельные участки, земля и здания, оборудование, суда, самолеты, автотранспортные средства, мебель и прочие принадлежности, оборудование административных помещений.

Раскрываются способы оценки балансовой стоимости до вычета амортизационных отчислений. В примечаниях к финансовой отчетности необходимо указать:

- дисконтируются ли ожидаемые денежные потоки при расчетах возмещаемой суммы по объектам;
- порядок учета затрат на восстановление природных ресурсов и окружающей природной среды, нарушенной в процессе применения основных средств;
- стоимость заложенных объектов основных средств и ограничения прав собственности на них или определение их стоимости;
- сумму затрат на строительство объектов основных средств и сумму обязательств по операциям приобретения основных средств;

- балансовую стоимость неиспользуемых объектов, хотя бы и временно, в том числе балансовую стоимость объектов предназначенных к списанию, продаже, другим формам выбытия;
- балансовую стоимость без вычета амортизационных отчислений объектов, используемых в хозяйственной деятельности, по которым амортизируемая стоимость погашена полностью.

4.4 Амортизация основных средств

Амортизируемые активы составляют значительную часть имущества самых разных организаций, поэтому амортизационная политика может весьма существенно влиять на финансовое положение и финансовые результаты любой организации.

Амортизация рассматривается как распределение амортизируемой стоимости актива на рассчитанный срок его полезного применения, прямо или косвенно относится на чистую прибыль или убыток за период.

Амортизируемые активы определяются как объекты, которые будут использованы на протяжении более одного отчетного года, но вместе с тем имеют ограниченный срок полезного применения и служат для производства и реализации товаров и услуг, для сдачи в аренду или административных целей. Если тот или иной актив не может прямо или косвенно использоваться в производстве, торговле или управлении, не является резервным объектом и не будет сдан в аренду, его нужно учитывать в составе оборотных запасов и выставить на продажу либо списать на расходы текущего отчетного периода.

Срок полезного применения амортизируемого объекта определяется сроком его ожидаемого полезного применения (сроком его службы) или количеством продукции или других полезных объектов, которое предполагается получить с его применением. Период применения подлежит расчету исходя из ожидаемого физического или морального износа данного объекта, а также правовых и иных ограничений на его использование. Обычно сроки службы амортизируемых объектов определяются администрацией по опыту эксплуатации аналогичных объектов в прошлом. Если по поводу какого-либо актива нет опыта, срок его службы определяется соответствующими специалистами на основе данных производителя, опыта других организаций, конкретных условий эксплуатации: интенсивности применения; числа смен работы, предполагаемой программы ремонта и обслуживания.

Зачастую срок фактической эксплуатации устанавливается короче возможного срока физического износа. Это связано с учетом факторов морального износа. В том числе с ожидаемыми изменениями техники и технологии производства, повышенными требованиями к качеству продукции, снижением спроса на данный товар на рынке, истечением срока аренды объекта, другими юридическими ограничениями.

Стандарт требует периодического пересмотра сроков службы и норм амортизационных отчислений по отдельным объектам и группам амортизируемых активов, если фактические условия эксплуатации значительно

отличаются от тех, которые были приняты в ранее выполненных расчетах сроков и норм амортизации. Измененные амортизационные нормы начинают применяться в том отчетном году, в котором проведен пересмотр сроков службы, и продолжают применяться во всех последующих периодах вплоть до следующего пересмотра сроков, если таковой потребуются. Результаты изменения сроков и норм амортизации раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности в том периоде, в котором такое изменение состоялось.

Амортизационные отчисления производятся в каждом отчетном периоде в течение всего расчетного срока службы амортизируемого объекта. Амортизационные отчисления прекращаются после полного погашения амортизируемой стоимости данного объекта. Последняя определяется по фактической стоимости приобретения или другой величине, заменяющей фактическую стоимость приобретения (например, стоимость собственного изготовления или переоцененная стоимость объекта).

Администрация организации самостоятельно выбирает метод амортизации того или иного амортизируемого объекта или однородной группы амортизируемых активов. В новой редакции стандарта организация обязывается ежегодно пересматривать методы амортизации, если в этом имеется обоснованная необходимость. В том отчетном периоде, в котором такие изменения проведены, следует в примечаниях к финансовой отчетности раскрыть характер изменения, его причины и количественные показатели отклонений в сопоставлении с ранее применявшимся методом.

Земля и здания, на ней расположенные, признаются различными амортизируемыми объектами даже в тех случаях, когда они приобретены в результате одной сделки как единый объект. Земля имеет неограниченный срок службы и потому, как правило, не амортизируется, за исключением случаев, когда по юридическим или иным основаниям срок ее использования ограничивается. Что касается зданий, то они имеют ограниченный срок эксплуатации и подлежат обязательной амортизации. Увеличение стоимости земли, на которой стоит здание, не оказывает никакого влияния на норму и сумму амортизационных отчислений, проводимых по данному зданию. Регулярные амортизационные отчисления по любому амортизируемому активу проводятся в каждом отчетном периоде, даже тогда, когда реальная стоимость актива на данный момент превышает его балансовую стоимость. Земля, иное недвижимое имущество, приобретенное для перепродажи, учитывается в качестве оборотных запасов по правилам, изложенным в МСФО-2 «Запасы».

Амортизируемая стоимость объектов основных средств определяется по балансовой стоимости, уменьшенной на остаточную (ликвидационную) стоимость. *Ликвидационная стоимость* объекта, если она существенна, определяется на дату приобретения и начала эксплуатации и впоследствии не уточняется при изменении цен на данный объект. Но если организация применяет альтернативный метод оценки основных средств, при котором объекты переоцениваются по справедливой стоимости за вычетом накопленной амортизации, новая оценка ликвидационной стоимости устанавливается после каждой переоценки объекта.

Машины, оборудование, другое имущество, входящее в основные средства, в большинстве случаев требуют определенных и весьма немалых затрат на демонтаж и снятие в конце срока полезного использования. Размер таких расходов определяется в начале эксплуатации объекта. Они погашаются на протяжении всего срока службы объекта путем применения одного из двух способов:

1) расходы на демонтаж вычитаются из остаточной (ликвидационной) стоимости объекта и, таким образом, увеличивают его амортизируемую стоимость и создают в накопленной амортизации некоторую резервную сумму, за счет которой они могут быть списаны в конце срока эксплуатации объекта;

2) расходы на демонтаж постоянно, в течение всего срока службы данного объекта, резервируются путем ежегодного включения в расходы каждого отчетного периода части этой суммы. В конце срока службы объекта расходы на демонтаж, другие ликвидационные расходы погашаются начисленным резервом или, как трактует стандарт, принятым на себя обязательством.

Срок полезной службы амортизируемого объекта, а, следовательно, и норма его амортизации могут пересматриваться под влиянием: модернизации объекта; изменений в ремонтной политике; конъюнктуры рынка, изменения экономической политики, когда предполагается продать объект раньше его реального физического износа; технических и технологических изменений. В связи с пересмотром сроков полезной службы и по иным причинам может быть пересмотрен и изменен сам метод начисления амортизации. При этом возможно изменение амортизируемой стоимости и нормы амортизации для текущего и будущих отчетных периодов.

Организации для упорядочения амортизационных отчислений разрабатывают и утверждают на несколько отчетных периодов амортизационный план по всему амортизируемому имуществу, в который включаются (как минимум) следующие показатели:

- дата включения в амортизируемое имущество;
- предполагаемый срок амортизации;
- предполагаемая ликвидационная стоимость;
- амортизируемая стоимость;
- норма амортизации (годовая и месячная);
- амортизационные отчисления (годовые и месячные);
- месяц, в котором прекращаются амортизационные отчисления из-за

полного погашения амортизируемой стоимости.

Амортизационный план уточняется по отдельным объектам на основе аналитического бухгалтерского учета движения основных средств.

Методы амортизации основных средств. МСФО-16 указывает на возможные к применению методы амортизационных отчислений. К ним относятся метод равномерного начисления, метод уменьшающего остатка и метод суммы изделий. Метод равномерного начисления известен в Казахстане как «линейный» метод амортизации.

1) *Линейный метод амортизации.* Норма амортизационных отчислений определяется исходя из срока амортизации. Ежемесячная норма применяется

для равномерного расчета суммы амортизационных отчислений за каждый месяц до полного погашения амортизируемой стоимости объекта. Недостаток метода — в равновеликости суммы отчислений в начале и в конце амортизируемого периода, а также в том, что период эксплуатации объекта превышает его амортизационный период. Естественно предположить, что в начальный период эксплуатации машин и оборудования их отдача намного выше, что должно учитываться в методике амортизации.

2) *Нелинейный метод снижающегося остатка амортизируемой стоимости.* Норма амортизационных отчислений увеличивается в два или более раз и применяется для расчета годовой суммы амортизационных отчислений. В каждом последующем году амортизируемая стоимость объекта уменьшается на сумму накопленных амортизационных отчислений. Годовая сумма амортизационных отчислений устанавливается умножением нормы амортизации на амортизируемую стоимость объекта, вычисленную для данного года. Ежемесячные амортизационные отчисления определяются делением их годовой суммы на 12.

Пример. Амортизируемая стоимость - 1500 тыс. тенге. Норма амортизации утвержденная - 8% в год. Нормальный срок амортизации -12,5 года. Повышение нормы амортизации: вариант А - в 2,5 раза; вариант Б - в 5 раз (см. Таблицу 12).

Таблица 12 - Нелинейный метод снижающегося остатка амортизируемой стоимости

Год	Вариант А			Вариант Б		
	Амортизируемая стоимость	Норма амортизации, %	Годовая сумма амортиз. Отч.	Амортизируемая стоимость	Норма амортизации, %	Годовая сумма амортиз. Отч.
1	155	20	300	1500	40	600
2	1200	20	240	900	40	360
3	960	20	192	540	40	216
4	768	20	154	324	-	162
5	614	20	123	162	-	162
6	491	-	123			
7	368	-	123			
8	245	-	123			
9	122	-	122			
Итого:			1500			1500

Метод снижающегося остатка отличается тем, что независимо от продолжительности амортизационного срока стоимость амортизируемого объекта не будет погашена полностью. Поэтому в последние несколько отчетных периодов приходится переходить на метод равномерного начисления. Математическая формула для метода снижающегося остатка позволяет найти норму ежегодного начисления амортизации (в %), применяя которую можно

выйти на остаточную стоимость, равную заданной ликвидационной стоимости объекта. Остаточная стоимость (недоамортизированная) объекта основных средств в конце определенного года t может быть вычислена по формуле 2:

$$Y = x (1 - k)^t \quad (2)$$

где y — остаточная стоимость объекта в конце заданного года t ;

x — первоначальная стоимость объекта основных средств;

k — коэффициент погашения (годовая норма начисления амортизации, в долях единицы).

Из приведенной формулы можно вычислить коэффициент погашения k .

3) *Метод суммы изделий* (производительности) обычно устанавливается в натуральных показателях производительности. К примеру, имеется автомат, первоначальная стоимость которого 12 млн. тенге., установленный срок службы около 8 лет, ликвидационная стоимость незначительная и в расчет не принимается. Производительность автомата составляет 120 изделий в час. Предполагается, что с учетом технического обслуживания и переналадки автомат будет действовать 250 дней в году по 12 часов в день. В течение года автомат может выпускать: $250 \times 12 \times 120 = 360$ тыс. изделий. Ежегодная сумма погашения его стоимости составляет 1,5 млн тенге. (12:8). Норма (годовая) амортизации на 1 тыс. изделий может быть установлена: $1500000 : 360 = 4166$ тенге.

В течение квартала выпущено 81 560 изделий. Сумма амортизационных отчислений по автомату составит: $81\,560 \times 4166 = 339\,779$ тенге.

Метод суммы изделий предполагает, что сумма амортизации за отчетный период зависит от производительности или иного показателя физического использования объекта основных средств.

4.5. Аренда имущества

Учет и отражение в финансовой отчетности операций по аренде имущества регулируется МСФО-17 «Аренда».

Главный вопрос заключается в классификации арендных отношений на финансовую аренду и операционную аренду, независимо от правовой формы контракта и иных правоотношений. Классификация аренды на финансовую и операционную определяется характером операции и зависит от того, в какой степени риски и экономические выгоды, связанные с владением арендуемым имуществом, переходят от арендодателя к арендатору. В качестве финансовой классифицируется аренда, если она по существу переносит все риски и экономические выгоды на арендатора. Операционная аренда, напротив, практически не переносит все риски и экономические выгоды, связанные с владением арендованным имуществом.

Классификация аренды производится в начале арендной операции, и чаще

всего она одинакова для арендатора и арендодателя, поскольку осуществляется по единому договору. Форма финансовой аренды возникает, если арендные отношения отвечают одному из следующих требований: период аренды совпадает или весьма близок к сроку полезной службы арендованного имущества; сумма арендной платы за весь арендный период превышает или близка к стоимости арендованного имущества; право собственности переходит к арендатору в конце арендного периода; договором аренды предусмотрено право арендатора выкупить арендованное имущество по цене, намного ниже справедливой, в конце срока аренды или в любой иной момент в течение арендного срока; арендованное имущество настолько специфично, что может использоваться только арендатором. Для его передачи другому арендатору потребуются существенные дополнительные затраты, зачастую экономически совершенно неоправданные. Дополнительно к перечисленным требованиям на финансовую форму аренды указывают следующие обстоятельства: при расторжении арендатором договора аренды он обязался принять на себя все убытки арендодателя, вызванные этим шагом; арендатор имеет право возобновить арендный договор на следующий период с арендной платой ниже существующего рыночного уровня; прибыли и убытки от колебаний справедливой стоимости остатка в конце арендного договора переходят к арендатору.

Аренда земли и недвижимости также может классифицироваться как финансовая. Но следует иметь в виду, что земля не имеет экономически обоснованного срока службы. Если договор не предусматривает ее передачу в собственность арендатора, то нельзя считать, что все риски и все выгоды, связанные с владением землей, переходят к арендатору. Аренда земли чаще всего классифицируется как операционная. Арендная плата, выплаченная за весь срок аренды или за часть такого срока, должна рассматриваться как авансовые платежи.

Рассмотрим некоторые новые определения, введенные в новую редакцию МСФО-17 «Аренда», важные для установления условий аренды.

Срок полезной службы — это срок, в течение которого от использования актива одним или несколькими пользователями ожидается экономическая выгода либо количество единиц продукции или подобных единиц, получение которых ожидается от использования актива одним или несколькими пользователями.

Срок полезного использования — это расчетный оставшийся срок от начала срока аренды (не ограниченный его окончанием), в течение которого организация, использующая актив, ожидает получения заключенных в нем экономических выгод.

Срок аренды — это период, в течение которого договор аренды не может быть расторгнут (на который арендатор договорился арендовать актив), а также любые дополнительные сроки продолжения аренды актива с оплатой или без оплаты.

Минимальные арендные платежи — платежи в течение всего срока аренды, которые требуются или могут быть затребованы от арендатора, за исключением условной арендной платы, оплаты услуг и налогов, выпла-

чиваемых арендодателем и возмещаемых ему вместе с любыми суммами, гарантированными арендатором или стороной, с ним связанной.

Условная арендная плата — та часть арендных платежей, которая не фиксируется в сумме, а основывается на иных факторах, чем срок аренды, например, объем продаж, индекс цен, рыночная ставка процента и т.п.

Гарантированная остаточная стоимость — та часть остаточной стоимости арендованного актива, погашение которой гарантируется арендатором или третьей стороной; негарантированная остаточная стоимость — это та часть остаточной стоимости арендного актива, получение которой арендатором не гарантируется.

Валовые инвестиции в аренду — совокупная сумма минимальных арендных платежей по договору финансового лизинга, получаемых арендодателем, и любая негарантированная остаточная стоимость, ему причитающаяся.

Чистые инвестиции в аренду — валовые инвестиции в аренду, дисконтированные по расчетной ставке процента, подразумеваемой в договоре аренды. *Незаработанный финансовый доход* определяется как разница между суммой валовых и чистых инвестиций в аренду.

Нужно также иметь в виду, что согласно новой редакции МСФО-17 первоначальные прямые затраты арендатора увеличивают стоимость материального актива, полученного по договору финансовой аренды и признаваемого в балансе арендатора в качестве амортизируемого актива. Арендодателя данное правило не касается.

Амортизация арендованного имущества. В условиях финансовой аренды, когда арендованное имущество принимается на учет и отражается в отчетном балансе арендатора, оно подлежит амортизации арендатором. Арендодатель отражает в своем балансе дебиторскую задолженность, равную сумме чистой инвестиции в аренду.

Арендатор производит амортизационные отчисления, применяя те методы, которые он использует для амортизации аналогичных собственных активов. Сумма амортизации арендованного имущества записывается в расходы арендатора также, как и часть арендной платы, составляющая финансовую плату (проценты) по обязательствам. При этом сумма начисленной амортизации и сумма погашения арендного обязательства за каждый отчетный период, как правило, не совпадают. Соответственно, арендованный актив и арендные обязательства не будут равны между собой после начала выплаты арендных платежей. Важно, чтобы сумма начисленной амортизации за весь период аренды покрывала арендные обязательства. Стоимость арендованного имущества должна быть полностью погашенной амортизационными отчислениями на протяжении более краткого из сроков аренды актива или его полезной службы. Но если имеется обоснованная уверенность в том, что к концу срока финансовой аренды право собственности на арендуемое имущество перейдет к арендатору, периодом, в течение которого оно должно быть амортизировано, является срок полезной службы данного актива.

В условиях операционной аренды сданное в аренду имущество отражается

в отчетном бухгалтерском балансе арендодателя. Арендатор всю сумму арендной платы за данный отчетный период включает в свои расходы. Арендодатель начисляет амортизацию арендованного актива в соответствии с принятыми им методами и нормами для амортизации аналогичных активов.

Отражение операций финансовой аренды. По юридической форме арендованное имущество не является собственностью арендатора, но по сути операции, когда экономические выгоды арендатор получает на протяжении большей части срока полезной службы арендованного имущества в обмен на обязательство оплатить арендодателю справедливую стоимость имущества и вознаграждение за использование чужого имущества, оно является таковой. Поэтому стандарт требует, чтобы арендатор отразил финансовую аренду в своем бухгалтерском балансе и как актив, и как обязательство. В начале срока аренды стоимость арендованного имущества и сумма арендных обязательств должны быть равны. В дальнейшем эти суммы отличаются одна от другой, так как балансовая стоимость арендованного имущества определяется за вычетом амортизационных отчислений; арендные обязательства уменьшаются по мере уплаты арендной платы.

Стандарт предусматривает (п. 17): «Сумма арендной платы должна разделяться на финансовую плату и уменьшение неоплаченного обязательства. Финансовая плата должна распределяться по периодам в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная периодическая ставка процента на оставшееся сальдо обязательства для каждого периода». Для распределения финансовой платы (процентов) по периодам допускаются приближенные расчеты. Рассмотрим это распределение на практическом примере.

Арендная плата определяется обычно в процентах к сумме оставшегося долга, отсюда - необходимость вычислить величину платежа по срокам выплаты задолженности. Расчет производят по формуле 3:

$$N = 1 - (K + p) \quad (3)$$

где N— сумма, подлежащая выплате по срокам в течение договор аренды;

p — процентная ставка арендной платы;

K— стоимость имущества, переданного в аренду;

t— число сроков выплаты в арендном периоде.

Каждый взнос арендной платы рассматривается как частичное погашение основного долга, исходя из полной текущей оценки арендованных основных средств и процента с неоплаченной части их стоимости. Арендатор производит амортизационные отчисления, исходя из принятой на баланс первоначальной стоимости основных средств и срока их аренды, а сумму процентов начисляет на счет прибыли, полученной в текущем периоде. Сумму полученных процентов арендодатель зачисляет в прибыль текущего года.

Отражение операционной аренды. Арендатор не отражает арендованное имущество, полученное на условиях операционной аренды, в своем балансе. Обязательства по арендным платежам отражаются в балансе только по

текущим расчетам. Суммы арендных платежей показываются как текущие расходы по мере наступления сроков выплаты арендной платы.

В финансовой отчетности арендатора необходимо раскрывать условия аренды и арендные платежи, причем последние отражаются для отчетного периода, и будущие дисконтированные суммы для периодов: до одного года; более года, не позже пяти лет; после пяти лет. Сумма будущих минимальных платежей по субаренде.

Финансовая отчетность у арендодателя. Поскольку практически все риски и экономические выгоды по финансовой аренде имущества передаются арендатору, в балансе арендодателя отражается дебиторская задолженность по арендным платежам, равная чистой инвестиции в аренду. Задолженность по арендным платежам к поступлению состоит из основного долга по стоимости инвестиции в аренду и финансового дохода (процентов) как вознаграждения арендодателя за инвестиции и услуги.

Финансовый доход признается в отчетности как постоянная норма прибыли на непогашенную сумму основного долга арендатора. Первоначальные затраты, связанные с арендой (различные комиссионные и юридические расходы), могут быть отнесены на расходы арендодателя немедленно или распределены на протяжении всего срока аренды.

Предприятия — производители имущества, передаваемого на условиях финансовой аренды, или их дилеры оценивают арендное имущество по справедливой стоимости или по сумме минимальных арендных платежей и расчетной остаточной стоимости имущества, переходящей на арендодателя. В расчет прибыли от продаж, которая включается в отчет о прибыли и убытках при передаче имущества в аренду, принимается меньшая из двух оценок арендного имущества. Прибыль определяется за минусом себестоимости или балансовой стоимости арендного имущества, если она не равна себестоимости.

Операционная аренда имущества не требует исключения его из материальных активов арендодателя. Оно отражается в бухгалтерском балансе арендодателя в соответствии с его характером и подвергается амортизации в порядке, предусмотренном амортизационной политикой организации. Предприятия — производители (их дилеры) имущества, сдаваемого в операционную аренду, числят его в своем балансе по себестоимости и не признают прибыль от продажи, так как операционная аренда не является продажей, поскольку оставляет большинство рисков и выгод за арендодателем.

Арендные доходы отражаются как доходы арендодателя на равномерной основе в течение всего срока аренды, даже если поступления арендной платы осуществляются иначе. Если имеется доказанная система признания арендного дохода, более соответствующая реальному уменьшению выгод от арендного имущества, арендодатель может применять ее, но с обязательным указанием этого в примечаниях к финансовой отчетности. Доходы от предоставления арендатору дополнительных услуг, сопутствующих аренде, например, обслуживание оборудования, признаются и учитываются отдельно.

Затраты на операционную аренду, в том числе и амортизационные отчисления, признаются в качестве расходов по мере признания арендного

дохода. Первоначальные прямые затраты, связанные с имуществом, сдаваемым в операционную аренду, либо списываются в периоде их возникновения, либо распределяются на весь срок аренды и получения арендного дохода.

Организация систематически проверяет стоимость сданного в аренду имущества и его соответствия балансовой стоимости, если нужно, то и переоценивает его, как предусмотрено для любых других объектов имущества, машин и оборудования.

В финансовой отчетности арендодателя необходимо раскрывать общее описание заключенных договоров, общие валовые инвестиции в аренду, дисконтированные арендные платежи, ожидаемые к получению: не позже одного года; свыше года, но не позже пяти лет; после пяти лет; условные арендные платежи, признанные в отчетном периоде; финансовый доход будущих периодов и другие необходимые показатели. Для операционной аренды следует показать для каждого класса имущества: первоначальную балансовую стоимость арендного имущества, накопленную амортизацию и убытки от снижения стоимости арендованных объектов.

Продажа с обратной арендой предполагает, что арендодатель покупает имущество и тут же сдает его в аренду продавцу. Сумма арендных платежей чаще всего зависима от продажной цены, поскольку это — результат одной операции.

Продажа с обратной финансовой арендой может вызвать у продавца-арендатора превышение выручки от продажи над балансовой стоимостью арендованного имущества. Выявившаяся сумма не должна признаваться доходом продавца-арендатора. Она учитывается как доход будущих периодов и переносится на протяжении всего срока аренды в отчетную прибыль соответствующих периодов.

При продаже с обратной операционной арендой, если операция осуществлена по справедливой стоимости, любая прибыль или убыток должны отражаться немедленно в том отчетном периоде, в котором совершена сделка. Если обратная аренда является операционной, то фактически совершилась операция продажи со всеми вытекающими последствиями. При операционной аренде любой убыток признается в финансовой отчетности арендатора. При финансовой аренде, если на момент операции продажная стоимость ниже балансовой, проводится только сумма уменьшения балансовой стоимости до возмещаемой суммы. Остальная сумма распределяется на весь срок финансовой аренды.

4.6 Обесценение активов

Обесценение активов представляет собой процесс уценки отдельных активов для того, чтобы в отчетном бухгалтерском балансе они учитывались по сумме, не превышающей их реальную возмещаемую стоимость. Убытки от обесценения отражаются в отчете о прибылях и убытках. Они уменьшают доходы компании и негативно отражаются на финансовых результатах. Учет обесценения активов повышает правдивость и объективность отчетной

информации, позволяет пользователям получить реальные данные для оценки финансового положения компании и финансовых результатов ее деятельности.

Убыток от обесценения активов признается в том отчетном периоде, в котором выявлено превышение балансовой стоимости актива над его возмещаемой величиной. По активам, которые учтены по переоцененной стоимости, сумма обесценения относится на уменьшение резерва по переоценке.

Возмещаемая величина оценивается путем расчета справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и ценности использования актива. Возмещаемая сумма признается равной большему значению одного из двух названных показателей. Оценивать возмещаемую величину для каждого отдельного актива (группы активов) необходимо во всех случаях, когда можно обоснованно полагать, что его балансовая стоимость частично обесценилась и актив уже стоит меньше. Возмещаемая сумма нематериальных активов с неопределенным сроком использования и деловой репутации должна оцениваться ежегодно в конце отчетного периода.

Чистая продажная цена определяется суммой денежных средств, которая может быть получена от продажи актива на регулярно действующем рынке или независимым, добросовестным и хорошо осведомленным покупателям, за вычетом любых прямых затрат на выбытие и продажу.

Ценность использования актива представляет собой дисконтированную сумму будущих потоков денежных средств, поступление которых, по оценкам, ожидается от продолжающегося использования актива и от его выбытия в конце срока его службы. При определении ценности дальнейшего использования актива основываются на оценках потоков денежных средств, отражающих современное состояние актива и наилучшие, доказательные допущения относительно экономических условий, которые предполагаются на протяжении оставшегося срока полезной службы актива. Ставку дисконта применяют до вычета налогов, которая отражает текущие рыночные оценки временной стоимости денег и специфические риски, присущие данному активу.

Генерирующая единица определяется и применяется в тех случаях, когда нельзя (невозможно) определить и оценить возмещаемую величину применительно к индивидуальному активу, как учетной единице.

Убыток от обесценения должен быть возмещен, если произошли существенные изменения, предопределившие увеличение возмещаемой величины по сравнению с оценками, произведенными при предыдущих признаниях убытков от обесценения. Но сумма возмещения ранее признанных убытков от обесценения не должна увеличивать стоимость соответствующего актива (группы активов) более его первоначальной стоимости без учета амортизации, то есть до состояния, если бы в предыдущие годы не признавалось его обесценения.

4.7 Инвестиционная собственность

Инвестиционная собственность - это недвижимое имущество (земля,

здания, земля и здания вместе), которым компания владеет (в качестве собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью сдачи в аренду или увеличения его стоимости (роста капитальной ценности), или того и другого вместе, а не с целью использования в процессе производства, для административных целей или продажи в процессе ведения обычной хозяйственной деятельности.

Принципиальное значение для определения инвестиционной собственности является *цель использования*.

Имущество, которым владеет арендатор на правах операционной аренды, может классифицироваться и учитываться как инвестиционная собственность в случае, если:

- выполняется остальная часть инвестиционной собственности и
- арендатор использует модель справедливой стоимости для признания актива.

Инвестиционная собственность должна признаваться как актив только в случае выполнения критерия признания. Первоначально инвестиционная собственность отражается в учете по себестоимости приобретения, а в случае финансовой аренды - меньшей из справедливой стоимости и приведенной (дисконтированной) стоимости минимальных арендных платежей, с одновременным признанием соответствующего обязательства.

Впоследствии компания может выбрать различные варианты учетной политики в отношении инвестиционной собственности, причем выбранный вариант должен применяться ко всей инвестиционной собственности.

Согласно МСФО 40, разрешено два варианта учета инвестиционной собственности:

1) модель справедливой стоимости (инвестиционная собственность отражается в отчетности по справедливой стоимости с отнесением разницы с текущей оценкой в отчет о прибылях и убытках);

2) модель фактической стоимости приобретения (инвестиционная собственность учитывается по фактической стоимости с начислением амортизации и признанием убытков от обесценения. Справедливая стоимость раскрывается в примечаниях к отчетности).

В процессе деятельности компании способ использования тех или иных активов может измениться. В этой связи МСФО 40 рассматривает возможность переклассификации инвестиционной собственности, то есть либо прекращение классификации активов как иных активов и начало их классификации как инвестиционной собственности, либо прекращение классификации как инвестиционной собственности и начало классификации как иных активов. Согласно требованиям Стандарта такая переклассификация может быть произведена только в том случае, когда произошло изменение в использовании актива, подтвержденное одним из следующих свидетельств:

- начало использования актива в процессе производства, представления товаров и услуг или для административных целей - перевод из категории инвестиционной собственности в категорию собственности, используемой владельцем (основных средств);

- начало модификации (разработки) с целью перепродажи - перевод из категории инвестиционной собственности в категорию запасов;
- окончание использования собственности владельцем - перевод из категории собственности, используемой владельцем (основных средств), в категорию инвестиционной собственности;
- начало сдачи в операционную аренду третьей стороне - перевод из категории запасов в категорию инвестиционной собственности;
- окончание строительства или разработки - перевод из собственности в процессе строительства или разработки в категорию инвестиционной собственности.

При переводе из категории инвестиционной собственности, учитываемой по справедливой стоимости, в категорию собственности, используемой владельцем (основных средств), или категорию запасов переклассификация осуществляется по справедливой стоимости на дату перевода.

При переводе из категории собственности, используемой владельцем (основных средств), в категорию инвестиционной собственности, учитываемой по справедливой стоимости, МСФО 16 применяется до даты перевода, а разница между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью на дату перевода учитывается как переоценка в соответствии с МСФО 16.

При переводе из категории запасов в категорию инвестиционной собственности, учитываемой по справедливой стоимости, разница между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью признается в отчете о прибылях и убытках.

В случае когда компания завершает строительство или разработку собственности, которая будет классифицироваться как инвестиционная собственность и учитываться по справедливой стоимости, разница между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью на эту дату признается в отчете о прибылях и убытках.

Кроме правил переклассификации инвестиционной собственности МСФО 40 определяет правила выбытия инвестиционной собственности и, соответственно, прекращения ее признания: в случае выбытия или изъятия из использования на постоянной основе, когда не ожидается никаких будущих экономических выгод от ее выбытия.

Прибыли или убытки от выбытия признаются в отчете о прибылях и убытках периода выбытия.

Контрольные вопросы

1. Какой метод учета товарных запасов дает наибольшую величину прибыли при росте цен?
2. Какой метод учета товарных запасов дает наибольшую величину прибыли при падении цен?
3. как определяется дата признания объекта имущества как основного средства организации?

4. Как определяется первоначальная и балансовая стоимость актива?
5. Кем определяется методика амортизации актива? Переоценок?
6. Чему равен стоимостной критерий отнесения объекта учета к основным средствам?
7. Имеет ли смысл ставить бухгалтерскую амортизацию в зависимость от степени физического износа?
8. Имеет ли смысл переносить на расходы 100% стоимости основного средства сразу же в момент постановки на учет?
9. В чем различие между операционной и финансовой арендой?
10. Для чего необходимо проводить проверку на обесценение активов?
11. На каком из основных принципов МСФО основан порядок признания обесценения активов и отражения его в отчетности?
12. Чем инвестиционная собственность отличается от других активов?
13. Можно ли преклассифицировать активы компании?
14. Как оценить инвестиционную собственность?

Практические задания

1. Компания купила трактор, который уже использовался в работе на другом предприятии, за \$35,000. Прежде, чем использовать трактор, необходимо было заменить шины, цена \$2,200, произвести регулировку и мелкий ремонт мотора, стоимость - \$2,800 и заправить топливом на сумму \$150. Предполагается, что трактор будет использоваться в течение шести лет, ликвидационная стоимость в конце срока полезного использования составит \$4,000.

Требуется:

1. Определить первоначальную и амортизируемую стоимость трактора.
2. Рассчитать сумму начисленного износа за первый год работы при использовании прямолинейного метода.

2. Линда Уокер открыла предприятие по мойке автомашин, инвестировав \$480,000. На эти средства были приобретены участок земли, здание и необходимое оборудование. Если бы все активы приобретались отдельно, то земля имела стоимость \$120,000, здание - \$270,000, оборудование - \$210,000. Требуется определить стоимость земли, здания и оборудования, по которой они будут отражены на счетах бухгалтерского учета.

3. Компания купила грузовик за \$90,000 13 января 200X года. Предполагается, что грузовик проработает пять лет, величина пробега составит 200,000 миль, в конце срока использования грузовик будет иметь ликвидационную

стоимость \$15,000. В течение 200X года пробег грузовика составил 48,000 миль. Финансовый год на фирме заканчивается 31 декабря.

Требуется:

- 1). Рассчитать величину начисленного износа в 200x году, используя

- метод прямолинейного списания;
- производственный метод;
- метод по сумме чисел лет работы оборудования;
- метод удвоенного уменьшающегося остатка.

2). Написать бухгалтерскую проводку, которую сделает компания в 200х году для начисления износа при прямолинейном методе.

3). Показать, как в бухгалтерском балансе на 31 декабря 20XX года будет отражена стоимость грузовика.

4. Компания купила грузовик за \$90,000 1 июля 20XX года. Предполагается, что грузовик проработает пять лет, величина пробега составит 200,000 миль, в конце срока использования грузовик будет иметь ликвидационную стоимость \$15,000. В течение 20XX года пробег грузовика составил 48,000 миль. Финансовый год на фирме заканчивается 31 декабря.

Требуется:

1. Рассчитать величину начисленного износа в 200X году, используя

- метод прямолинейного списания;
- производственный метод;
- метод по сумме чисел лет работы оборудования;
- метод удвоенного уменьшающегося остатка.

2. Написать бухгалтерскую проводку, которую сделает компания в 200х году для начисления износа при прямолинейном методе.

5. Фирма приобрела автомобиль. Стоимость автомобиля 180000 тенге. Автомобиль предполагается эксплуатировать в течение 5 лет, после чего ее расчетная ликвидационная стоимость составит 20000тенге, расходы 8000тенге. Необходимо рассчитать амортизируемую стоимость автомобиля.

Тестовые вопросы

1. Ликвидационная стоимость – это:

А) Стоимость утильсырья/лома.

В) Чистая денежная сумма, которую компания может получить при продаже актива в конце срока его полезной службы.

С) Валовая денежная сумма, которую компания может получить при продаже актива в конце срока его полезной службы.

2. Срок полезной службы актива относится:

А) Ко всему периоду, на протяжении которого актив доступен для использования любым количеством собственников.

В) К периоду, на протяжении которого актив доступен для использования компанией.

С) Среднее между 1 и 2.

3. Запасные части и оборудование для обслуживания обычно учитываются как:

А) Расходы, которые признаются в отчете о прибылях и убытках на момент покупки.

В) Запасы.

С) Отдельный класс основных средств.

4. Основные запасные части и резервное оборудование классифицируются как основные средства, если:
- А) Ожидается, что они будут использоваться компанией в течение более чем одного периода.
 - В) Компания ведет бизнес в нефтяной промышленности.
 - С) Стоимость этих запасных частей составляет более 20% стоимости оборудования, для обслуживания которого они предназначены.
5. Незначительные по отдельности активы, такие как запасные части для компьютерной техники, могут:
- А) Не учитываться.
 - В) Относиться на текущие расходы.
 - С) Объединяться для учета в качестве одного актива.
6. Затраты на текущий ремонт и обслуживание обычно:
- А) Капитализируются.
 - В) Признаются в качестве расходов в отчете о прибылях и убытках по мере их возникновения.
 - С) Учитываются как расходы будущих периодов.
7. Когда затраты на проведение основных технических осмотров (например, самолетов) капитализируются:
- А) Они должны отражаться в отчетности в качестве отдельного актива.
 - В) Остаточная стоимость предыдущего техосмотра должна списываться.
 - С) Требуется незамедлительно уведомить об этом совет директоров компании.
8. Когда затраты на проведение основных технических осмотров (например, самолетов) капитализируются, а данных о стоимости первого техосмотра не существует:
- А) Никакие вычеты из балансовой стоимости актива не производятся.
 - В) Необходимо использовать оценочные данные для стоимости первого техосмотра, подлежащей вычету из балансовой стоимости актива и заменяемой фактической себестоимостью запасной частью.
 - С) Надо вычесть из балансовой стоимости актива стоимость нового техосмотра.
9. Применяется ли данный стандарт к основным средствам, если они могут быть отделены от деятельности, связанной с развитием лесов и другими аналогичными восстанавливаемыми и невосстанавливаемыми объектами природопользования:
- А) Да, только к восстанавливаемым.
 - В) Да, только к невосстанавливаемым.
 - С) Да, ко всем вышеперечисленным.
 - Д) Нет.
10. Амортизируемая стоимость – это:
- А) Себестоимость актива или другая сумма, отраженная в финансовой отчетности вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.
 - В) Сумма полной себестоимости актива и ликвидационной стоимости.
 - С) Выручка от продажи актива.

- D) Нет правильного ответа.
11. Выберите правильный ответ:
- A) Фактическая стоимость – это чистая сумма, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию.
 - B) Ликвидационная стоимость – это сумма уплаченных денежных средств за приобретение актива.
 - C) Справедливая стоимость – это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами.
 - D) Нет правильного ответа.
12. Балансовая стоимость – это:
- A) Сумма, в которой актив отражается в бухгалтерском балансе за вычетом суммы накопленной амортизации.
 - B) Сумма уплаченных денежных средств за приобретение актива.
 - C) Чистая сумма уплаченных денежных средств за приобретение актива.
 - D) Чистая сумма, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию.
13. Как классифицируются резервное оборудование и крупные запасные части, если компания намерена их использовать более чем 1 период:
- A) Как основные средства.
 - B) Как товарно-материальные запасы.
 - C) Как текущие обязательства.
 - D) Как капитал.
14. Если составные части объекта основных средств имеют разные сроки полезной службы, то:
- A) Они отражаются как отдельно амортизируемые активы с неодинаковыми нормами и методами амортизации.
 - B) Они отражаются как один актив со сроком полезного использования, равного наибольшему сроку службы среди всей совокупности составных частей.
 - C) Они отражаются как один актив со сроком полезного использования, равного наименьшему сроку службы среди всей совокупности составных частей.
 - D) Отражаются как товарно-материальные запасы.
15. Что из нижеперечисленного НЕ включается в фактическую стоимость объекта основных средств:
- A) Покупная цена.
 - B) Импортные пошлины.
 - C) Невозмещаемые налоги на покупку.
 - D) Возмещаемые налоги на покупку.

ТЕМА 5. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Задачи:

- понимать сущность нематериальных активов и усвоить критерии признания нематериальных активов в соответствии с МСФО 38;
- изучить порядок учета и оценки нематериальных активов;
- уметь различить стадию исследования от стадии разработки;
- понимать сущность гудвилл;
- описать и применять требования МСФО 36 в отношении обесценения активов;
- определить и учесть убыток от снижения стоимости актива.

5.1 Понятие и классификация нематериальных активов

Нематериальные активы, как обобщающая имущественная статья, состоят из неденежных объектов имущества, не имеющих материально-вещественного содержания, или это содержание не имеет решающего значения или не рассматривается из-за юридических ограничений. Как и любой актив, объект нематериальных активов должен быть под контролем организации, приносить экономические (или по крайней мере имеются обоснованные ожидания получения выгод в будущем), однозначно идентифицироваться как от дельный объект учета.

Нематериальные активы представляют собой денежные затраты на их приобретение или на создание в самой компании. Нематериальная субстанция характерна для научных или технических знаний, разработки новых процессов или систем, интеллектуальной собственности, компьютерного программного обеспечения, патентов, лицензий, авторских прав, кинофильмов, исключительных прав на осуществление деятельности или обслуживания, товарных знаков и фирменных марок, перечней клиентуры, прав на экспортно-импортные операции и т.п. Затраты на любые объекты с нематериальной субстанцией могут быть приняты на баланс в качестве нематериальных активов только тогда, когда они соответствуют *критериям признания*:

- 1) возможность использования в производстве, коммерческих операциях или управлении;
- 2) извлечение экономической выгоды от использования в течение более одного отчетного периода;
- 3) не предназначены и не предполагаются к продаже в нормальных условиях;
- 4) имеются документы, подтверждающие права организации на использование актива;
- 5) могут быть отделены от другого имущества как самостоятельные объекты учета;
- 5) не имеют материального содержания или оно не имеет решающего

значения при определении имущества.

В противном случае затраты списываются в расходы того отчетного периода, в котором были произведены или расходы будущих периодов. Международные стандарты не признают самоизданные торговые марки в качестве нематериального актива, поскольку затраты на их разработку и создание нельзя отличить от затрат на развитие и рекламирование компании в целом.

Контроль нематериального актива имеет место, когда компания обладает правом на получение экономических выгод от данного актива и возможностью запретить доступ других к этому активу. Компания контролирует использование нематериального актива, если ее права на него защищены юридически, могут принудительно осуществляться в судебном порядке, как, например, юридически оформленная обязанность работников соблюдать конфиденциальность или авторское право. Но такие знания, например, как список клиентов, доля рынка, не могут рассматриваться как в полной мере контролируемые, так как лояльность клиентуры, ее готовность к продолжению сотрудничества не всегда зависят от усилий и желания данной компании. Контроль над экономическими выгодами от них нельзя признать соответствующими определению нематериальных активов.

Идентифицируемость нематериального актива состоит в четком отличии его от других объектов, если организация может его продать, обменять или распределить конкретные будущие выгоды от такого актива. Если нематериальные активы приобретаются в едином имущественном комплексе и не могут быть четко идентифицированы по отдельным объектам, то они принимаются на учет в составе стоимости деловой репутации. Последняя возникает как превышение цены, уплачиваемой при покупке другой компании или ее отдельного предприятия (филиала), над реальной рыночной стоимостью приобретенных активов, за вычетом принятых с компанией (предприятием) обязательств, то есть превышение сверх чистой стоимости полученных активов.

Признание в учете отдельного нематериального актива требует четкого отделения его от деловой репутации.

Нематериальные активы содержатся обычно на некоторых материальных носителях, например на пленке или компакт-диске. Отнесение объекта к материальным или нематериальным активам осуществляется на основе суждения о том, какой элемент — материальный или нематериальный — является важнее. Например, программное обеспечение для управления станком должно учитываться в составе основных средств. Там, где материальный носитель не имеет решающего значения (например, компакт-диск с программой компьютерного бухгалтерского учета не является частью компьютера), он будет учтен как нематериальный актив. Операционная программа компьютера, неотделимая от него, будет учтена как объект основных средств в едином комплексе с компьютером.

Экономические выгоды от использования нематериального актива могут включать либо выручку (часть выручки) от продажи товаров и оказания услуг, либо снижение расходов компании, либо другие выгоды, например, доступ к

некоторым ресурсам, осуществление определенной деятельности и т.п.

Нематериальные ресурсы, поступающие в распоряжение организации, подразделяются на полученные со стороны и созданные внутри организации (внутренне созданные).

Нематериальные ресурсы, полученные со стороны, как правило, признаются нематериальными активами и оцениваются по себестоимости их приобретения. Внутренне созданные нематериальные ресурсы только частично признаются нематериальными активами. Большая часть затрат на внутренне созданные нематериальные ресурсы признается в качестве текущих расходов того отчетного периода, в котором такие затраты состоялись. По общему правилу, если затраты списаны на расходы, но нематериальный ресурс в последующем отчетном периоде признается в качестве нематериального актива, списанные расходы не включаются в себестоимость такого нематериального актива.

5.2 Поступление и переоценка нематериальных активов

Первоначальная оценка нематериального актива производится по сумме всех затрат, связанных с его приобретением и созданием, то есть по себестоимости. Но есть особенности, которые необходимо рассмотреть.

Нематериальные активы, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности, признаются по статье запасов.

Покупка нематериального актива. В себестоимость нематериального актива включаются: покупная цена, импортные пошлины, невозмещаемые налоги, а также затраты на его подготовку к применению. Приобретение актива в кредит (сверх нормальных сроков, применяемых в торговых сделках) вызывает расходы по уплате процентов. Сумма процентов признается в качестве расхода отчетного периода или включается в себестоимость актива в зависимости от учетной политики компании.

Покупка нематериального актива через объединение компаний. Раздельно идентифицируемые объекты нематериальных активов оцениваются по справедливой стоимости. Если нематериальный актив не может быть надежно оценен как отдельный объект, его стоимость признается как часть стоимости деловой репутации. Идентификация и раздельная оценка отдельных нематериальных активов производятся даже тогда, когда они не выделялись в учете присоединяемой компании. Если нематериальные активы можно отделить друг от друга на надежной основе, они должны признаваться в учете раздельно.

Безвозмездное получение или покупка через правительственную субсидию. Нематериальные активы, полученные таким образом, должны оцениваться по справедливой стоимости. Можно также учитывать такие активы по номинальной стоимости (если она известна) с добавлением затрат на подготовку объекта к применению в данной компании.

Обмен активами. Полученные нематериальные активы оцениваются по справедливой стоимости актива, переданного для возмещения в операции

обмена. Никакие прибыль или убыток по такой операции признаваться не должны.

Внутренне созданный нематериальный актив для целей его признания в учете подразделяется на стадии (фазы) исследований и разработок. Из фазы исследований никакие нематериальные активы не признаются. Все затраты на исследования признаются расходами в тех отчетных периодах, в которых они имели место. Затраты на разработки могут признаваться в качестве нематериальных активов, если доказано будущее полезное применение результата разработок в производственных и коммерческих целях или в процессе управления; имеется намерение использовать результаты разработки; есть в наличии необходимые материальные и финансовые ресурсы; имеются достоверные сведения о наличии необходимого рынка или о возможности использовать разработки для внутренних нужд, а также есть возможность надежно выявить и оценить расходы, относящиеся к данному нематериальному активу.

Себестоимость внутренне созданного нематериального актива включает все расходы, которые могут быть выявлены и отнесены на данный объект и связаны с его созданием и подготовкой к использованию по назначению. В нее, в частности, включаются:

- материальные затраты и расходы на услуги;
- оплата персонала, занятого созданием актива;
- непосредственные расходы на обслуживание процесса создания актива: пошлины за регистрацию, расходы на патенты и лицензии, использованные для разработок, и другие аналогичные расходы;
- накладные расходы, необходимые для создания актива, включая расходы по процентам на заемные средства, расходы должны распределяться на разумной иной основе.

В себестоимость внутренне созданного нематериального актива не включаются коммерческие и управленческие расходы (кроме тех, что могут быть непосредственно отнесены на его подготовку к полезному использованию); перерасходы и потери, понесенные до достижения плановых показателей эксплуатации, на подготовку персонала к применению данного нематериального актива.

Первоначальное признание нематериальных активов осуществляется по фактической себестоимости актива. После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по переоцененной стоимости за минусом накопленной амортизации после переоценки объекта и любых накопленных впоследствии убытков от обесценения. Нематериальные активы переоцениваются по справедливой стоимости со ссылкой на активный рынок.

Переоценка нематериальных активов должна производиться по мере изменения их справедливой стоимости. Но для многих, в особенности уникальных, нематериальных объектов активного рынка не существует, что порождает значительные затруднения. Если справедливая стоимость нематериального актива не может быть определена или более уже не определяется, то такие объекты учитываются по их первоначальной себе-

стоимости или переоцененной стоимости на последнюю дату переоценки. Их балансовая стоимость определяется за минусом накопленной амортизации после первоначального признания или последней переоценки и за минусом накопленной суммы убытка от переоценки.

При переоценке нематериального актива подлежит пересчету и сумма накопленной амортизации, с тем, чтобы переоцененная балансовая стоимость объекта (первоначальная стоимость минус накопленная амортизация) была равна принятой справедливой его стоимости. При этом сумма накопленной амортизации уменьшается пропорционально уменьшению первоначальной стоимости нематериального актива. Возможен иной вариант, при котором сумма амортизации исключается вообще, а остаточная стоимость нематериального актива переоценивается до величины его справедливой стоимости.

Сумма дооценки нематериального актива относится на увеличение собственного капитала. Она может записываться непосредственно на увеличение суммы нераспределенной прибыли. Если балансовая стоимость нематериального актива при переоценке понижается, то сумма снижения признается расходом отчетного периода. Увеличение от переоценки должно признаваться доходом в той части, в какой она восстанавливает уменьшение стоимости того же актива, ранее списанной в расход.

Выбытие нематериального актива в результате продажи или обмена вызывает необходимость списать его остаточную стоимость с баланса. Если от данного нематериального актива не ожидается в будущем никаких экономических выгод, его нельзя продать или обменять, остаточная стоимость данного актива также подлежит списанию. При списании нематериального актива его первоначальная (переоцененная) стоимость списывается с соответствующего счета. Одновременно списывается накопленная по данному объекту амортизация.

Прибыль или убыток по операциям, связанным с выбытием нематериальных активов, — это разница между поступлениями от продажи и балансовой стоимостью выбывших объектов. При обмене нематериального актива на аналогичный актив себестоимость поступившего оценивается по балансовой стоимости выбывшего, прибыль (убыток) признается равной нулю.

5.3 Амортизация нематериальных активов

Амортизация нематериального актива заключается в систематическом распределении его погашаемой стоимости на протяжении всего срока полезного применения (использования) данного актива.

Амортизируемая стоимость нематериального актива определяется так же, как и амортизируемая стоимость основных средств. Ликвидационная стоимость нематериального актива приравнивается к нулю, если только не ожидается его продажа до окончания срока его полезной службы. Сумма ликвидационной стоимости определяется по ценам, существовавшим в период приобретения нематериального актива, и в обычных условиях не подлежит изменению

(пересчету). Если в отношении нематериальных активов принят порядок учета по переоцененной стоимости после первоначального признания фактических расходов на его приобретение, после каждой переоценки определяется новая ликвидационная стоимость по ценам, преобладающим на рынке на эту дату.

МСФО-38 в новой редакции предусматривает разделение нематериальных активов на группы с конечным и неопределенным сроком полезного использования.

Нематериальные активы с конечным сроком использования оцениваются в балансе по остаточной стоимости, т.е. за вычетом начисленной амортизации. Эта группа относится к амортизируемым активам.

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования не амортизируются. Они оцениваются в балансе путем периодического (ежегодного) тестирования на обесценение в соответствии с требованиями МСФО-36 «Обесценение активов». В связи с этим ранее действовавшая норма, что срок полезного использования нематериального актива не может превышать 20 лет, отменена. Сроки полезного использования организация обязана устанавливать только для амортизируемых нематериальных активов.

Срок полезной службы нематериального актива определяется множеством факторов. Основные из них:

- ожидаемое применение данного актива, юридические и другие аналогичные ограничения на его использование;
- данные о типичном жизненном цикле нематериального актива;
- стабильность спроса на товары и услуги, производимые с использованием данного нематериального актива;
- зависимость срока службы нематериального актива от сроков службы других активов компании.

Существуют экономические и правовые (юридические) факторы, ограничивающие срок полезной службы нематериального актива, который всегда имеет предел. Любая неопределенность в воздействии данных факторов не оправдывает выбора нереалистично короткого срока службы.

Методы амортизации нематериальных активов не отличаются от методов амортизации основных средств, но в обычной практике применяется метод равномерного начисления, так как в большинстве случаев невозможно доказать, что методы снижающегося остатка и суммы изделий дадут более верные результаты.

Амортизационные суммы списываются в расходы или относятся на увеличение стоимости других активов, если эта стоимость возникла с применением данного нематериального актива.

Методы амортизации и сроки полезной службы нематериальных активов пересматриваются на конец каждого финансового года. При выявлении несоответствия сроков службы или методов амортизации реальным условиям применения нематериальных активов, изменений в экономических и правовых факторах их функционирования уточняются сроки полезной службы, нормы и методы амортизации.

Деловая репутация фирмы не амортизируется, а тестируется на обесценение в соответствии с новыми требованиями МСФО-36. Отрицательная деловая репутация признается в полной сумме в доходах того отчетного периода, в котором произошло объединение бизнеса.

5.4 Раскрытие информации в финансовой отчетности

В финансовой отчетности необходимо раскрывать информацию по внутренне созданным нематериальным активам и полученным со стороны по каждому классу сходных по характеру и применению объектов.

В примечаниях к отчетному бухгалтерскому балансу приводится балансовая сверка показателей по каждому классу нематериальных активов.

Кроме того, в примечаниях к отчетному бухгалтерскому балансу дополнительно раскрываются данные о существенных объектах нематериальных активов: описание, его балансовая стоимость, оставшийся амортизационный период. Приводится также балансовая стоимость активов с ограничениями правового статуса и с указанием на характер ограничения, а также балансовая стоимость нематериальных активов, заложенных в качестве обеспечения обязательств.

Нужно привести описание значительных нематериальных активов, используемых компанией, но непризнанных в качестве активов и потому неотражаемых в балансе, и принятых договорных обязательств на приобретение нематериальных активов.

По нематериальным активам, полученным безвозмездно или приобретенным за счет правительственных субсидий, необходимо раскрывать:

- порядок оценки данных активов (по основному или альтернативному методу оценки);
- первоначально признанную справедливую стоимость объектов;
- балансовую стоимость на отчетную дату.

Амортизационная политика в отношении нематериальных активов подробно раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности, прежде всего данные о методах оценки и амортизации нематериальных активов, сроках их полезной службы или нормах амортизации. Необходимо приводить данные об амортизационных отчислениях по каждому классу нематериальных активов и указывать те статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включены расходы на амортизацию. Отдельно нужно привести сведения об объектах нематериальных активов, стоимость которых полностью погашена амортизационными отчислениями, но которые продолжают применяться по назначению и все еще находятся в эксплуатации.

В финансовой отчетности обязательно раскрывают общую сумму затрат на исследования и разработки, которая в отчетном периоде признана в отчете о прибылях и убытках в качестве текущих или операционных расходов.

Информация о переоценке нематериальных активов должна содержать дату последней переоценки, балансовую стоимость до и после переоценки, общую сумму дооценки и балансовую стоимость нематериальных активов по

классам, если бы они учитывались в финансовой отчетности по фактической стоимости приобретения. Данные для сравнения нужно указывать в тех отчетах, в которых нематериальные активы учитываются по переоцененной стоимости. Следует также назвать ограничения на распределение остатка суммы дооценки между акционерами.

Контрольные вопросы

1. Каковы экономические последствия признания решения об отнесении организационных расходов компании к нематериальным активам?
2. Как необходимо трактовать объекты учета, которые могут приносить выгоду бесконечно?
3. Как отразится в балансе и отчете о прибылях и убытках выбытие лицензии на производство?
4. Почему необходимо раскрывать информацию об условных активах и обязательствах?
5. В каких случаях признается в соответствии с МСФО в бухгалтерском учете деловая репутация (гудвилл).
6. Какой максимально допустимый срок полезного использования НМА.
7. В каких случаях дополнительные затраты в объекты основных средств, нематериальных активов и финансовых вложений увеличивают их первоначальную стоимость.
8. Назовите отличительные признаки финансовой аренды.

Практические задания

1. Определите нематериальные активы и Объекты, учитываемые как расходы будущих или текущего периодов
 - Патенты и лицензии
 - Научные исследования
 - Переподготовка научных кадров
 - Авторские права
 - Лицензия
 - Маркетинговые исследования
 - Расходы на подготовку производства
 - Программные продукты для ЭВМ
 - Права на промышленные образцы
 - Внутренне созданная деловая репутация
 - Разработка и опытно-конструкторские работы
 - Базы данных о клиентах, рынках и т. д.
 - Подготовка и эксплуатация природных объектов
 - Реклама и продвижение товаров
 - Торговые марки и торговые знаки, приобретенные на стороне
 - Торговые марки и торговые знаки, созданные внутри компании
 - Расходы на подготовку персонала

Деловая репутация (гудвилл), возникающая при покупке компаний
Деловая репутация, возникающая в результате деятельности компании
Реорганизация и передислокация организации и ее подразделений
Права на показ и тиражирование кинофильмов, иной видео- и аудио-
продукции

Внутренне созданные торговые марки и товарные знаки
проектирование, конструирование и испытание опытных образцов и
моделей;

разработка инструментов, технологической оснастки, матриц и штампов
с использованием новых технологий;

проектирование, конструирование и эксплуатация экспериментальных
установок, по своим чертежам не для коммерческого производства.

2. Компания А приобрела компанию Б за 15000 тыс. тенге. На дату покупки компания Б имела активы по первоначальной стоимости на 20000 тыс. тенге и по справедливой рыночной стоимости 22000 тыс. тенге. Компания Б имела также обязательства на 7500 тыс. тенге. Какая сумма должна быть показана как гудвилл по дебету счета?

3. Компания купила трактор, который уже использовался в работе на другом предприятии, за \$35,000. Прежде, чем использовать трактор, необходимо было заменить шины, цена \$2,200, произвести регулировку и мелкий ремонт мотора, стоимость - \$2,800 и заправить топливом на сумму \$150. Предполагается, что трактор будет использоваться в течение шести лет, ликвидационная стоимость в конце срока полезного использования составит \$4,000.

Требуется:

1. Определить первоначальную и амортизируемую стоимость трактора.

2. Рассчитать сумму начисленного износа за первый год работы при использовании прямолинейного метода.

Тестовые вопросы

1. Стандарт НЕ применяется к:

А) Учету затрат на исследования в области переработки минеральных ресурсов.

В) Учету затрат по разведке и разработке нефтяных и газовых месторождений в добывающих отраслях.

С) Учету затрат на исследования технологии получения бензина.

Д) Нет правильного ответа.

2. Если нематериальный актив, содержащийся на физическом носителе (например, на компакт-диске), является неотъемлемой частью системы, которая не может функционировать без данного актива, то для его учета применяется:

А) Данный Стандарт.

- В) Стандарт 16 «Основные средства».
- С) Стандарт 32 «Финансовые инструменты».
- Д) Нет правильного ответа.

3. Нематериальный актив – это:

- А) Монетарный актив, используемый в производстве, про даже, сдаче в аренду или в административных целях.
- В) Немонетарный актив без физической сущности, используемый в производстве, продаже, сдаче в аренду или в административных целях.
- С) Любой немонетарный актив, используемый в производстве, продаже, сдаче в аренду или в административных целях.
- Д) Нет правильного ответа.

4. Исследования – это:

- А) Оригинальное и плановое изыскание, предпринятое с целью получения новых научных или технических знаний и идей.
- В) Применение научных открытий или других знаний для планирования или конструирования новых или существен но улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения.
- С) Изучение технической документации поставленного оборудования.
- Д) Все вышеперечисленное верно.

5. Разработки – это:

- А) Оригинальное и плановое изыскание, предпринятое с целью получения новых научных или технических знаний и идей.
- В) Применение научных открытий или других знаний для планирования или конструирования новых или существен но улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения.
- С) Изучение технической документации поставленного оборудования.
- Д) Все вышеперечисленное верно.

6. Какое условие обязательно должно выполняться для признания нематериального актива в финансовой отчетности:

- А) Актив приобретен на вторичном рынке.
- В) Стоимость актива не превышает стоимостного критерия признания актива основным средством.
- С) Стоимость актива может быть достоверно измерена.
- Д) Все вышеперечисленное.

7. Нематериальные активы признаются первоначально в отчетности по:

- А) Исторической стоимости.
- В) Остаточной стоимости.
- С) Стоимости приобретения данного актива компанией.
- Д) Нет правильного ответа.

8. Нематериальный актив, приобретенный за счет полученного правительственного гранда в финансовой отчетности:

- А) Не признается.

- В) Признается в полной стоимости или по стоимости данного актива для компании в зависимости от решения менеджмента компании.
- С) Признается только в полной стоимости.
- Д) Признается только по стоимости данного актива для компании.
9. Деловая репутация, созданная самой компанией, в финансовой отчетности:
- А) Не признается.
- В) Признается как актив в оценочной величине.
- С) Признается как пассив в оценочной величине.
- Д) Признается как доход текущего периода в оценочной величине.
10. Что из нижеперечисленного НЕ относится к научным исследованиям:
- А) Проектирование, конструирование и испытание опытных образцов и моделей.
- В) Поиск альтернативных продуктов или процессов.
- С) Деятельность, направленная на получение новых знаний.
- Д) Поиск направлений применения научных открытий и других знаний.
11. Созданные компанией брэнды и торговые марки в финансовой отчетности:
- А) Признаются активом компании.
- В) Признаются пассивом компании.
- С) Признаются активом или пассивом компании в зависимости от маркетинговой известности брэнда или торговой марки.
- Д) Не признаются.
12. Затраты на исследования признаются:
- А) Активом.
- В) Пассивом.
- С) Расходом.
- Д) Разбазариванием средств.
13. Затраты на исследования признаются расходом, т.к.:
- А) Нет определенности в получении будущих экономических выгод.
- В) Затраты по определению считаются нашими расходами.
- С) Поле исследования слишком широко.
- Д) Исходное утверждение неверно.
14. Какое из условий является необходимым, чтобы затраты на разработку признавались активом:
- А) Продукт четко определен, затраты, относимые на него установлены и измерены.
- В) Существует рынок сбыта этого продукта.
- С) Компания обладает соответствующими ресурсами и намерена производить, продавать или использовать продукт.
- Д) Верно все вышеперечисленное.
15. Амортизируется ли сумма затрат на разработки, признанная активом
- А) Да, если сумма значительна.
- В) Да, вне зависимости от суммы.
- С) Нет.
16. Какой предельный срок амортизации нематериальных активов:
- А) 10 лет.

В) 5 лет.

С) Нематериальные активы не амортизируются.

ТЕМА 6. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И РЕЗЕРВЫ

Задачи:

- сформулировать, в чем состоит основное различие между резервами и условными обязательствами;
- изучить критерии признания для резервов и условных обязательств;
- проанализировать критерии оценки для резервов, условных обязательств и условных активов;

6.1 Понятие и виды обязательств

Обязательства компании можно разделить на две группы: точно известные и оцениваемые.

Точно известные обязательства уже в момент их возникновения позволяют оценить и признать сумму, подлежащую возмещению. Например, кредиторская задолженность по акцептованным расчетным документам, основной долг по ссуде банка.

Оцениваемые обязательства отличаются тем, что в момент их возникновения сумма, подлежащая возмещению, неизвестна и определяется только приближенно - расчетным путем. Например, обязательства по гарантийному ремонту технически сложных вещей. Обязательство возникает и существует потому, что товар реализован. Но количественное выражение этого обязательства (сумма денег для его возмещения) может быть определено только в результате оценки операций выполненных для поддержания работоспособности объектов в течение гарантийного срока.

Существуют так называемые начисляемые обязательства, сумма которых заранее неизвестна. Например, проценты за пользование кредитом, сроки погашения которого могут меняться под влиянием различных обстоятельств. Но такие обязательства нельзя однозначно отнести к оцениваемым, так как, зная норму процента, можно точно определить сумму обязательства на отчетную дату и показать в отчетности как точно известную.

МСФО-37 дает такое определение: «Обязательство является текущим обязательством компании, возникающим из прошлых событий, урегулирование которого ожидается в результате выбытия из компании ресурсов, заключающих экономические выгоды». Но этим не исчерпывается стандартное понятие обязательства.

Обязывающие события рассматриваются как ситуации, в результате которых возникают правовые или традиционные обязательства, требующие возмещения (погашения), от которого нельзя уклониться.

Правовые обязательства вытекают из условий договора (явных или подразумеваемых), требований законодательства или предписаний компетентных органов, основанных на действующем законодательстве.

Традиционные обязательства возникают в результате устоявшейся

практической деятельности компании, публикуемой ею политики или конкретного заявления, которые создают действительные ожидания другими сторонами выполнения соответствующих обязательств. Правовые обязательства могут быть как точно известными, так и оцениваемыми. Традиционные обязательства чаще всего бывают оценочными.

6.2. Понятие и условия признания резервов

Резервы представляют собой обязательства с неопределенными временем и суммой возмещения. В таком понимании резервы представляются достаточно условными величинами, ведь существует не ясность срока погашения и суммы погашения зарезервированного обязательства. Резервы являются ярко выраженными оцениваемыми обязательствами, которые необходимо четко отделить от кредиторской задолженности и других точных обязательств.

Условия начисления резервов как оцениваемых обязательств сводятся к трем:

- наличие правового или традиционного обязательства;
- вероятное выбытие экономически выгодных ресурсов для его погашения;
- достаточно надежная оценка суммы обязательства.

Почти всегда очевидна связь обязывающего события с возникновением текущего обязательства. В редких случаях, например, когда недостаточно очевиден исход судебного дела, возможны сомнения в наличии текущего обязательства. Компания обязана изучить все имеющиеся свидетельства относительно признания данного обязательства:

- имеется очевидная вероятность того, что обязательство существует и соответствует критериям признания, компания начисляет резерв;
- если имеется достаточно доказательств, позволяющих считать текущее обязательство несуществующим на отчетную дату, компания раскрывает условное обязательство в примечаниях к отчетности;
- если текущего обязательства пока не существует и перспектива его возникновения весьма отдалена от отчетной даты, компания не начисляет резерв и не раскрывает условное обязательство.

Прошрое событие, ведущее к возникновению текущего обязательства, является *обязывающим*, если: погашение обязательства может быть принудительным на основе правовых актов, традиционное обязательство создает действительные ожидания в его выполнении у других сторон.

Прошлые события, на которых основаны обязательства, должны возникать независимо от будущих событий и будущих действий компании. В балансе могут признаваться только обязательства, существующие на отчетную дату. Любые намерения компании, принятые в одностороннем порядке, не признаются обязательствами и требуют начисления резерва.

Обязательства всегда предполагают две стороны — одна платит, другая получает. Но не обязательно точно знать другую сторону в обязательстве. Оно может быть публичным, когда имеется некоторая совокупность субъектов, перед которыми существует данное обязательство. Это может быть группа

покупателей продукции с гарантией. Но одностороннего принятия обязательств быть не может. Обязательство компании должно быть известно второй стороне и вызывать обоснованные ожидания выполнения. Например, решение компании взять на себя определенные обязательства еще не является свидетельством, позволяющим признать такое обязательство в отчетности. Необходимо публичное заявление или обсуждение сути обязательства стороной (покупателями, профсоюзами, муниципалитетом и т.п.).

Вероятное выбытие экономически выгодных ресурсов является обязательным условием для признания обязательства и начисления резерва. Когда не очевидно, что потребуются какие-либо ресурсы для погашения обязательства, резерв под такое обязательство не признается, но оно может быть раскрыто как условное обязательство.

Надежная оценка обязательства является неременным условием резерва. В определении резерва сказано, что он создается с неопределенной суммой. Но без оценки невозможно признать какую-либо статью в отчетном бухгалтерском балансе. Резерв нельзя оценить точно, поэтому в МСФО-37 установлено, что «сумма, признанная в качестве резерва, должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату». Наилучшая оценка — это сумма, которую компания должна бы уплатить для погашения обязательств на отчетную дату. Более точной является оценка индивидуальных обязательств. Другие оцениваются на основе статистических методов, «ожидаемой стоимости», описанных в стандарте.

Риски и неопределенности должны учитываться при оценке резерва. Обычно риск возникает в результате неоднозначного понимания оцениваемого обязательства. Его сумма изменчива, и это может сказаться на сумме оцениваемого обязательства. Сумма, как правило, завышается. Суждения в условиях неопределенности следует выносить весьма осторожно, с тем, чтобы не завесить активы и не занижить обязательства или расходы. Стандарт подчеркивает, что наличие неопределенности и риска не может быть оправданием для излишних резервов или преднамеренного завышения обязательств.

Когда очевидно влияние изменения стоимости денег во времени, сумма резерва должна устанавливаться из дисконтированного значения затрат, которые ожидаются для погашения обязательства. Ставка дисконтирования определяется по рыночным оценкам с учетом рисков, характерных для данного обязательства. Но она не должна отражать риски, с учетом которых уже были скорректированы будущие потоки денежных средств.

При оценке резервов должны учитываться возможные будущие события, которые могут повлиять на размер суммы, необходимой для погашения обязательства. Например, ожидаемые изменения в технике и технологии, законодательных ограничениях и т.п. Если ожидается изменение технических характеристик для выполнения данного обязательства в будущем, есть квалифицированные экспертные суждения о том, что затраты ниже, чем теперь, сумму резерва надо начислять по этим сниженным затратам. Ожидаемая прибыль от выбытия активов не должна учитываться при оценке резерва.

Стандарт предусматривает, что на счете резерва закрываются только те расходы, для покрытия которых он создавался. Использование начисленных резервов не по назначению не допускается.

На каждую отчетную дату необходимо его пересматривать и при необходимости корректировать для отражения наилучшей оценки на данный момент (на отчетную дату). При пересмотре может выясниться, что погашение обязательств более не требует расхода экономических ресурсов. Это означает, что резерв следует восстановить, то есть закрыть его и признать сумму соответствующих доходов.

Возмещение расходов на погашение обязательств другими сторонами при оценке резервов проводится только тогда, когда безусловно известно, что оно будет получено. Сумма возмещения должна признаваться как отдельный актив, но не должна превышать суммы начисленного резерва. В отчетности о прибылях и убытках суммы расходов и возмещений могут быть показаны в свернутом виде (одной суммой). Если компания отвечает по обязательствам независимо от их возмещения третьей стороной, резерв признается во всех случаях, а актив по ожидаемому возмещению только тогда, когда доподлинно известно, что возмещение будет получено. Наоборот, если компания не отвечает по обязательствам, которые не сможет оплатить третья сторона, такие обязательства для данной компании не существуют и по ним не надо начислять никаких резервов.

6.3 Условные активы и условные обязательства

Условный актив является результатом прошлых событий, но отвечать требованиям признания такой актив будет только в случае возникновения или невозникновения некоторых событий в будущем. Причем возникновение этих событий в будущем не очевидно. Они могут произойти, а могут и не произойти. Например, судебный предъявленный компанией, возможность выиграть который оценивается специалистами как неопределенная. Условный актив не признается в балансе до тех пор, пока не появятся очевидные свидетельства того, что он отвечает требованиям признания актива. Но в таком случае он перестает быть условным активом.

Условный актив не признается в финансовой отчетности в соответствии с принципом осмотрительности, так как его признание потребует признать и ответствующий доход, который может быть не получен компаний. В течение всего срока существования условного актива компания обязана оценивать обстоятельства и события, выявлять их изменения. Если окажется, что действительно возникли обстоятельства безусловного получения экономических выгод, то актив и соответствующий ему доход признаются в финансовой отчетности того периода, в котором данные обстоятельства стали очевидными. В противном случае компания продолжает раскрывать информацию о наличии условного актива в примечаниях к отчетности.

Условное обязательство возникает из прошлых событий, но реальность его существования будет подтверждена наступлением или ненаступлением

определенных событий в будущем, возможности компании влиять на которые существенно ограничены или вовсе отсутствуют. К условным относятся также обязательства, которые не могут быть надежно оценены в количественном отношении (сумма не поддается надежной оценке).

Компания не признает условные обязательства в своей финансовой отчетности, но обязана раскрыть в примечаниях условное обязательство, если перспектива его возможного погашения не является слишком отдаленной.

Компания обязана непрерывно отслеживать имеющиеся условные обязательства для определения степени вероятности оттока ресурсов на их удовлетворение. Если вероятность направления ресурсов на погашение обязательства достаточно велика, то необходимо признавать резерв на его покрытие и прекратить раскрывать такое обязательство как условное.

6.4 Раскрытие информации о резервах и условных обязательствах

Информация о резервах раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности по каждому классу резервов в отдельности:

- постатейная подробная сверка балансовой стоимости резервов по схеме.

Сравнительные показатели поданной сверке не требуются;

- описание характеристики обязательств и предполагаемого срока их погашения по каждому созданному резерву;

- наличие и причины неопределенности в отношении суммы и срока погашения обязательств;

- предполагаемые компенсации любой третьей стороны с указанием суммы признанных активов по известным компенсациям.

Информация об условных обязательствах должна содержать краткое описание характеристики условного обязательства и в случае целесообразности: финансовое воздействие как наилучшую оценку расходов на его погашение; описание неопределенности по сумме или времени погашения; указание на любые возможности возмещения третьей стороны. Когда некоторая информация не раскрывается как практически нецелесообразная, об этом необходимо информировать пользователей финансовой отчетности.

В случаях, когда погашение обязательства (выбытие ресурсов) оценивается как весьма отдаленное, информация о таких обязательствах не раскрывается. Если условные обязательства и резервы возникают из одинаковых обстоятельств, их следует раскрывать чтобы была очевидной связь между резервом и условным обязательством.

Информация об условных активах раскрывается по каждому классу таких активов и должна содержать краткую их характеристику и оценочную стоимость возможной доходности данного актива. При этом следует избегать любых вводящих в заблуждение указаний на возможность возникновения дохода.

Когда раскрытие информации может нанести ущерб в судебных делах с другими сторонами, компания не обязана раскрывать информацию об условных обязательствах, резервах и условных активах. Но она должна указать на

наличие судебного разбирательства и причину того, почему информация не раскрыта.

Контрольные вопросы

1. Как отразится в балансе и отчете о прибылях и убытках выбытие лицензии на производство?
2. Почему необходимо раскрывать информацию об условных активах и обязательствах?
3. Какой принцип лежит в основе концепции отражения в отчетности резервов, условных обязательств и условных активов?

Практические задания

1. Компания Рейнбоу производит и продает электронные игры. Производство каждой игры обходится компании в \$50, цена продажи составляет \$90. Каждая игра продается с гарантией, которая предусматривает бесплатную замену в случае ее поломки в течение двух лет после продажи. На основании прошлого опыта известно, что 7 % проданных игр было заменено по условиям гарантии. В течение октября компания продала 52,000 игр и 2,800 игр было заменено по гарантии.

Требуется:

- а) Подготовьте журнальную проводку для регистрации оценочного обязательства по гарантиям в течение месяца.
- б) Подготовьте журнальную проводку для регистрации гарантийной замены игр в течение месяца.

2. В начале 200х года компания Альфа купила все активы и все обязательства компании Омега по договорной цене \$120,000, покупка оплачена. Компания Омега на конец предшествующего года имеет следующий бухгалтерский баланс (колонка 1). Компания Альфа непосредственно сразу после покупки произвела переоценку активов и обязательств компании Омега, их рыночная (справедливая) стоимость на дату покупки представлена в колонке 2 таблицы:

Наименование	Балансовая стоимость	Рыночная стоимость
Активы Денежные средства Счета к получению (нетто)	\$ -37,000	\$ -35,000
Запасы	61,000 79,000	60,000 93,000
Основные средства (нетто) Патенты	3,000	2,000
ИТОГО	\$180,000	\$190,000
Обязательства Краткосрочные	30,000	30,000
Долгосрочные	60,000	60,000
Собственный капитал	90,000	
ИТОГО	\$180,000	90,000
Рыночная стоимость чистых активов		\$100,000

Требуется:

1) Рассчитать величину деловой репутации, которую регистрирует на счетах компания Альфа.

2) Написать бухгалтерскую проводку, которую сделает компания Альфа, чтобы зарегистрировать покупку компании Омега.

3) Написать корректирующую проводку начисления амортизации деловой репутации на конец 19x5 года. Срок амортизации деловой репутации - десять лет.

3. Корпорация обычно предоставляет каждому работнику трехнедельный оплачиваемый отпуск за отработанный в компании год. На основе изучения текущей рабочей силы и прошлого опыта» руководство сделало оценку, что 65 % работников уйдут в отпуск в этом году. Требуется:

1) Предполагая, что заработная плата в компании за август составила \$300,000, определите сумму оплаты отпусков для работников за месяц.

2) Подготовьте журнальную проводку для регистрации этой суммы за август.

ТЕМА 7. НАЛОГИ НА ПРИБЫЛЬ

Задачи:

- понимать сущность отложенного налога и освоить навыки расчета отложенного налога на прибыль;
- объяснить, когда признается отложенный налоговый актив;
- дать оценку применения механизма отложенных налогов.

7.1 Основные понятия и определения

Современный бухгалтерский учет ведется в целях составления как финансовой, так и налоговой отчетности. Различия между налоговой и финансовой отчетностью вполне естественны: у данных видов отчетности различные пользователи и, соответственно, различные требования к ее составлению. Цель финансовой отчетности по МСФО - дать прозрачную, понятную, полную и достоверную информацию о состоянии компании акционерам, кредиторам, инвесторам и т. д., то есть группам третьих лиц, которые рискуют собственными средствами, доверяя их компании.

Различия в оценках одних и тех же финансовых статей для целей финансовой и налоговой отчетности приводят к появлению новых объектов учета - отложенных налогов на прибыль.

Основной вопрос учета налога на прибыль заключается в том, чтобы отразить не только текущие, но и будущие налоговые обязательства, которые возникнут вследствие возмещения стоимости активов или погашения обязательств, включенных в баланс по состоянию на отчетную дату. Для разрешения этого вопроса применяется механизм отложенных налогов.

Идея отложенных налогов заключается в том, что компания должна признать в отчетности отложенное обязательство по уплате налогов, если возмещение стоимости какого-либо актива или урегулирование какого-то обязательства приведет к увеличению или уменьшению налоговых платежей в будущих периодах по сравнению с тем, когда такое возмещение или урегулирование не имели бы налоговых последствий.

Общий порядок отражения в финансовой отчетности расчетов по налогу на прибыль предусмотрен МСФО 12 «Налоги на прибыль».

Налог на прибыль является одним из самых распространенных видов налогов, уплачиваемых коммерческими организациями.

Основной вопрос учета налога на прибыль состоит в том, чтобы отразить не только текущие, но и будущие налоговые обязательства, которые возникнут вследствие возмещения стоимости активов или погашения обязательств, включенных в баланс по состоянию на отчетную дату.

Реализация идеи отложенных налогов приводит к возникновению в финансовой отчетности таких особых видов активов и обязательств, как отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы. Они

образуются в связи с разницей между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой.

Под *налоговой базой активов и обязательств* принимается их стоимость, принимаемая для целей налогообложения. Для каждого вида активов и обязательств определяется такая разница, именуемая *временной разницей*. Она может быть *налогооблагаемой*, т. е. увеличивающей базу для налога на прибыль в будущих периодах, либо *вычитаемой*, т. е. уменьшающей базу для расчета налога на прибыль в будущих периодах. В первом случае в отчетности отражается отложенное налоговое обязательство, а во втором - отложенное налоговое требование. Кроме того, отложенные налоговые требования могут возникнуть в связи с убытками прошлых периодов, которые принимаются к уменьшению налогооблагаемой базы в будущих периодах.

В МСФО 12 применяется так называемый балансовый подход к определению отложенных налогов. По каждой статье активов и обязательств рассчитывается разница между балансовой оценкой и налоговой базой.

7.2 Временные разницы

В результате временных разниц возникает отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив (требования).

Отложенное налоговое обязательство - это сумма налога на прибыль, подлежащая к уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами.

Отложенный налоговый актив (требование) - это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в связи с:

- вычитаемыми временными разницами;
- перенесенными на будущий период непринятыми налоговыми убытками;
- перенесенными на будущий период неиспользованными налоговыми кредитами.

Пример. Компания приобрела станок стоимостью 200 000 тенге. Для целей налогового учета применяется линейный метод амортизации с нормой 10% (т. е. по 20 000 тенге. в течение 10 лет). Для целей финансового учета применяется так же линейный метод амортизации с нормой 5% (т. е. амортизируется за 20 лет по 10 000 тенге).

Как видим, в течение первых 10 лет налоговая амортизация будет на 10 000 тенге. больше, чем финансовая (20 000 - 10 000), а в течение остальных 10 лет амортизация для финансового учета будет начисляться, а для налогового учета нет.

Предположим, компания ежегодно получает одну и ту же финансовую (бухгалтерскую) прибыль в размере 100 000 тенге. Тогда в первые 10 лет налогооблагаемая прибыль будет составлять $100\ 000 - 10\ 000 = 90\ 000$ тенге (поскольку налоговая амортизация больше на 10 000 тенге, чем финансовая), а в последующие 10 лет - 110 000 тенге, поскольку амортизация для целей налогового учета не применяется.

В первые 10 лет обязательства перед бюджетом по налогу на прибыль

составят: по данным налогового учета - $900\ 000 \times 24\% = 21\ 600$ тенге.; по данным бухгалтерского учета $100\ 000 \times 24\% = 24\ 000$ тенге. Отложенное налоговое обязательство составит $240\ 000 - 216\ 000 = 24\ 000$ тенге. или $(20\ 000 - 10\ 000) \times 24\% = 2\ 400$ тенге.

В следующие 10 лет картина противоположная. Налогооблагаемая прибыль равна 110 000 тенге., налог по данным налогового учета $110\ 000 \times 24\% = 26\ 400$ тенге, налог по данным финансового учета такой же 24 000 тенге. Другими словами, отложенное налоговое обязательство постепенно погашается и становится частью текущих обязательств перед бюджетом.

С отложенными налоговыми активами (требованиями) ситуация противоположная. Это актив, который создается в отчетности, а затем используется компанией. Однако, следуя принципу осмотрительности, отложенные налоговые требования могут быть признаны в отчетности только в том случае, если с большой степенью вероятности можно утверждать, что в будущих периодах компания будет иметь налогооблагаемую прибыль. Если такой прибыли не ожидается, то сумма отложенного налогового требования в отчетности отражаться не будет. Оценка возможности включения отложенного налогового актива в отчетность должна производиться на каждую отчетную дату. Если становится вероятным получение прибыли в будущих периодах, отложенное требование снова признается в отчетности. Особенно это характерно для признания убытков прошлых периодов.

Особый характер носят временные разницы, возникающие в связи с инвестициями в дочерние и ассоциированные компании и совместную деятельность. Они представляют собой разницы между налоговой базой таких инвестиций и их бухгалтерской базой (т. е. фактической себестоимостью инвестиций и долей инвестора в чистых активах дочерней, ассоциированной компании или совместной деятельности, включая сумму деловой репутации). Данные временные разницы возникают в следующих случаях:

- при наличии нераспределенной прибыли у дочерней, ассоциированной компании или совместной деятельности, которая может быть ими распределена;
- при изменении курса иностранной валюты, когда дочерняя компания расположена в другой стране;
- при уменьшении балансовой стоимости инвестиций в ассоциированную компанию до их возмещаемой величины.

В сводной (консолидированной) финансовой отчетности временные разницы могут отличаться от временных разниц в индивидуальной отчетности материнской компании, поскольку в индивидуальной отчетности инвестиции могут отражаться по себестоимости или по переоцененной стоимости.

7.3 Оценка отложенных налогов

При оценке отложенных активов и обязательств должна применяться ставка налога, которая предположительно будет существовать в момент реализации этого актива. Однако в большинстве случаев применяется

действующая на отчетную дату ставка налога, так как невозможно предвидеть ее изменение в будущем.

В ряде случаев налоговые последствия от возмещения балансовой стоимости актива зависят от способа возмещения. Когда компания намерена возмещать стоимость объекта основных средств путем его использования в производстве, налогооблагаемая база будет уменьшаться на сумму амортизации и прибыль будет облагаться по одной ставке. Если компания намерена продать объект и таким образом возместить его стоимость, то может применяться другая ставка налога на прибыль или устанавливается иной порядок возмещения убытка.

Если в отчетности, составленной по МСФО, стоимость активов списана до их возмещаемой суммы (или эти активы отражены по справедливой стоимости) и при этом компания намеревается их продать, то в отчетности не отражается сумма отложенного налогового актива. Если бы от продажи был получен убыток, то он уменьшил бы налогооблагаемую базу.

Несмотря на долгосрочный характер отложенных налоговых активов и обязательств, их суммы не дисконтируются. Это объясняется тем, что дисконтирование предполагает подготовку детального расписания погашения отложенных налогов, что может привести к необходимости достаточно сложных расчетов и нарушению сравнимости данных отчетности разных компаний.

7.4. Признание в отчетности

Обычно возникающие отложенные налоги признаются в отчете о прибылях и убытках, поскольку большинство временных разниц появляется из-за того, что доходы или расходы включаются в отчет о прибылях и убытках для бухгалтерских целей и для целей расчета налога на прибыль в разные отчетные периоды. Данное правило действует даже в тех случаях, когда отложенный налог возникает не по причине изменения временных разниц, а вследствие изменения ставки налога, пересмотра возможности возмещения отложенных налоговых активов (из-за изменения вероятности получения прибыли в будущих периодах) или из-за изменения способа возмещения соответствующего актива, с которым связан отложенный налог. Однако есть исключения из этого правила.

Когда налог появляется в связи с операцией, результат которой был отражен непосредственно по статьям капитала, налоговые последствия также должны быть проведены по статьям капитала. Примером такой операции является переоценка основных средств или долгосрочных инвестиций. Если переоцененная стоимость принимается в соответствии с законодательством как налоговая база, то временная разница не возникает. Если нет, то в будущем компания получает большую выручку, с тем чтобы возместить переоцененную стоимость объекта основных средств. При расчете же налогооблагаемой базы компания сможет возместить только себестоимость объекта. Поэтому

возникнет налоговый эффект от переоценки.

Другими примерами операций, результат которых отражается по статьям капитала вместе с возникающим налоговым эффектом, являются:

- изменение входящего остатка нераспределенной прибыли вследствие изменения учетной политики или исправления фундаментальных ошибок прошлых лет;

- курсовые разницы от пересчета отчетности иностранных дочерних или ассоциированных компаний, не являющихся неотъемлемой частью компании.

Образующиеся отложенные налоги отражаются в балансе отдельной статьей в корреспонденции с отчетом о прибылях и убытках или статьями капитала. Уменьшение остатка отложенных налогов отражается в отчете о прибылях и убытках. Вся сумма отложенных налогов отражается в балансе как долгосрочные активы и обязательства, поскольку часто сложно распределить сумму по срокам реализации (погашения) этих активов и обязательств.

Специальное правило установлено для взаимозачета отложенных налоговых активов и обязательств. В отчетности отложенные налоги в так называемой "чистой" величине (т. е. сальдо налоговых обязательств и налоговых требований) отражаются только тогда, когда компания имеет право уменьшать текущие (реальные) налоговые обязательства на сумму текущих налоговых требований и когда отложенные налоги относятся к налогу на прибыль, установленному одним и тем же законодательством.

МСФО 12 требует не только отразить сумму налога на прибыль в самом отчете о прибылях и убытках, но и раскрыть основные его компоненты. В большинстве случаев основными компонентами налога на прибыль являются текущий налог на прибыль, постоянные разницы и отложенный налог, связанный с возникновением в конкретном периоде временных разниц и с уменьшением остатка отложенного налога за период. Помимо этого налог на прибыль может включать сумму отложенного налога, возникшего в связи с:

- изменением ставки налога;
- уточнением оценки отложенных налоговых требований;
- признанием отложенных налоговых требований в связи с убытками прошлых лет;
- корректировкой учетной политики.

Постоянные разницы возникают из-за наличия расходов, не принимаемых в целях налогообложения, доходов, облагаемых по другой ставке, или исключаемых из налогооблагаемой базы и др.

Для каждого вида разниц, существующих на отчетную дату и на отчетную дату предшествующего периода, требуется раскрыть сумму отложенного налога, отраженного в балансе и отчете о прибылях и убытках.

Кроме того, если в отчетном периоде имелись операции, результат и налоговый эффект отражался по статьям капитала, то сумма налогового эффекта также должна быть раскрыта отдельно. Когда в отчетном периоде происходит изменение ставки налога, такой эффект должен быть объяснен в отчетности.

Контрольные вопросы

1. Что такое прибыль компании?
2. Что такое налоговая база?
3. Когда возникают постоянные разницы?
4. Что такое отложенный налог?
5. Что такое отложенное требование?
6. Что такое отложенное обязательство?
7. Как начисляются отложенные налоги?

Практические задания

1. Компания по оказанию услуг связи выставила счета своим клиентам за месяц на общую сумму \$490,200, включающую акцизный налог 9 % и налог с продаж 5 %. Требуется:

- а) Определите сумму доходов компании за месяц.
- б) Напишите журнальную проводку для регистрации доходов и связанных с ними обязательств за месяц.

2. Компания А владеет 70% голосующих акций дочерней компании Б. В 2008 году чистая прибыль компании Б составила 150,000 \$. Компания А предполагает получить дивиденды в размере 40,000\$, причем налог на дивиденды составляет 6%.

3. Рассчитайте сумму отложенного налогового обязательства в отношении дивидендов в финансовой отчетности компании А.

Тестовые вопросы

1. Налогооблагаемая прибыль – это:

- А) Разница между бухгалтерской прибылью текущего и прошлого отчетного периода.
- В) Чистая прибыль текущего года после ее распределения среди акционеров и участников общества.
- С) Сумма прибыли за период, определенная в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой уплачивается налог на прибыль.
- Д) Сумма налога на прибыль, подлежащего уплате в будущих периодах.

2. Текущие налоги – это:

- А) Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.
- В) Сумма налогов на прибыль к уплате/возмещению в отношении налогооблагаемой прибыли/налогового убытка за период.
- С) Суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах.
- Д) Суммы, по которым данные активы или обязательства учитываются для целей налогообложения.

3. Отложенные налоговые обязательства – это:

А) Суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.

В) Суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах.

С) Суммы налога на прибыль к уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период.

Д) Сумма, по которой данный актив или обязательство учитывается для целей налогообложения.

4. Налоговая база актива:

А) Всегда равняется балансовой стоимости актива.

В) Равняется балансовой стоимости актива за вычетом любой суммы, которая будет уменьшать налоги в отношении данного актива в будущем.

С) Равняется балансовой стоимости актива, если экономические выгоды, которые получит компания, после того как возместит балансовую стоимость актива, не будут облагаться налогами.

Д) Такого понятия не существует.

5. В качестве краткосрочного налогового обязательства признается:

А) Превышение оплаченной величины в отношении текущего и предыдущего периодов над суммой, подлежащей к уплате за эти периоды.

В) Неоплаченная величина текущего налога за данный и предыдущий периоды.

С) Выгода, связанная с налоговым убытком, которая может быть перенесена на прошлый период для возмещения текущего налога за предыдущий период.

Д) Верно все вышеперечисленное.

6. Отложенное налоговое обязательство должно признаваться:

А) Для всех налогооблагаемых временных разниц.

В) Для всех налогооблагаемых временных разниц за исключением деловой репутации, амортизация которой не подлежит вычету для целей налогообложения; и первоначального признания актива или обязательства в связи со сделкой, которая не является объединением компаний; и на момент совершения не влияет ни на учетную политику, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

С) Для всех вычитаемых временных разниц.

Д) Для всех налогооблагаемых или вычитаемых временных разниц в сумме, которую предполагается заплатить (возместить за счет) налоговым органам с использованием налоговых ставок (и налогового законодательства), которые действовали к отчетной дате.

7. Каковы необходимые условия для признания отложенных налоговых обязательств в качестве вычитаемых временных разниц:

А) Таких условий нет: данные обязательства признаются вычитаемыми временными разницами всегда.

В) Существует вероятность того, что временная разница будет восстановлена в обозримом будущем и будет получена налогооблагаемая прибыль, против которой временная разница может быть использована.

С) Существует вероятность того, что будет получена налогооблагаемая прибыль, против которой временная разница может быть использована и если только отложенное налоговое требование не возникает из отрицательной деловой репутации или первоначального признания актива или обязательства в сделке, не являющейся объединением компаний и на момент совершения не влияющей на учетную и налогооблагаемую прибыль.

Д) Никогда отложенные налоговые обязательства в качестве вычитаемых временных разниц не признаются.

8. Налоговые требования и обязательства в бухгалтерском балансе:

А) Не должны представляться вообще.

В) Должны представляться отдельно от других активов и обязательств.

С) Должны представляться, группируясь вместе с другими активами и обязательствами.

Д) Не должны представляться как краткосрочные активы.

9. Взаимозачет текущих налоговых требований и обязательств:

А) Должен проводиться на постоянной основе.

В) Должен проводится компанией, только если она имеет юридически закрепленное право Зачета признанных сумм и намерена погасить обязательство на сальдируемой основе или одновременно реализовывать актив и погасить обязательство.

С) Должен проводится компанией, только если она имеет юридически закрепленное право переводить зачет текущих налоговых требований против текущих налоговых обязательства, и налоговые обязательства относятся к налогам на прибыль, взыскиваемых одним и тем же налоговым органом с одного и того же налогооблагаемого юридического лица.

Д) Не должен проводиться никогда.

Е) Должен проводится компанией, только если она имеет " Юридически закрепленное право переводить зачет текущих налоговых требований против текущих налоговых обязательства, и отложенные налоговые обязательства относятся к налогам на прибыль, взыскиваемых одним и тем же налоговым органом с одного и того же налогооблагаемого юридического лица.

Ф) Не должен проводиться никогда.

10. Расходы по налогу (возмещение налога), связанные с прибылью или убытком от обычной деятельности, должны представляться:

А) В бухгалтерском балансе.

В) В отчете о движении капитала.

С) В отчете о прибылях и убытках.

Д) В пояснительной записке.

11. Текущий и отложенный налоги должны включаться в чистую прибыль или убыток за период:

А) В полной сумме

В) За исключением тех сумм налога, которые возникают из отрицательной деловой репутации или первоначального признания актива или обязательства в сделке.

С) За исключением тех сумм налога, которые возникают из деловой репутации, амортизация которой не подлежит вычету для целей налогообложения или первоначального при знания актива или обязательства в связи со сделкой, которая не является объединением компаний и на момент совершения влияет на учетную и налогооблагаемую прибыль.

Д) За исключением тех сумм налога, которые возникают из сделки или события, которые признаются в том же или в другом периоде непосредственно в счете капитала, или объединения компаний в форме приобретения.

12. Выгода, возникающая от уменьшения налогооблагаемой прибыли предыдущих отчетных периодов на сумму налогового убытка текущего года, учитывается в финансовой отчетности как:

- А) Актив.
- В) Пассив.
- С) Не учитывается.

13. Отложенные налоговые активы – это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в связи с:

- А) вычитаемыми временными разницами;
- В) переносом на будущий период неиспользованных налоговых убытков;
- С) переносом на будущий период неиспользованных налоговых кредитов;
- Д) все ответы верны. Е) Верно С и В

14. Как классифицируются временные различия:

- А) Временные и переносимые.
- В) Налогооблагаемые и невозмещаемые.
- С) Налогооблагаемые и вычитаемые.
- Д) Текущие и отложенные.

15. Разница между балансовой стоимостью переоцененного актива и его налоговой базой представляет собой:

- А) Временную разницу.
- В) Постоянную разницу.
- С) (1) либо (2).

ТЕМА 8. ВЫРУЧКА, ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Задачи:

- понимать сущность концепции начисления и уметь применять ее в практических ситуациях;
- изучить методы признания доходов;
- знать роль годовых корректирующих проводок в учетном цикле;
- понимать назначение резерва на сомнительные долги;
- ознакомиться с порядком учета государственных субсидий;
- уметь определить финансовый результат по договорам подряда.

8.1 Определение выручки

Порядок учета выручки изложен в МСФО 18 «Выручка». Доход включает в себя как выручку предприятия, так и прочие доходы. Выручка — это доходы от обычной деятельности предприятия, характеризуемые, в том числе, как доходы от продаж, оплаты услуг, процентов, дивидендов и роялти. Основным вопросом при учете выручки является определение момента, когда ее необходимо признавать. Выручка признается, если существует вероятность того, что предприятие получит будущие экономические выгоды, и эти выгоды можно надежно оценить.

Выручка — это валовое поступление экономических выгод за определенный период в ходе обычной деятельности предприятия, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала.

Выручка должна оцениваться *по справедливой стоимости* полученного или подлежащего получению возмещения. Сумма выручки, возникающей от операции, обычно определяется договором между предприятием и покупателем или пользователем актива. Она оценивается по справедливой стоимости возмещения, полученного или подлежащего получению, с учетом суммы любых торговых или оптовых скидок, предоставляемых предприятием.

В большинстве случаев возмещение предоставляется в форме денежных средств или эквивалентов денежных средств, а суммой выручки является полученная или подлежащая получению сумма денежных средств или эквивалентов денежных средств. Однако в случае, если поступление денежных средств или эквивалентов денежных средств откладывается, справедливая стоимость возмещения может быть меньше полученной или подлежащей получению номинальной суммы денежных средств. Например, предприятие может предоставить беспроцентный кредит покупателю или принять от него вексель к получению с процентной ставкой ниже рыночной в качестве возмещения при продаже товаров. Когда договор фактически представляет собой операцию финансирования, справедливая стоимость возмещения определяется дисконтированием всех будущих поступлений с использованием

вмененной ставки процента. Вмененная ставка процента — это наиболее точно определяемая величина из следующих:

- преобладающая ставка для аналогичного финансового инструмента эмитента с аналогичным рейтингом кредитоспособности;

- процентная ставка, которая дисконтирует номинальную сумму финансового инструмента до текущих цен товаров или услуг при продажах за наличные.

Разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой возмещения признается процентным доходом в соответствии с МСФО 39.

Если товары или услуги обмениваются на товары или услуги, аналогичные по характеру и стоимости, обмен не рассматривается как операция, создающая выручку. Это часто происходит с такими продуктами, как масло или молоко, когда поставщики обменивают запасы в различных местах для своевременного удовлетворения спроса в конкретном месте. При продаже товаров или предоставлении услуги в обмен на отличающиеся товары или услуги, обмен рассматривается как операция, создающая выручку. Выручка оценивается по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов. Если справедливая стоимость полученных товаров или услуг не может быть надежно оценена, выручка оценивается по справедливой стоимости переданных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов.

Критерии признания выручки обычно применяются отдельно к каждой операции. Однако при определенных обстоятельствах необходимо применять их к отдельно идентифицируемым элементам индивидуальной сделки для того, чтобы отразить ее содержание. Например, если продажная цена товара включает сумму на последующее обслуживание, которая может быть определена, эта величина откладывается и признается как выручка за период, в течение которого производится обслуживание. И наоборот, критерии признания могут применяться одновременно к двум или более операциям, когда они связаны таким образом, что их коммерческий эффект не может быть определен без рассмотрения серии операций как единого целого. Например, предприятие может продать товары и в тоже время заключить отдельный договор на выкуп этих товаров в будущем, тем самым, в сущности, сводя на нет эффект операции. В таких случаях обе операции рассматриваются вместе.

Выручка *от продажи товаров* должна признаваться, если удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

- предприятие передало покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары;

- предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;

- сумма выручки может быть надежно оценена;

- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;

- понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно оценить.

Определение момента, когда предприятие передает покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, требует изучения условий операции. В большинстве случаев передача рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, совпадает с передачей покупателю юридических прав собственности или владения. Так происходит при большинстве розничных продаж. В других случаях передача рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, происходит в иной момент, чем передача юридических прав собственности или передача владения.

Если предприятие сохраняет значительные риски, связанные с правом собственности, операция не является продажей и выручка по ней не признается. При различных обстоятельствах предприятие может сохранять значительный риск, связанный с правом собственности. Ситуации, когда у предприятия остаются существенные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, включают следующие обстоятельства:

- предприятие продолжает нести ответственность за неудовлетворительную работу, не покрываемую стандартными условиями гарантии;

- получение выручки от конкретной продажи зависит от получения выручки покупателем в результате дальнейшей продажи товаров;

- поставленные товары подлежат установке, а установка составляет значительную часть контракта, который предприятие еще не выполнило;

- покупатель имеет право расторгнуть сделку купли-продажи по причине, определенной в договоре купли-продажи, и у предприятия нет уверенности в получении дохода.

Если предприятие сохраняет лишь незначительные риски, связанные с правом собственности, операция является продажей и выручка признается. Например, продавец может оставить за собой юридическое право собственности только для того, чтобы обеспечить поступление причитающейся ему суммы. В таком случае, если предприятие передало значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, операция является продажей и выручка признается. Другим примером, когда предприятие сохраняет лишь незначительный риск, связанный с правом собственности, может быть розничная торговля, при которой предлагается возврат денег в случае, если клиент неудовлетворен покупкой. Выручка в таких случаях признается в момент совершения продажи, при условии, что продавец может надежно оценить будущие возвраты и признаёт обязательство по возвратам на основе предыдущего опыта и других соответствующих факторов.

Выручка признается только при наличии вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие. В некоторых случаях такая вероятность может отсутствовать до тех пор, пока не получено возмещение или не устранена неопределенность. Например, может быть неизвестно, разрешит ли иностранное правительство перевод за границу полученного при продаже возмещения. После получения разрешения неопределенность устраняется и, соответственно, признается выручка. Однако

в случае, когда неопределенность возникает в отношении возможности получить сумму, уже включенную в выручку, недополученная сумма, или сумма, вероятность получения которой стала маловероятной, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки.

Выручка и расходы, относящиеся к одной и той же операции или какому-либо событию, признаются одновременно; этот процесс обычно называется увязкой доходов и расходов. Расходы, в том числе гарантии и другие затраты, возникающие после отгрузки товаров, обычно могут быть надежно оценены при выполнении других условий, необходимых для признания выручки. Однако выручка не может быть признана, когда расходы не могут быть надежно оценены. В таких ситуациях любое уже полученное за продажу товара возмещение признается в качестве обязательства.

Если результат операции, предполагающей *предоставление услуг*, поддается надежной оценке, выручка от такой операции должна признаваться в соответствии со стадией завершенности операции на конец отчетного периода. Результат операции можно надежно оценить, если выполняются все следующие условия:

- 1) сумма выручки может быть надежно оценена;
- 2) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;
- 3) стадия завершенности операции по состоянию на конец отчетного периода может быть надежно оценена;
- 4) затраты, понесенные при выполнении операции, и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть надёжно оценены.

Выручка признается только при наличии вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении возможности получить сумму, уже включенную в выручку, недополученная сумма, или сумма, вероятность получения которой стала маловероятной, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки.

Как правило, предприятие способно произвести надежную оценку после согласования следующих положений с другими сторонами — участниками операции:

- юридически закрепленные права каждой стороны в отношении услуг, которые должны быть предоставлены и получены сторонами;
- встречное возмещение;
- форму и условия расчета.

Предприятие, как правило, также должно иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. По мере предоставления услуг предприятие проверяет и при необходимости пересматривает оценку выручки по договору. Необходимость таких пересмотров не означает, что результат операции не может быть надежно оценен.

Стадия завершенности сделки может быть определена различными методами. Предприятие использует тот из них, который обеспечивает надежную оценку выполненной работы. В зависимости от характера сделки эти методы могут включать:

- отчеты о выполненной работе;
- услуги, предоставленные на дату отчетности, в процентах к общему объему услуг;
- пропорциональное соотношение затрат, понесенных на данный момент, к оценочной величине общих затрат по сделке. В затраты, понесенные на дату составления отчета, включаются лишь те, которые отражают предоставленные на эту дату услуги. В оценочные общие затраты по сделке включаются только затраты, отражающие предоставленные или подлежащие предоставлению услуги.

Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают предоставленных услуг.

Из практических соображений, в случае если услуги предоставляются неопределенное количество раз на протяжении определенного периода времени, выручка признается на основе линейного метода в течение определенного периода, если нет доказательства того, что какой-либо иной метод лучше отражает стадию завершенности. Если какое-либо действие является намного более значительным, чем другие, то признание выручки откладывается до осуществления этого действия.

Если результат операции, предполагающей предоставление услуг, не может быть надежно оценен, выручка должна признаваться только в размере признанных возмещаемых расходов.

На начальных стадиях исполнения операции часто бывает невозможно сделать расчетную оценку ее результата. Тем не менее, может существовать вероятность того, что предприятие возместит затраты, понесенные при выполнении операции. Поэтому выручка признается только в той степени, в какой ожидается возмещение понесенных затрат. Так как результат операции не может быть надежно рассчитан, прибыль не признается.

Если результат операции не может быть надежно оценен и отсутствует вероятность того, что понесенные затраты будут возмещены, выручка не признается, а понесенные затраты признаются в качестве расхода. После устранения факторов неопределенности, препятствовавших надежной оценке результата договора, выручка признается в соответствии с четырьмя выше перечисленными условиями.

Выручка, возникающая от использования другими организациями активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды, должна признаваться если существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие и если сумма выручки может быть надежно оценена.

Выручка должна признаваться на следующей основе:

- проценты признаются по методу эффективной ставки процента;

- роялти признаются по принципу начисления в соответствии с содержанием соответствующего договора;
- дивиденды признаются тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.

Когда невыплаченные проценты начислены до приобретения инвестиции, содержащей проценты, последующее получение процентов распределяется между периодом до приобретения и периодом после приобретения. Только часть процентов за период после приобретения признается в качестве выручки.

Роялти начисляются в соответствии с условиями соответствующих договоров и обычно признаются на этой основе, если только с учетом содержания договора для признания выручки не оказывается более подходящей иная систематическая рациональная основа.

Выручка признается только при наличии вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении возможности получить сумму, уже включенную в выручку, недополученная сумма, или сумма, вероятность получения которой стала маловероятной, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки.

8.2 Договоры подряда

МСФО 11 «Договоры на строительство» устанавливает порядок учета выручки и затрат, связанных с договорами на строительство. В связи с характером деятельности, осуществляемой по договорам на строительство, дата начала договорной деятельности и дата ее завершения, как правило, приходится на различные отчетные периоды. Таким образом, основной проблемой учета договоров на строительство является распределение выручки и затрат по договору на строительство по отчетным периодам, в течение которых проводятся строительные работы.

Договор на строительство - это договор, заключаемый с целью строительства объекта или группы объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию.

Договор с фиксированной ценой представляет собой договор на строительство, согласно которому подрядчик соглашается на фиксированную договорную цену или фиксированную ставку за единицу работ, повышение которой в некоторых случаях возможно при увеличении затрат.

Договор "затраты плюс" представляет собой договор на строительство, согласно которому подрядчику возмещаются разрешенные или иным образом определенные затраты плюс процент от суммы таких затрат или фиксированная сумма вознаграждения.

Договор на строительство может быть заключен в отношении одного объекта, такого как мост, здание, плотина, трубопровод, дорога. Договор на

строительство может также предусматривать строительство нескольких объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию. Примерами таких договоров могут служить договора на строительство нефтеперерабатывающих заводов и других комплексных промышленных объектов или оборудования.

К договорам на строительство относятся:

- договоры о предоставлении услуг, непосредственно связанных со строительством объекта, например услуг по управлению проектом и услуг архитекторов;

- договоры на разрушение и восстановление объектов и восстановление окружающей среды после сноса объектов.

Выручка по договору на строительство включает:

- первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре;
- отклонения от работ по договору, претензии и поощрительные платежи в той степени, в которой существует вероятность получения выручки при условии, что суммы отклонений могут быть надежно оценены.

Выручка по договору оценивается по справедливой стоимости полученного или причитающегося возмещения. На оценку суммы выручки по договору влияет множество факторов неопределенности, зависящих от результата будущих событий. По мере наступления событий или разрешения факторов неопределенности часто требуется пересмотр первоначальной оценки. Таким образом, сумма выручки по договору может увеличиваться или уменьшаться от одного периода к другому. Например:

- подрядчик и заказчик могут согласовать суммы отклонений или претензий, которые увеличивают или уменьшают выручку по договору в периоде, следующем за периодом, в котором договор был первоначально согласован;

- сумма выручки, согласованная в договоре с фиксированной ценой, может увеличиться в соответствии с положениями, предусматривающими увеличение выручки при увеличении затрат;

- сумма выручки по договору может уменьшиться в связи со штрафами, возникшими в результате задержки выполнения договора со стороны подрядчика;

- если договор с фиксированной ценой предусматривает фиксированную цену за единицу работ, выручка по договору увеличивается по мере увеличения числа таких единиц.

Поощрительные платежи представляют собой дополнительные суммы, уплачиваемые подрядчику, если нормы, предусмотренные договором, выполняются или превышаются. Например, договор может предусматривать поощрительный платеж подрядчику за досрочное выполнение работ по договору.

Затраты по договору включают:

- затраты, непосредственно связанные с определенным договором;

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

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

Затраты, которые могут быть отнесены к договорной деятельности в целом и могут быть распределены на отдельные договоры, включают страховые платежи; затраты на конструкторскую и техническую поддержку, которые не связаны непосредственно с отдельным договором; накладные строительные расходы. Указанные затраты распределяются с использованием систематических и целесообразных методов, которые применяются последовательно в отношении всех затрат с аналогичными характеристиками.

Затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора, могут включать некоторые общие управленческие затраты и затраты на разработки, возмещение которых предусматривается условиями договора.

Если результат договора на строительство может быть надежно рассчитан, выручка и затраты, связанные с договором на строительство, признаются в качестве выручки и расходов соответственно, в соответствии степени завершенности договора на конец отчетного периода.

Ожидаемый убыток по договору на строительство признается как расход немедленно.

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

- совокупная выручка по договору может быть надежно оценена;

- получение предприятием экономических выгод, связанных с договором, вероятно;

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

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

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

- получение предприятием экономических выгод, связанных с договором, вероятно;

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

Признание выручки и расходов по степени выполнения договора часто называют методом процента выполнения. В соответствии с данным методом, путем сопоставления выручки по договору с затратами по договору, понесенными для достижения данной степени выполнения, определяются для целей отражения в отчетности выручка, расходы и прибыль, которые можно

отнести к пропорции выполненных работ. Этот метод обеспечивает полезную информацию об объеме договорной деятельности и результатах периода.

В соответствии с методом процента выполнения, выручка по договору признается в качестве выручки в составе прибыли или убытка в тех отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы. Затраты по договору, как правило, признаются как расходы в составе прибыли или убытка в тех отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы, к которым они относятся. Однако любое ожидаемое превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору признается в качестве расхода немедленно.

Степень выполнения договора может быть определена несколькими способами. Предприятие использует тот метод, который позволяет надежно оценить выполненные работы. В зависимости от характера договора, такие методы могут включать:

- сравнение затрат по договору, понесенных для выполнения работ на указанную дату, с совокупными затратами по договору;
- экспертная оценка выполненных работ;
- подсчет доли выполненных работ по договору в натуральном выражении.

Промежуточные и авансовые платежи, получаемые от заказчика, часто не отражают реального объема выполненных работ.

Если превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору вероятно, ожидаемый убыток признается как расход немедленно. Сумма такого убытка определяется независимо от того, было ли начато выполнение работ по договору и независимо от степени выполнения работ по договору.

Контрольные вопросы

1. В каком финансовом отчете отражается выручка?
2. Является ли выручкой строительной компании доходы от процентов по вкладам в банки?
3. Чем обусловлена особенность учета договоров строительного подряда?
4. В чем основные сложности применения МСФО 11 для казахстанских предприятий?
5. Каковы основные элементы затрат в соответствии с МСФО?
6. Как отражаются общие административные расходы и расходы по НИОКР по договорам подряда?
7. Что относится к возмещаемым и невозмещаемым затратам?

Практические задания

Определите, когда и в каком объеме выручка может быть признана в следующих ситуациях. Если выручка признается, укажите в своих ответах

Дебет и Кредит:

1. Вы собираетесь осуществить очередную ежемесячную поставку партии товаров и узнаете, что Ваш клиент перестал осуществлять доставку. Он обращается к вам с просьбой оставить товары на хранение у себя до того, как он найдет альтернативный способ доставки, при условии, что ответственность за риски лежит на нем.

2. Вы продаете ковры сети магазинов розничной торговли. Приемочный контроль является обязательным условием, а выполняющий эту работу специалист заболел. За последние 3 года случаев возврата ковров не было.

3. Вы продаете калориферы оптовику. Письменное уведомление о возврате товара принимается в течение 30 дней после продажи.

4. В апреле Вы поставили Вашему агенту 40 компьютеров по консигнационному договору. В ноябре агент продает компьютеры, но средства поступают вам только в декабре.

5. Вы продаете программное обеспечение по Интернету. Клиенты могут оплачивать заказы при получении товара.

6. Ваша компания строит складские помещения. Вы получаете задатки и промежуточные платежи в ходе строительства склада. Когда строительство завершено, 2% от общей суммы еще не выплачено, но вскоре должно быть выплачено.

7. Покупатель осуществляет оплату за товары 5 числа каждого месяца. Поставка осуществляется 10 числа каждого месяца, а приемка поставленной продукции – 15 числа.

8. Вы продаете портфель акций в январе за \$10.000, с предусмотренной условиями договора последующей обратной покупкой в марте за \$10.500.

9. Вы предлагаете контракт на техническую поддержку оборудования на 5 лет, в соответствии с контрактом оплата должна осуществляться авансом.

10. Вы продаете оборудование за \$100.000, оплата производится в рассрочку в течение года. Процентная ставка составляет 10%. Сумма процентных платежей включается в цену.

11. Вы продаете гостиницу, при этом Ваша фирма принимает обязательство по ремонту системы водостока. Ваш рабочий будет отсутствовать в течение двух месяцев.

12. Вы устанавливаете телефонную сеть для клиента в 20-ти идентичных зданиях, в рамках одного контракта.

13. Вы продаете копировальный аппарат за \$30.000, включая годовую гарантию. Справедливая стоимость гарантии – \$2.400. Вы будете ежеквартально проводить техническое обслуживание копировального аппарата.

14. В июле, в качестве агента, вы заказываете выступление группы музыкантов, которое должно состояться в танцевальном зале один раз в марте и один раз в мае. Ваша комиссия составляет \$4.000.

Тестовые вопросы

1. В каком случае стандарт МСФО 18 не применяется при учете выручки:

- А) Выручка получена от продажи товаров.
В) Выручка получена от предоставления услуг.
С) Выручка, получена от использования другими сторонами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды.
D) Нет правильного ответа.
2. Стандарт регулирует учет выручки, возникающей от:
А) Договоров аренды.
В) Дивидендов от инвестиций, которые учитываются со гласно методу учета по долевого участию.
С) Платы за использование торговой марки компании.
D) Добычи минеральных руд.
3. Рассматриваются ли в данном стандарте выручка, возникающая от изменения в справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств:
А) Да, только финансовых активов.
В) Да, только финансовых обязательств.
С) Да, все.
D) Нет.
4. Согласно стандарту, выручкой является:
А) Валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании за период, приводящее к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов акционеров.
В) Чистая экономическая выгода в ходе обычной деятельности компании за период, приводящая к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов акционеров.
С) Балансовая стоимость актива, который планируется реализовать в ходе обычной деятельности компании.
D) Нет правильного ответа.
5. Какие из нижеперечисленных сумм будут являться выручкой:
А) Сумма, инкассированная от имени третьей стороны: налог с продаж.
В) Сумма, инкассированная от имени третьей стороны: НДС.
С) Суммы, инкассированные от имени принципала.
D) Нет правильного ответа.
6. По какой стоимости должна оцениваться выручка:
А) По балансовой стоимости реализуемого актива.
В) По номинальной сумме встречного удовлетворения.
С) По справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения.
D) По остаточной стоимости.
7. Компания принимает в качестве возмещения при про даже товара от покупателя вексель с процентной ставкой ниже рыночной. Как в данном случае определяется справедливая стоимость возмещения:
А) Дисконтированием всех будущих поступлений с помощью процентной ставки векселя.
В) Дисконтированием всех будущих поступлений с помощью «условной» процентной ставки.

- С) Справедливая стоимость возмещения будет равна номинальной сумме векселя.
- Д) В данном случае справедливая стоимость возмещения будет отсутствовать.
8. Что НЕ может являться «условной ставкой процента»
- А) Преобладающая ставка для аналогичного финансового инструмента эмитента с аналогичным рейтингом кредитоспособности.
- В) Процентная ставка, которая дисконтирует номинальную сумму финансового инструмента до текущих цен товаров или услуг при продаже за наличные.
- С) Процентная ставка ниже рыночной.
- Д) Нет правильного ответа.
9. Разность между справедливой стоимостью и номинальной суммой встречного удовлетворения за проданную продукцию признается:
- А) Убытком отчетного периода, в который товар был приобретен для продажи.
- В) Убытком текущего периода, в который товар был приобретен для продажи.
- С) Процентным доходом.
- Д) Нет правильного ответа.
10. Какой из нижеперечисленных процессов создает вы ручку:
- А) Обмен товаров или услуг на товары или услуги, аналогичные по характеру и величине (обмен запасов в различных местах для удовлетворения скачков спроса).
- В) Обмен товаров или услуг на отличные товары или услуги.
- С) Изменения в справедливой стоимости финансовых активов.
- Д) Получение страховой выплаты по договору страхования.
11. Какое из условий НЕ является обязательным для признания выручки от продажи товаров:
- А) Компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары.
- В) Компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары.
- С) Сумма выручки и понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены.
- Д) Нет правильного ответа.
12. Признается ли выручка от продажи, если компания сохраняет значительные риски, связанные с собственностью:
- А) Да.
- В) Нет.
13. Если покупатель имеет право расторгнуть сделку купли-продажи по причине, определенной в договоре купли-продажи, и у компании нет уверенности в получении прибыли, признается ли выручка от продажи:
- А) Да.

В) Нет.

14. Если компания-продавец сохраняет право собственности на товар только для того, чтобы обеспечить поступление причитающейся ему суммы, признается ли в этом случае выручка:

А) Да, поскольку компания сохраняет лишь незначительные риски, связанные с собственностью.

В) Нет, поскольку право собственности к покупателю перешло не в полной мере.

15. Если некоторая сумма уже была включена в выручку, но возникает большая неопределенность в отношении получения данной суммы, компания:

А) Не предпринимает никаких действий.

В) Корректирует сумму первоначально признанной выручки.

С) Сумма первоначально признанной выручки остается неизменной, а сумма, в получении которой возникла неопределенность, признается как расход периода, в котором товар был реализован.

Д) Нет правильного ответа.

ТЕМА 9. УЧЕТ ИЗМЕНЕНИЯ ВАЛЮТНЫХ КУРСОВ

Задачи:

- изучить содержание МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов»;
- уметь различать два типа зарубежных компаний;
- приобрести навыки пересчета финансовой отчетности национальной компании, имеющей филиалы за рубежом, в валюту отчитывающейся компании;

Учет операций в иностранной валюте

При осуществлении операций в иностранной валюте необходимо руководствоваться МСФО 21 «Влияние изменений обменных курсов валют». Предприятие может осуществлять валютные операции двумя способами: заключать сделки, деноминированные в иностранной валюте, или владеть иностранным подразделением. Кроме того, предприятие может представлять свою финансовую отчетность в иностранной валюте. Цель МСФО 21 - определить, каким образом следует отражать операции в иностранной валюте и деятельность иностранного подразделения в финансовой отчетности предприятия и как трансформировать финансовую отчетность в валюту представления отчетности. Основные вопросы при этом: какой обменный курс (какие курсы) применять и каким образом отражать влияние изменений обменных курсов в финансовой отчетности.

Согласно МСФО 21 курсовая разница — это разница, возникающая при переводе определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов валют.

Иностранное подразделение — это предприятие, являющееся дочерним, ассоциированным, совместным предприятием, либо подразделение отчитывающегося предприятия, деятельность которого базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличающейся от страны или валюты отчитывающегося предприятия.

Функциональная валюта — это валюта, используемая в основной экономической среде, в которой предприятие осуществляет свою деятельность.

Иностранная валюта — это любая валюта, отличная от функциональной валюты предприятия.

Группа — это материнское предприятие и все его дочерние предприятия.

Монетарные статьи — это единицы валюты в наличии, а также активы и обязательства к получению или выплате, выраженные фиксированным или определяемым количеством валютных единиц.

Чистые инвестиции в иностранное подразделение — это доля участия отчитывающегося предприятия в чистых активах данного иностранного подразделения.

Основная экономическая среда, в которой предприятие осуществляет свою

деятельность — это экономическая среда, в которой оно зарабатывает и использует основную часть своих денежных средств. При определении своей функциональной валюты предприятие должно учитывать следующее:

- валюту:

1) которая больше всего влияет на цены товаров и услуг (часто таковой является валюта, в которой установлены цены и производятся расчеты за продажу товаров и услуг его производства);

2) страны, чьи условия конкуренции и нормативная база в основном определяют продажные цены на товары и услуги.

- валюту, которая в основном определяет затраты на оплату труда, материалы и прочие затраты, связанные с предоставлением товаров и услуг предприятия (часто таковой является валюта, в которой определены такие затраты и в которой производятся расчеты);

Для подтверждения определения функциональной валюты предприятия также могут использоваться следующие факторы:

- валюта средств, поступающих от деятельности по финансированию (например, от эмиссии долговых и долевого инструментов);

- валюта, в которой хранятся денежные средства от операционной деятельности.

При определении функциональной валюты иностранного подразделения и того, совпадает ли она с функциональной валютой отчитывающегося предприятия, следует учитывать следующие дополнительные факторы:

- является ли иностранное подразделение лишь расширением операций отчитывающегося предприятия или же она осуществляется со значительной степенью самостоятельности. Примером расширения операций отчитывающегося предприятия может быть случай, когда иностранное подразделение осуществляет только продажу товаров, импортированных у отчитывающегося предприятия, и перечисление ему выручки. Примером в значительной степени самостоятельной деятельности может быть случай, когда иностранное подразделение связано с накоплением денежных средств и прочих монетарных статей, несением расходов, получением доходов и привлечением заемных средств, главным образом, в местной валюте.

- представляет ли объем операций с отчитываемым предприятием большую (или меньшую) часть в общем объеме иностранного подразделения;

- оказывают ли потоки денежных средств иностранного подразделения прямое влияние на потоки денежных средств отчитывающегося предприятия, а также имеются ли в наличии денежные средства, подлежащие перечислению в пользу отчитывающегося предприятия;

- достаточны ли потоки денежных средств иностранного подразделения для обслуживания существующих и обоснованно ожидаемых долговых обязательств без привлечения средств отчитывающегося предприятия.

У предприятия может быть монетарный актив к получению от иностранного подразделения или монетарное обязательство к выплате иностранному подразделению. Монетарная статья, погашение которой в обозримом будущем не планируется и, вероятно, не произойдет, по сути,

является частью чистых инвестиций предприятия в иностранное подразделение. К таким монетарным статьям могут относиться долгосрочные дебиторские задолженности и займы. К ним не относятся торговые дебиторские и кредиторские задолженности.

Предприятием, имеющим монетарную статью к получению от иностранного подразделения или к выплате иностранному подразделению может быть любое дочернее предприятие группы. Например, у предприятия есть два дочерних предприятия, А и В. Дочернее предприятие В является иностранным подразделением. Дочернее предприятие А предоставляет займ дочернему предприятию В. Задолженность по займу, предоставленному дочерним предприятием А дочернему предприятию В, будет отражаться в составе чистой инвестиции предприятия в дочернее предприятие В, если погашение займа в обозримом будущем не планируется и, вероятно, не произойдет. Это будет справедливо и в случае, если дочернее предприятие А само является иностранным подразделением.

Примерами немонетарных статей являются: суммы авансовых платежей за товары и услуги (например, предоплата по аренде), гудвил, нематериальные активы, запасы, основные средства и расчетные обязательства, расчет по которым должен быть произведен путем предоставления немонетарного актива.

Операция в иностранной валюте — это операция, выраженная в иностранной валюте или предполагающая расчет в иностранной валюте, в том числе операции, которые предприятие проводит при:

- приобретении или продаже товаров или услуг, цены на которые установлены в иностранной валюте;
- займе или предоставлении средств, если подлежащие выплате или получению суммы установлены в иностранной валюте;
- ином поступлении или выбытии активов или принятии обязательств, номинированных в иностранной валюте.

При первоначальном признании операция в иностранной валюте учитывается в функциональной валюте с применением к сумме в иностранной валюте текущего обменного курса иностранной валюты на функциональную по состоянию на дату операции.

На конец каждого отчетного периода:

- монетарные статьи в иностранной валюте переводятся по курсу закрытия;
- немонетарные статьи, которые оцениваются по исторической стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу валют на дату операции;
- немонетарные статьи, которые оцениваются по справедливой стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу на дату определения справедливой стоимости.

Балансовая стоимость статьи определяется с учетом требований других применяемых стандартов. Например, основные средства могут оцениваться по справедливой стоимости или по исторической стоимости в соответствии с МСФО 16 «Основные средства». Независимо от того, каким образом определяется балансовая стоимость — исходя из справедливой стоимости или на основании исторической стоимости,— если получена сумма в иностранной

валюте, в дальнейшем ее нужно перевести в функциональную валюту в соответствии с МСФО 21. Балансовая стоимость некоторых статей определяется путем сравнения двух или более сумм. Балансовой стоимостью запасов, например, является наименьшая из двух величин — себестоимость или чистая стоимость возможной продажи,— в соответствии с МСФО 2 «Запасы».

При наличии нескольких обменных курсов валют используется обменный курс, по которому могли бы производиться расчеты по будущим потокам денежных средств, связанных с данной операцией или остатком по такой операции, если бы такие потоки денежных средств возникли на дату определения стоимости.

Курсовые разницы, возникающие при расчетах по монетарным статьям или при переводе монетарных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они были переведены при первоначальном признании в течение периода или в предыдущей финансовой отчетности, признаются в прибыли или убытках за период, в котором они возникли.

Если монетарные статьи возникают в результате операций в иностранной валюте и обменный курс изменяется между датой проведения операции и датой проведения расчетов, возникает курсовая разница. Если расчет по операции происходит в том же учетном периоде, в каком проведена операция, вся курсовая разница признается в этом периоде. Однако если расчет по операции происходит в следующем учетном периоде, курсовая разница, признаваемая в каждом из периодов до даты расчета, определяется изменением обменных курсов валют в каждом из периодов.

Объединение результатов и финансового положения иностранного подразделения с результатами и финансовым положением отчитывающегося предприятия происходит по обычным правилам консолидации, включая устранение внутригрупповых остатков и внутригрупповых операций дочернего предприятия (см. МСФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» и МСФО 31 «Участие в совместном предпринимательстве»). При этом внутригрупповой монетарный актив или обязательство (краткосрочное или долгосрочное) нельзя устранить относительно соответствующего внутригруппового обязательства или актива, не показав результаты валютных колебаний в консолидированной финансовой отчетности. Это связано с тем, что монетарная статья предусматривает обязательство конвертировать одну валюту в другую, и в результате валютных колебаний отчитывающееся предприятие может получить доход или понести убытки. Таким образом, в консолидированной финансовой отчетности отчитывающегося предприятия такая курсовая разница будет и далее признаваться в прибыли или убытке или будет включаться в состав прочего совокупного дохода до момента выбытия иностранного подразделения.

Контрольные вопросы

1. Что такое функциональная валюта?
2. В какой валюте нужно представлять финансовую отчетность

- интегрированной зарубежной компании?
3. Что такое валютный риск?

Практические задания

1. Компания «Аристон» 18 августа 2015 года реализовала товар на сумму 4,800\$. Задолженность перед поставщиками за ранее приобретенные товары была погашена 31 августа 2015 года в размере 2,300\$. Обменный курс на 18 августа 2015 года составил 188,35 тг./ \$, на 31 августа 2015 года – 237,66 тг./ \$. Рассчитайте курсовую разницу и определите порядок ее признания в финансовой отчетности компании.

2. Зарубежная компания, созданная 1 марта 2015 года, в течение года произвела и реализовала продукцию на сумму 580,000\$. Из этой суммы 250,000\$ было использовано на погашение кредиторской задолженности за поставленные материалы. Прочие выплаты составили 100,000 \$. на 31 декабря 2015 года остаток денежных средств составил 230,000\$. Обменные курсы за 1 \$ составили: 1 января 2015 года - 185 тг., 31 декабря 2015 года – 307 тг.

Рассчитайте остаток в тенге денежных средств, чистую прибыль и курсовую разницу.

3. В сентябре 2015 года зарубежная компания получила внутригрупповой кредит на сумму 1,500 тыс. \$. Кредиторская задолженность другой компании этой же группы равна 900 тыс. евро.

Обменные курсы составили: 3 сентября 2015 года за 1 \$ - 241,15 тг., за 1 евро - 272 тг.; 30 сентября 2015 года за 1 \$ - 270,4 тг., за 1 евро - 303,4 тг. Рассчитайте курсовую прибыль (убыток) в долларах и евро.

Тестовые вопросы

1. Дайте определение понятию «Иностранная валюта».
 - А) Валюта, отличающаяся от функциональной валюты организации;
 - В) Валюта, используемая в основной экономической обстановке, в которой организация осуществляет деятельность;
 - С) Валюта представления финансовой отчетности;
 - Д) Валюта, не являющаяся тенге.
2. Дайте определение понятию «Функциональная валюта».
 - А) Валюта, отличающаяся от функциональной валюты организации;
 - В) Валюта, используемая в основной экономической обстановке, в которой организация осуществляет деятельность;
 - С) Валюта представления финансовой отчетности;
 - Д) Валюта, не являющаяся тенге.
3. Дайте определение понятию «Курс закрытия».
 - А) Текущий валютный курс на отчетную дату;
 - В) Коэффициент обмена одной валюты на другую валюту;
 - С) Обменный курс для совершения немедленных расчетов;

D) Средний валютный курс при переводе финансовых отчетов зарубежных подразделений, включаемых в финансовые отчеты материнской организации.

4. Дайте определение понятию «Валютный курс».

A) Текущий валютный курс на отчетную дату;

B) Коэффициент обмена одной валюты на другую валюту;

C) Обменный курс для совершения немедленных расчетов;

D) Средний валютный курс при переводе финансовых отчетов зарубежных подразделений, включаемых в финансовые отчеты материнской организации.

5. Дайте определение понятию «Текущий валютный курс».

A) Текущий валютный курс на отчетную дату;

B) Коэффициент обмена одной валюты на другую валюту;

C) Обменный курс для совершения немедленных расчетов;

D) Средний валютный курс при переводе финансовых отчетов зарубежных подразделений, включаемых в финансовые отчеты материнской организации.

6. Выберите из нижеперечисленного - актив подлежащий пересчету на отчетную дату.

A) Производственное оборудование, приобретенное за валюту;

B) Сырье, приобретенное за валюту;

C) Дебиторская задолженность покупателя, за товар приобретенный за валюту;

D) Доля иностранного учредителя, внесенная валютой.

7. Курсовая разница, возникающая по денежной статье, которая составляет часть чистых инвестиций в зарубежную компанию до реализации инвестиций, должна классифицироваться в финансовой отчетности как

A) Доход или расход.

B) Часть балансовой стоимости актива.

C) Актив, подлежащей амортизации.

D) Собственный капитал.

8. Курсовая разница, возникающая по обязательству в иностранной валюте, учтенному в качестве хеджирования чистых инвестиций в зарубежную компанию после реализации чистой инвестиции должна классифицироваться как:

A) Доход или расход.

B) Часть балансовой стоимости актива.

C) Статья, уменьшающая налог на добавленную стоимость.

D) Собственный капитал.

9. Какой вид курсовой разницы может включаться в балансовую стоимость актива:

A) Курсовая разница, возникающая по обязательству, учтенному в качестве хеджирования чистых инвестиций в зарубежную компанию.

В) Курсовая разница, возникающая в результате изменения обменного курса в период между датой совершения операции и датой погашения денежных статей по валютной операции.

С) Курсовая разница, возникающая в результате серьезного снижения стоимости валюты.

Д) Любой их вышеперечисленных.

10. Валютная операция – это:

А) Операция по покупке-продаже иностранной валюты.

В) Операция, требующая расчета в иностранной валюте.

С) Операция по экспорту товаров за рубеж.

Д) Операция по импорту товаров из-за рубежа.

11. Валютный курс на дату операции часто называется курсом:

А) Своп.

В) Спот.

С) Топ.

Д) Спред.

12. При пересчете финансовой отчетности зарубежной компании для включения в финансовую отчетность отчитывающейся компании активы и обязательства зарубежной компании, пересчитывающейся по курсу:

А) На дату определения чистой стоимости реализации.

В) На дату покупки активов.

С). На дату возникновения обязательств.

Д) На отчетную дату.

13. При пересчете финансовой отчетности зарубежной компании для включения в финансовую отчетность отчитывающейся компании до реализации чистой инвестиции курсовая разница должна классифицироваться как:

А) Доход или расход.

В) Собственный капитал.

С) Имущество.

Д) Запасы.

ТЕМА 10. КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Задачи

- понимать причины объединения бизнеса и ознакомиться с содержанием IFRS 3;
- разъяснить сущность метода покупки;
- обосновать необходимость составления консолидированной финансовой отчетности;
- изучить принципы подготовки консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО 27;
- подготовить консолидированную финансовую отчетность на дату покупки.

10.1 Назначение и понятие консолидированной отчетности

В настоящее время как во всем мире, так и в Казахстане многие компании, являясь самостоятельными юридическими лицами, работают в составе группы, объединяющей иногда схожие, иногда различные по характеру деятельности предприятия. Каждое из таких предприятий составляет финансовую отчетность, при этом пользователь не может сделать правильное заключение о финансовом положении предприятия только на основе отдельных отчетностей. Ему важно понять, какие процессы происходят в группе предприятий, что позволяет сделать консолидированная (сводная) отчетность.

Международные стандарты описывают некоторые причины, обуславливающие привлекательность использования групп предприятий для ведения бизнеса: возможность расширения рынков, наиболее эффективное использование ресурсов, устранение конкурентов, обеспечение стабильности поставок, снижение экономических рисков, ликвидация цикличности.

Материнской является компания, владеющая (прямо или косвенно) подавляющей долей в капитале другой компании и контролирующая ее деятельность. *Дочерняя компания* определяется как компания, находящаяся под контролем другой фирмы (материнской компании).

Материнская и хотя бы одна дочерняя компания представляет собой группу.

Группы могут представлять собой:

- горизонтальное объединение (все предприятия, входящие в группу, заняты в одном и том же этапе процесса производства или обслуживания);
- вертикальное объединение (предприятия, образующие группу, заняты в непосредственно связанных этапах производства или обслуживания);

- конгломерантное объединение (предприятия группы осуществляют свою деятельность в разных, непосредственно не связанных процессах производства или обслуживания).

Контроль может быть установлен в результате формального подхода: материнская компания приобретает более 50% акций, имеющих право голоса. Неформальный подход реализуется в случае получения материнской компанией права:

- на более чем 50% голосов на собрании собственников дочерней компании по соглашению с другими инвесторами;

- определять финансовую и операционную политику дочерней компании на основании устава или соглашения;

- назначать и заменять большинство членов исполнительного органа дочерней компании;

- на большинство голосов на собрании руководства.

По проценту приобретенных голосующих акций определяется процент приобретения чистых активов компании.

В соответствии с МСФО материнская компания обязана всегда предоставлять консолидированную (сводную) финансовую отчетность, объединяя в ней все дочерние предприятия, за исключением случаев, когда материнская компания:

1) сама является 100%-но дочерней к другой компании, составляющей и публикующей консолидированную (сводную) отчетность;

2) не имеет публично обращаемых ценных бумаг;

3) не представляла финансовую отчетность для целей публичного размещения ценных бумаг на фондовом рынке;

4) ее материнская компания представляет консолидированную (сводную) отчетность по МСФО.

Также дочерняя компания не подлежит консолидации, если:

- ожидается ее продажа в течение 12 месяцев со дня покупки и

- менеджмент активно ищет покупателя.

Такие инвестиции в дочерние компании классифицируются как «предназначенные для продажи» и учитываются согласно МСФО 5н «Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность».

Нужно помнить о проверке на существенность. Так, если дочерняя компания настолько мала по сравнению с материнской, что затраты на составление консолидированной отчетности будут экономически неоправданными (в соответствии с принципами существенности и рациональности), то ее можно исключить из консолидированной финансовой отчетности (КФО).

Нельзя исключать компанию только потому, что ее деятельность значительно отличается от профиля других компаний группы. Для пользователя важен, прежде всего, финансовый результат работы группы, независимо от вида деятельности.

Таким образом, группа должна включать в консолидированную (сводную) отчетность все предприятия, составляющие ее, для обеспечения полноты

финансовой картины. В редких случаях возможны исключения из этого правила.

10.2. Процедура составления консолидированной отчетности

Консолидированная отчетность, по сути, представляет собой отчет о финансовом положении и результатах работы группы компаний, а для составления отчетности объединения бизнеса согласно МСФО 3н должен использоваться *метод приобретения*. Материнская компания приобретает долю в чистых активах дочерней компании, приобретает право управлять финансовой и операционной деятельностью «дочки», таким образом, материнская компания выступает покупателем дочерней компании. Факт покупки (приобретения) и отражен в названии метода.

Общее правило составления консолидированной (сводной) отчетности материнской и дочерней компаний - построчное сложение аналогичных элементов статей отчетности материнской и дочерней компании независимо от количества голосующих акций, так как контроль находится у материнской компании.

Доля меньшинства, если материнская компания имеет менее 100% голосующих акций, отражается в консолидированном балансе в составе капитала, отдельно от акционерного капитала материнской компании.

В консолидированной (сводной) отчетности следует отражать деловую репутация (гудвилл) и долю меньшинства. Деловая репутация (гудвилл) - это величина превышения фактической стоимости приобретения компании над приобретенной долей в справедливой стоимости ее чистых активов по состоянию на дату совершения сделки.

Например, компания А приобрела 60% голосующих акций компании Б за 55 млн. тенге. Справедливая стоимость активов компании Б составляет 100 млн. тенге., справедливая стоимость обязательств - 20 млн. тенге.

Доля компании А в справедливой стоимости чистых активов компании Б равна: $(100 - 20) \times 60\% \times 100\% = 48$ млн. тенге.

Деловая репутация (гудвилл) составит $55 - 48 = 7$ млн. тенге.

Положительная разница образует актив. Соответственно, в консолидированном (сводном) балансе деловая репутация признается в качестве актива, не амортизируется, а проверяется на обесценение. С течением времени деловая репутация может обесцениться в связи с различными событиями, например при появлении конкурента, снижении спроса на продукцию дочерней компании, потере клиентов. Подобные ситуации приводят к высокой степени вероятности неполучения запланированных экономических выгод от дочерней компании. Поэтому деловая репутация должна ежегодно проверяться на обесценение. Убыток от обесценения деловой репутации отражается в консолидированном отчете о прибылях и убытках и соответственно уменьшает консолидированную прибыль в балансе группы.

Отрицательная разница немедленно признается как прибыль. Так, если бы в рассмотренном примере за 60% голосующих акций компании Б компания А

заплатила бы не 55, а 45 млн. тенге, то разница составила бы $45 - 48 = -3$ млн. тенге. В такой ситуации следует обратить особое внимание на правильность расчета справедливой стоимости чистых активов приобретенной компании, а именно убедиться, что идентифицированы все активы, обязательства, а также условные обязательства, все элементы отражены по справедливой стоимости.

Процедура составления сводной отчетности (консолидация) имеет особенности при первичном составлении отчетности и в последующие периоды.

Первичное составление консолидированной отчетности

Дата, когда материнская компания получает контроль над дочерней, рассматривается как дата образования группы. Первая сводная отчетность составляется на дату приобретения дочерней компании. Впоследствии, если отчетные даты у дочерней и материнской компании не совпадают (разрыв составляет более трех месяцев), дочерняя компания должна подготовить отчетность на дату материнской компании для составления консолидированной (сводной) отчетности (КФО). Кроме того, КФО должна составляться на основе единой учетной политики, тогда построчное сложение будет логически оправданным.

Подготовка сводного бухгалтерского баланса при первичной консолидации включает следующие шаги:

- 1) идентификация активов и обязательств дочерней компании и оценка их справедливой стоимости;
- 2) определение деловой репутации или суммы превышения стоимости приобретенных чистых активов над суммой, по которой они покупаются;
- 3) определение доли меньшинства;
- 4) составление корректировок для исключения инвестиций в дочернюю компанию, капитала дочерней компании и отражения деловой репутации и доли меньшинства; исключение остатков по взаимным операциям; отражения переоценки чистых активов дочерней компании до справедливой стоимости; включения идентифицированных нематериальных активов и соответствующих обязательств, признанных для целей составления консолидированной отчетности, и др. (такие корректировки удобно отражать в корректировочной таблице);
- 5) построчное суммирование активов и обязательств материнской и дочерней компаний с учетом корректировок.

Для установления справедливой стоимости используются рыночные цены, чистая возможная стоимость реализации, дисконтированная стоимость, восстановительная стоимость.

При определении деловой репутации и доли меньшинства балансовая стоимость чистых активов дочерней компании в расчет не принимается. Все расчеты совершаются на основе справедливой стоимости чистых активов.

При составлении сводного бухгалтерского баланса исключаются результаты внутригрупповых операций:

- инвестиции материнской компании в дочерние и, соответственно, капитал дочерних компаний целиком, независимо от доли в них материнской

компании;

- дебиторская и кредиторская задолженность предприятий группы по внутригрупповым операциям;

- финансовые результаты (прибыли и убытки) по внутригрупповым операциям.

Отчет о прибылях и убытках также суммируется построчно.

Таким образом, при первичном составлении консолидированной (сводной) отчетности необходимо: привести отчетность отдельных предприятий в соответствие с единой учетной политикой группы; активы и обязательства дочернего предприятия отразить по справедливой стоимости; в случае, если имеется доля меньшинства, распределить между материнской компанией и меньшинством акционеров изменения в оценке чистых активов дочерней компании, связанные с их оценкой по справедливой стоимости; определить на дату покупки величину деловой репутации.

Последующее составление консолидированной отчетности

При составлении консолидированной (сводной) отчетности в последующие периоды следует выполнить ряд процедур:

1) проверка деловой репутации на обесценение;

2) определение изменений в стоимостной оценке доли в собственном капитале дочернего предприятия, принадлежащей материнской компании;

3) расчет доли меньшинства в чистых активах дочерней компании;

4) исключение последствий произошедших внутригрупповых изменений.

Если материнская компания выступает продавцом, продажи определяются как нисходящие, и нереализованная прибыль исключается из нераспределенной прибыли материнской компании и запасов группы. Если продавцом является дочерняя компания, то продажи считаются восходящими. В этой ситуации исключение нереализованной прибыли производится в полном объеме из запасов, а также из нераспределенной прибыли как большинства акционеров, так и меньшинства акционеров на пропорциональной основе. Необходимо отметить, что при исключении внутри-групповых операций возникают разницы, относящиеся к временным. К таким разницам следует применять порядок отражения, установленный МСФО 12 «Налоги на прибыль».

Таким образом, при последующем составлении консолидированной отчетности необходимо: отражать обесценение деловой репутации (если обесценение выявлено при обязательной ежегодной проверке на обесценение); исключать внутригрупповые операции, определять долю группы (большинства акционеров) и меньшинства акционеров в изменении чистых активов дочернего предприятия за отчетный период.

10.3 Учет инвестиций в ассоциированные компании

Многие компании инвестируют средства в другие предприятия в объемах, не позволяющих управлять финансовой и хозяйственной политикой объекта инвестирования, и в форме, не соответствующей совместной деятельности. Тем не менее, если инвестор, не контролируя объект инвестиций, участвует в

принятии решений по его финансовой или операционной политике, это означает, что он оказывает значительное влияние на инвестируемую компанию. Подобный объект инвестиций получил название *ассоциированной компании*.

Существенное влияние возникает, если имеет место:

- инвестору принадлежат не менее 20% голосующих акций непосредственно или через свои дочерние компании;
- инвестор имеет представительство в совете директоров или аналогичном органе управления;
- инвестор принимает участие в процессе выработки политики объекта инвестирования;
- между инвестором и объектом инвестиций осуществляются крупные сделки;
- инвестор и объект инвестиций обмениваются управленческим персоналом;
- инвестор и объект инвестиций предоставляют друг другу важную управленческую информацию.

В то же время к ассоциированным могут относиться и компании, в которых доля инвестора составляет менее 20% или даже более 50%, только когда значительное влияние может быть продемонстрировано.

Само понятие значительного влияния предполагает, что инвестор во многом ответственен за результаты деятельности ассоциированной компании и рентабельность инвестиций во многом зависит от правильности принимаемых инвестором решений по финансовой и операционной политике ассоциированного предприятия. Таким образом, оптимальным вариантом является включение в отдельную и/или консолидированную отчетность инвестора соответствующей части прибыли и убытков ассоциированной компании, а не только полученных инвестором дивидендов в качестве инвестиционного дохода.

Отражение инвестиций в индивидуальной отчетности инвестора

Инвестиции в ассоциированную компанию отражаются в балансе отдельной отчетности инвестора одним из методов:

- по фактическим затратам;
- по справедливой стоимости согласно МСФО 39.

Одинаковый способ отражения должен применяться для каждой категории инвестиций.

Если имеется доказательство того, что инвестиция приобретается и удерживается исключительно для ее продажи в течение 12 месяцев от момента приобретения и что руководство активно ищет покупателя, то инвестиция должна быть отражена в отдельной отчетности инвестора согласно МСФО 5н.

Первоначально инвестиции отражаются по себестоимости. После даты приобретения инвестор также ведет учет инвестиций по себестоимости и одновременно признает доход от инвестиций в размере поступления из накопительной чистой прибыли объекта инвестиций.

10.4 Отражение инвестиций в консолидированной отчетности

Поскольку ассоциированная компания не контролируется материнской или дочерней компанией, то не является участником группы. Поэтому метод приобретения применять неуместно. В этом случае применяется метод *долевого участия*.

Суть метода состоит в первоначальном отражении инвестиций по себестоимости и дальнейшем изменении оценки инвестиций в соответствии с признанной долей инвестора в прибылях и убытках объекта инвестиций.

Собственный капитал ассоциированной компании может уменьшаться или увеличиваться за счет таких операций, как: переоценка основных средств и инвестиций, отражение курсовых разниц при пересчете отчетности в иностранной валюте и отражение разниц, возникающих при объединении компаний. Следовательно, при учете инвестиций в ассоциированные компании возникает необходимость провести корректировку балансовой стоимости инвестиций, чтобы правильно отразить долю участия инвестора.

В случае, если ассоциированная компания имеет за отчетный период убытки, а не прибыль, инвестор должен:

- 1) включить суммы дополнительной финансовой поддержки в сумму инвестиций в ассоциированную компанию;
- 2) создать резервы в той мере, в которой у инвестора есть юридическое или иное обязательство от лица ассоциированной компании.

Если доля инвестора в убытках ассоциированной компании приводит к снижению инвестиций до нуля, инвестору следует прекратить отражение своей доли в дальнейших убытках. Последующие убытки признаются по принятым на себя инвестором гарантиям в отношении ассоциированной компании:

- у инвестора возникают юридические и фактические обязательства или
- инвестор производит выплаты от имени ассоциированной компании.

В дальнейшем, когда ассоциированная компания начнет показывать прибыль в отчете о прибылях и убытках, инвестор возобновит отражение своей доли прибылей, но после того, как она будет равна доле непризнанного ранее убытка.

Непризнанные убытки должны быть раскрыты в отчетности.

Так как доля материнской компании в прибыли после налогообложения ассоциированной компании отражается по статье «Доход от ассоциированной компании», дивиденды от ассоциированной компании не включаются в отчет о прибылях и убытках. В балансе дивиденды к получению от ассоциированной компании показываются по статье «Дивиденды к получению».

10.5 Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности

Совместная деятельность получила достаточно широкое распространение во многих странах, в том числе и в Казахстане. Совместная деятельность с

другими предприятиями позволяет расширить масштабы операций отдельно взятой компании, получить эффект экономии ан масштабе, диверсифицировать риски, использовать опыт других компаний, распределить долговую нагрузку, обеспечить контроль за ресурсами или рынком. Совместная деятельность может осуществляться различными способами, но необходимым условием является наличие *совместного контроля*.

По МСФО, совместная деятельность характеризуется наличием договорного соглашения о совместной деятельности, устанавливающего совместные контроль, между двумя или более компаниями. Деятельность, в основе которой нет договорного соглашения по установлению совместного контроля, не считается совместной.

Выделяют три основных типа совместной деятельности:

- совместно контролируемые операции, когда каждый участник осуществляет свою часть деятельности и получает свою долю дохода от продаж;
- совместно контролируемые активы;
- совместно контролируемые компании, которые учреждаются и в которых каждый участник имеет свою долю участия. Отличие этого типа от первых двух заключается в том, что на основании договора о совместной деятельности устанавливается совместный контроль участников над всей деятельностью компании. Например, компания начинает работу в другой стране в сотрудничестве с местными органами власти или коммерческими структурами.

Таким образом, совместная деятельность характеризуется наличием договорного соглашения о совместном контроле участников.

От типа совместной деятельности зависит отражение вложений в совместную деятельность в отчетности:

1) в отчетности признаются контролируемые активы и соответствующие обязательства, а также понесенные расходы и свою долю в доходах от продажи продукции или оказания услуг, произведенной или осуществленных в рамках совместной деятельности;

2) в отчетности каждого участника признаются:

- своя доля совместно контролируемых активов, классифицируемых в соответствии с характером активов, а не как инвестиция;
- любые принятые обязательства;
- своя доля любых обязательств наряду с другими предпринимателями в отношении совместной компании;
- любой доход от продажи или использования своей доли произведенной в результате совместной деятельности продукции вместе со своей долей любых расходов, понесенных в процессе совместной деятельности;
- любые расходы, понесенные в соответствии со своей долей участия.

3) основным методом является метод пропорционального сведения, альтернативным - *метод долевого участия*.

Метод пропорционального сведения предусматривает включение в консолидированную (сводную) отчетность участника доли контролируемых им активов, обязательств, доходов и расходов. Процедура метода пропорционального сведения во многом аналогична методу приобретения.

Результаты пропорционального сведения могут быть представлены в различных форматах отчетности. Возможно как построчное объединение со своей долей активов, обязательств, доходов и расходов, так и выделение своей доли всех активов, обязательств, доходов и расходов в отдельную статью.

Контрольные вопросы

1. Есть ли необходимость раскрывать в сводной финансовой отчетности информацию о гарантиях, выданных связанными сторонами?
2. Что такое объединение бизнеса?
3. Что такое контроль?
4. Какой метод применяется для учета сделок по объединению бизнеса?
5. По какой стоимости включаются в консолидированный баланс объединенной компании активы, обязательства и условные обязательства приобретенного бизнеса?
6. Что такое гудвилл?
7. В каком случае одна компания приобретает контроль над другой?
8. Как определяются затраты на приобретение?
9. Какова последовательность действий при применении метода приобретения?
10. Каким образом возникает доля меньшинства?
11. Что характеризует ассоциированную компанию?
12. Чем отличается ассоциированная компания от дочерней?
15. Чем отличается совместная компания от дочерней и ассоциированной?
16. Каковы различия между совместно контролируемым активом и досрочно арендуемым активом?
17. Чем отличаются совместно контролируемые операции от совместно контролируемой компании?
18. Какой метод является предпочтительным для отражения участия в совместно контролируемых компаниях в консолидированной отчетности?

Практические задания

1. Активы Рейнбоу Корпорации составляют \$1,520,000 и обязательства - \$400,000. В отрасли деятельности Рейнбоу рентабельность обычно составляет 10% от чистых активов. В течение последних пяти лет Рейнбоу зарабатывала \$140,000 ежегодно с чистыми активами аналогичными этой отрасли. Хилсайд Корпорация предложила выкупить Рейнбоу за деньги в сумме, равной чистым активам плюс пятикратный размер превышения доходов над среднеотраслевыми.

Требуется:

1. Определите чистые активы Рейнбоу Корпорации.
2. Определите, насколько доходы Рейнбоу превышают среднеотраслевые.

3. Рассчитайте, сколько предлагает Хилсайд Корпорация за покупку Рейнбоу.

4. Рассчитайте величину деловой репутации, предполагая, что балансовая стоимость активов совпадает со справедливой рыночной стоимостью.

2. Составьте бухгалтерские балансы материнской компании и группы компаний после приобретения Материнская компания приобретает 60% акционерного капитала за 700 у.е. (оплата денежными средствами). Первоначальные данные до приобретения представлены на рисунке 3).

Бухгалтерский баланс материнской компании			
Актив		Пассив	
Денежные средства	750	Кредиторская задолженность	950
Запасы	800		
Инвестиции	100	Начисления	300
Основные средства	100	Акционерный капитал	500
	<u>1750</u>		<u>1750</u>

Бухгалтерский баланс дочерней компании			
Актив		Пассив	
Денежные средства	20	Кредиторская задолженность	300
Запасы	1100		
Инвестиции	100		
Основные средства	80	Акционерный капитал	1000
	<u>1300</u>		<u>1300</u>

Рисунок 3 - Бухгалтерские балансы до приобретения

Тестовые вопросы

1. Какими признаками характеризуется связанная сторона:

А) наличие отношений контроля между стороной и отчитывающейся компанией;

В) наличие значительного влияния на деятельность отчитывающейся компании;

С) наличие долгосрочных торговых отношений между стороной и отчитывающейся компанией;

Д) наличие гарантийных обязательств отчитывающейся компании по обеспечению банковского кредита, полученного связанной стороной.

2. Какими характеристиками должны обладать сделки со связанными сторонами:

- А) сделки носят долгосрочный характер;
- В) сделки совершаются не на рынке;
- С) сделки совершаются между сторонами, связанными отношениями контроля или значительного влияния;

Д) цены сделок отличаются от среднерыночных.

3. Являются ли перечисленные ниже ситуации отношениями между связанными сторонами, которые требуется раскрывать в отчетности:

А) компания А имеет двух крупных акционеров - компанию В (45 % голосующих акций) и компанию С (22 % голосующих акций);

В) компания А, занимающаяся оптовой продажей тканей, осуществляет свою деятельность в основном через двух дистрибьюторов (компанию В и компанию С);

С) члены Совета директоров (а также некоторые члены их семей) компании А владеют акциями компании А, которая составляет финансовую отчетность.

Д) члены Совета директоров, занимающие эти посты еще и в других компаниях.

4. Какие из перечисленных ниже параметров следует раскрывать в отчетности применительно к операциям между связанными сторонами:

А) цены по каждой сделке со связанными сторонами;

В) ценовую политику в отношении сделок со связанными сторонами;

С) сумму выручки (платежей, дебиторской и кредиторской задолженности) по каждой операции со связанной стороной;

Д) общую сумму выручки (платежей, дебиторской и кредиторской задолженности) по операциям с отдельной связанной стороной;

Е) общую сумму выручки (платежей, дебиторской и кредиторской задолженности) по операциям со всеми связанными сторонами.

5. В каком из перечисленных ниже случаев информация о связанной стороне должна раскрываться в отчетности:

А) выдача гарантии под обязательства дочерней компании;

В) заключение с компанией договора, в силу которого отчитывающаяся компания получает контроль над ее операциями;

С) наличие дочерней компании;

Д) наличие ассоциированной компании при отсутствии значительного влияния на нее;

Е) продажа оборудования компании, входящей в одну группу, составляющей сводную отчетность с отчитывающейся компанией;

Ф) выплата вознаграждения генеральному директору отчитывающейся компании.

6. Консолидированную (сводную) отчетность должны составлять компании, имеющие:

А) филиалы и представительства;

В) связанные стороны;

С) дочерние компании;

Д) внешних пользователей отчетности — акционеров, инвесторов.

7. При составлении консолидированной отчетности сделки между компаниями, входящими в группу, представляющую консолидированную отчетность (внутригрупповые сделки):

А) исключаются из консолидированной отчетности;

В) оцениваются по рыночной стоимости при включении в консолидированную отчетность;

С) оцениваются по дисконтированной стоимости при включении в консолидированную отчетность.

8. Доля меньшинства при составлении консолидированной отчетности оценивается:

А) исходя из балансовой стоимости чистых активов дочерней компании;

В) исходя из справедливой стоимости чистых активов дочерней компании;

С) возможны варианты А и В, в зависимости от выбранной учетной политики;

Д) исходя из справедливой стоимости голосующих акций, принадлежащих меньшинству акционеров.

9. При составлении консолидированной отчетности сумму инвестиций в дочернюю компанию, отраженную в индивидуальной отчетности материнской компании по статье "Инвестиции":

А) включают в консолидированный баланс по фактическим затратам на приобретение;

В) включают в консолидированный баланс по справедливой стоимости инвестиции;

С) включают в консолидированный баланс по балансовой стоимости чистых активов дочерних компаний;

Д) исключают.

10. При составлении консолидированной отчетности капитал дочерних компаний:

А) включают в консолидированный баланс по балансовой стоимости;

В) включают в консолидированный баланс, исходя из доли участия материнской компании в чистых активах дочерних компаний;

С) исключают.

11. Деловая репутация (гудвилл) - это:

А) доля материнской компании в чистых активах дочерней компании;

В) справедливая стоимость чистых активов дочерней компании;

С) всегда разница между балансовой и справедливой стоимостью чистых активов дочерней компании;

Д) положительная разница между фактическими затратами на приобретение дочерней компании и долей материнской компании в справедливой стоимости приобретенных чистых активов дочерней компании;

Е) разница между долей материнской компании в справедливой стоимости чистых активов дочерней компании и долей меньшинства.

12. Деловая репутация (гудвилл) при составлении консолидированной отчетности:

А) признается активом;

- В) признается расходом материнской компании в связи с приобретением дочерней компании;
- С) увеличивает акционерный капитал материнской компании;
- Д) уменьшает акционерный капитал материнской компании.
13. Отрицательная разница между фактическими затратами на приобретение дочерней компании и долей материнской компании в справедливой стоимости ее чистых активов при составлении консолидированной отчетности:
- А) признается амортизируемым активом;
- В) признается расходом материнской компании в связи с приобретением дочерней компании;
- С) признается отложенным доходом материнской компании в связи с приобретением дочерней компании;
- Д) немедленно признается как увеличение прибыли;
- Е) уменьшает капитал материнской компании.
14. Объединение бизнеса включает в себя:
- А) оценку затрат на объединение бизнеса;
- В) идентификацию и оценку справедливой стоимости приобретаемого бизнеса;
- С) определение гудвилла и доли меньшинства;
- Д) все вышеперечисленное.
15. Не включаются в затраты на объединение бизнеса:
- А) суммы, уплаченные продавцу;
- В) затраты, непосредственно связанные с объединением бизнеса;
- С) затраты на выпуск долевых инструментов связи с объединением бизнеса;
- Д) стоимость долевых инструментов покупателя.
16. Оценка справедливой стоимости переданных активов определяется:
- А) на дату признания;
- В) на дату приобретения;
- С) на дату обмена;
- Д) в соответствии с договором купли-продажи.

Список использованных источников

1. Агеева, О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебник для вузов / О.А. Агеева, А.Л. Ребизова. - М.: Юрайт, 2013. - 447 с.
2. Воронина, Л.И. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие / Л.И. Воронина. - М.: Магистр, ИНФРА-М, 2011. - 200 с.
3. Вся информация о бухгалтерском учете и налогообложении [Электронный ресурс]: <http://uchet.kz> МСФО (учебные пособия)
4. Грачева, М.Е. Международные стандарты аудита (МСА): Учебное пособие / М.Е. Грачева. - М.: ИЦ РИОР, 2012. - 138 с.
5. Закон Республики Казахстан « О бухгалтерском учете и финансовой отчетности». От 28.02.2007 года №234-III ЗРК
6. Информационный сервер по теории и практике финансового учета [Электронный ресурс]: <http://www.gaap.ru>
7. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери-АССА, 2008. – 1100 с.
8. Международные стандарты финансовой отчетности. Перевод полного официального текста МСФО, действующих в ЕС по состоянию на 1 января 2008 года М: Аскери, 2008 г.
9. Международные стандарты финансовой отчетности: теория и практика / Справочное руководство - Алматы: ТОО «Издательство LEM», 2007 - 568 с.
10. Международные стандарты финансовой отчетности: теория и практика: справочное руководство / сост. Э. О. Нурсеитов - Алматы : Изд. LEM, 2009. - 568 с.
11. Методические рекомендации по применению международных стандартов в соответствии с МСФО [Электронный ресурс]: <http://nalogikz.kz>
12. Мощенко Н.П. М87 Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие. — М.: Финансы и статистика, 2007. - 272 с
13. Николаева, О. Е. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. - 6-е изд. - М. :Едиториал УРСС, 2005. - 240 с.
14. Официальный интернет-ресурс Министерства финансов Республики Казахстан Раздел: Международные стандарты [Электронный ресурс]: <http://www.minfin.gov.kz>
15. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник / В.Ф. Палий. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 506 с.
16. Первые шаги в МСФО [Электронный ресурс]: <http://msfo.buh-nauka.com>
17. Портал дистанционного обучения МСФО ACCADipIFR [Электронный ресурс]: <http://dipifr.com>
18. Приказ Министра финансов РК от 23 мая 2007г. №184 « Об утверждении перечня и форм годовой финансовой отчетности для публикации организациями публичного интереса (кроме финансовых инструментов»)

19. Финансовый учет 1. Учетное пособие с практическими заданиями, разработанное по программе САР на основе МСФО, 2007- 503 с.

20. Штурмина, О. С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебно-практическое пособие / О. С. Штурмина ; Ульян. Гос. Техн. Ун-т. - Ульяновск : УлГТУ, 2007. - 171 с.