

*Международный консорциум «Электронный университет»
Московский государственный университет экономики,
статистики и информатики
Евразийский открытый институт*

Е.С. Соколова

**Международные стандарты учета
и финансовой отчетности**

Учебно-методический комплекс

Москва 2008

УДК - 657
ББК - 65.052
С - 594

Соколова Е.С. **МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА
И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ:** Учебно-методический комплекс. – М.: Изд. центр ЕАОИ. 2008. – 186 с.

ISBN 978-5-374-00044-3

© Соколова Е.С., 2008

© Евразийский открытый институт, 2008

Содержание

Сведения о дисциплине	5
Глава 1. Характеристика систем бухгалтерского учета и порядок разработки Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)	9
Глава 2. Принципы подготовки и представления финансовой информации	25
2.1. Требования МСФО к качеству учетной информации ..	26
2.2. Принципы учета информации	30
2.3. Элементы финансовой отчетности	33
2.4. Признание элементов финансовой отчетности.....	36
2.5. Оценка элементов финансовой отчетности.....	38
2.6. Концепции капитала и его поддержания.....	39
Глава 3. Представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО	41
3.1. Основное балансовое уравнение	41
3.2. Структура и содержание финансовой отчетности	42
Глава 4. Содержание Международных стандартов финансовой отчетности.....	77
4.1. Стандарты, определяющие учетную политику и влияние на отчетность различных факторов.....	78
4.2. Международные стандарты бухгалтерского баланса	88
Глава 5. Методика трансформации бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с МСФО	119
Приложение	148
Контрольные задания.....	170
Экзаменационные вопросы	174

Практические задания.....	176
Контрольный тест	178
Список рекомендуемой литературы.....	185

Сведения о дисциплине

Цели и задачи дисциплины

Дисциплина «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» состоит из пяти тем:

1. Процесс реформирования бухгалтерского учета и отчетности.
2. Учет и отчетность – основа информационной базы.
3. Учетная информация.
4. Финансовая отчетность.
5. Международные стандарты финансовой отчетности.

В процессе изучения дисциплины студент должен получить четкое и ясное представление о предмете, целях и задачах процесса реформирования учета и отчетности в условиях перехода страны на рыночные рельсы. Кроме того, студент должен получить четкое представление об информационной базе, ее характеристике, принципах ее подготовки, принципах учета и отчетности, а также получить представление о международных требованиях к качеству информации, роли бухгалтерских служб в ее создании и возникающем при этом, бухгалтерском риске.

Студент должен изучить международные бухгалтерские стандарты, причины их разработки, специальную терминологию, принципы, особенности, структуру, содержание.

В результате изучения вышеуказанных вопросов студент должен научиться свободно ориентироваться в перечне действующих на сегодняшний день международных стандартов, а также получить навыки по применению вышеуказанных стандартов по разным сегментам учета и отчетности.

Связь с другими дисциплинами

Дисциплина «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» излагается в тесной увязке со следующими дисциплинами: бухгалтерский учет, бухгалтерская от-

четность, финансовый анализ, налоги, аудит, право, теория финансов, банковское дело, экономика предприятия, статистика, статистические методы прогнозирования.

Знания и умения, которые должен приобрести студент

Полученные студентами знания и навыки при изучении курса «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» позволяют студенту расширить свой кругозор в области бухгалтерского учета и пополнить свой багаж знаниями, которые предъявляются к работникам бухгалтерских и финансовых служб в условиях рыночных отношений в области трансформирования бухгалтерского учета в мировую систему.

Основные виды занятий

Основными видами занятий являются лекции, семинарские занятия.

На лекциях используются следующие виды взаимодействия лектора со слушателями (студентами):

- использование слайдов;
- использование раздаточного материала;

На семинарах используются активные формы работы:

- практикумы;
- деловые игры;
- разбор реальных ситуаций;
- анализ новых нормативных документов;
- расчеты с использованием программных продуктов;
- использование Интернета.

Виды текущего, промежуточного и рубежного контроля

Текущий контроль осуществляется на основе использования следующих приемов:

- выполнение практикумов;

- выполнение самостоятельных работ;
- опрос;
- тест;
- доклады.

Промежуточный контроль осуществляется на основе использования следующих приемов:

- выполнение практикума;
- контрольные работы;
- доклад;
- тесты.

Рубежный контроль осуществляется на основе использования следующих приемов:

- экзамен устный;
- экзамен письменный;
- тестирование.

Содержание тем программы

Тема 1. Процесс реформирования бухгалтерского учета и отчетности.

Цели и задачи реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Основные направления реформирования.

Тема 2. Учет и отчетность - основа информационной базы.

Цели учета. Основные принципы бухгалтерского учета. Развитие и совершенствование принципов бухгалтерского учета. Человеческий фактор и понятие бухгалтерского риска.

Тема 3. Учетная информация.

Понятие и характеристика учетной информации. Международные требования к качеству учетной информации.

Тема 4. Финансовая отчетность.

Элементы финансовой отчетности. Признание элементов финансовой отчетности. Оценка элементов финансовой отчетности. Концепции капитала, его поддержания и определения прибыли.

Тема 5. Международные стандарты финансовой отчетности.

Понятие и причины разработки международных стандартов финансовой отчетности. Перечень действующих международных стандартов. Структура международных стандартов. Основные принципы международных стандартов. Международные стандарты, определяющие учетную политику. Международные стандарты по материальным ценностям и нематериальным активам. Международные стандарты отражающие движение денежных потоков. Международные стандарты по регулированию учета инвестиций. Международные стандарты по налогам, ценным бумагам и финансовым показателям.

**Распределение часов по темам
и видам учебных программ**

№ п/п	Наименование тем	Количество часов		
		лекции	практические занятия	всего
1.	Процесс реформирования бухгалтерского учета и отчетности	2	–	2
2.	Учет и отчетность – основа информационной базы	6	2	8
3.	Учетная информация	6	2	8
4.	Финансовая отчетность	9	4	13
5.	Международные стандарты финансовой отчетности	11	10	21
<i>ВСЕГО ЧАСОВ</i>		34	18	52

Глава 1.

Характеристика систем бухгалтерского учета и порядок разработки Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)

В 50–60-х годах двадцатого столетия начался новый этап международной экономической интеграции. Возникающие транснациональные компании стали вести экономическую деятельность в нескольких странах с различными национальными системами бухгалтерского учета. При этом компании столкнулись с достаточно сложной проблемой несоответствия национальных систем бухгалтерского учета, так как каждая национальная бухгалтерская система уникальна и ее принципы могут не соответствовать принципам других национальных систем бухгалтерского учета.

Системой бухгалтерского учета является определенный логический комплекс, сформированный на основе Плана счетов заданной оптики (производственной, доходной, прибыльной, затратной), обобщающий процессы производства, снабжения и реализации, решающий четко определенную цель и обеспечивающий управление предприятием и его центрами ответственности на основе реализации тактических и стратегических решений.

В целом система бухгалтерского учета характеризуется определенным комплексом показателей, главными из которых являются:

1. Наличие и использование развитой системы национальных бухгалтерских стандартов, обеспечивающих получение и использование достаточно полной информации для принятия решений на микро- и макроуровнях. Национальные бухгалтерские стандарты включают национальный План счетов, правительственные указы, директивы, кодексы и налоговое законодательство.

2. Национальный План счетов бухгалтерского учета. План счетов является определяющим в системе бухгалтерского

учета, соответствует ее целям и задачам и тесно связан с формами собственности, методами формирования цен, налоговой политикой государства, способами самофинансирования и организацией подведения конечных результатов работы внутренних подразделений предприятия. План счетов строится по определенному принципу или оптике: прибыльной, продуктовой (производственной), маржевой (доходной), затратной.

3. Система организации бухгалтерского учета в масштабе предприятия. Для большинства учетных систем характерно наличие двух бухгалтерий – финансовой или общей бухгалтерии, решающей проблемы взаимоотношений фирмы с государством, банками, акционерами, поставщиками и покупателями и имеющей внешний характер. Организация внешней бухгалтерии, соответствующей национальной учетной системе, в той или иной степени регламентируется государством, а во многих случаях и группой государств в лице соответствующих межправительственных организаций. Указанная регламентация направлена на создание одинаковой системы определения финансового и имущественного положения фирмы, оценки статей актива и пассива баланса, размеров прибыли и сумм прибыли, перечисляемых в бюджет. Управленческая, аналитическая или вспомогательная бухгалтерия направлена на решение внутренних проблем, связанных с повышением эффективности работы в разрезе центров ответственности, центров анализа, сегментов деятельности и др. Аналитическая или вспомогательная бухгалтерия организуют синтетический и аналитический учет движения товарно-материальных ценностей, готовой продукции, расчетов с рабочими и служащими. Управленческая бухгалтерия, как правило, не регламентируется государственными и профессиональными органами, лишь в отдельных национальных и межнациональных системах предусматривается один или два класса счетов в Планах счетов (французская учетная система, германская учетная система). Основная цель управленческой или аналитической бухгалтерии сводится к представлению информации и ее анализу по центрам ответственности,

сегментам деятельности и др. В результате на крупных фирмах и корпорациях управленческая бухгалтерия обеспечивает учет и анализ доходов (маржи), затрат и прибыли по нескольким десяткам и сотням центров ответственности. При этом в разных учетных системах взаимосвязь между финансовой и управленческой бухгалтериями осуществляется разными способами с помощью специальной системы счетов, входящих в управленческую бухгалтерию.

4. Методология определения конечного финансового результата. Количество равнозначных способов определения конечного финансового результата (от 1 до 4) определяется размерами фирмы, наличием одноуровневой или двухуровневой бухгалтерий, фискальными или управленческими потребностями, срочностью получения показателей прибыли. В результате создается и функционирует определенная система, позволяющая определять прибыль (убыток) в целом по фирме, исходя из элементов затрат и доходов, по центрам ответственности на основе статей затрат и видов доходов, по данным бухгалтерских балансов путем соизмерения итогов статей актива и пассива.

5. Цель учетной системы. Цель направлена на определение результатов деятельности предприятия и его подразделений по определенному показателю или по системе показателей. Такими целевыми показателями могут быть: увеличение прибыли, дохода или маржи, снижение себестоимости, определение созданных резервов и т.п. Решение этих целей достигается соответствующей системой счетов, методами оценки активов.

Понятие национальной системы бухгалтерского учета вытекает из определения системы бухгалтерского учета, приведенного выше.

Каждая национальная система бухгалтерского учета характеризуется:

1. Историческим местом учетной системы;
2. Используемыми принципами учета и оценки имущества и обязательств;

3. Способом составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
4. Организацией внешнего контроля деятельности экономических субъектов.

Впервые комплексное исследование сопоставимости национальных бухгалтерских систем провела в 1977 году Межправительственная группа экспертов Центра по транснациональным корпорациям ООН. Эта группа исследовала 46 национальных систем бухгалтерского учета и пришла к выводу о несопоставимости национальных систем бухгалтерского учета по многим показателям, а при сравнении национальных бухгалтерских систем развитых капиталистических стран и развивающихся по всем показателям. Например, в некоторых странах (США, Япония, Англия) законодательно регламентируют в публикуемой отчетности указывать фактически использованные оценочные методы, при этом закон требует использование метода наименьшей оценки ресурсов, что отвечает интересам государства, так как обязывает компании отражать максимальную прибыль. Другие страны (Франция, Италия, Швеция) создают наиболее благоприятные условия для компаний и наименее благоприятные для государства. Таким образом, национальная система бухгалтерского учета позволяет решать определенные тактические и стратегические задачи развития экономики страны с учетом использования приоритетных направлений.

Но, несмотря на существующие различия, можно найти и много общего, что характерно для некоторых национальных систем бухгалтерского учета. Если абстрагироваться от все же имеющихся различий, то всю совокупность национальных систем бухгалтерского учета можно классифицировать на основе кластерного анализа сущности элементов, выявляемых при практическом применении этих систем. Такую классификацию предлагали многие авторы, проводившие исследования национальных бухгалтерских систем. В настоящее время не существует единой классификации, поэтому мы рассмотрим несколько.

В основу первой классификации положена характеристика общей экономической ситуации в стране. По этому признаку выделяют десять групп стран:

- 1) США, Канада, Нидерланды;
- 2) Страны Содружества (британского), кроме Канады;
- 3) Германия, Япония;
- 4) Страны континентальной Европы, за исключением Германии, Нидерландов и государств Скандинавии;
- 5) Страны Скандинавии;
- 6) Израиль и Мексика;
- 7) Страны Южной Америки;
- 8) Развивающиеся страны Ближнего и Дальнего Востока;
- 9) Страны Африки, за исключением ЮАР;
- 10) Страны посткоммунистического блока.

Вторая классификация исходит из пяти зон влияния:

- британская;
- франко-испанская-португальская;
- немецко-голландская;
- посткоммунистическая.

В основе третьей классификации лежит практика нормирования и представления информации;

1. страны Содружества (британского);
2. страны Латинской Америки;
3. страны континентальной Европы;
4. США (GAAP).

В основе четвертой классификации лежат виды используемых бухгалтерий, база Плана счетов, цель учетной системы.

Наименование бухгалтерской системы	Вид используемой бухгалтерии	База Плана счетов	Цель учетной системы
Европейское экономическое сообщество	Финансовая и управленческая	Прибыльная	Увеличение прибыли
Англосаксонская	Финансовая и управленческая	Прибыльная	Увеличение прибыли

Окончание таблицы

Наименование бухгалтерской системы	Вид используемой бухгалтерии	База Плана счетов	Цель учетной системы
Американская (GAAP)	Финансовая и управленческая	Прибыльная	Увеличение прибыли
Французская	Общая и аналитическая	Продуктовая (производственная)	Увеличение дохода
Африканского бухгалтерского совета	Общая и аналитическая	Продуктовая (производственная)	Увеличение дохода
Российская	Финансовая и управленческая	Прибыльная	Увеличение прибыли

В основе пятой классификации лежат принципы учета, принятые в национальных бухгалтерских системах. В этой классификации выделяют три модели:

1. Британо-американская модель. основополагающие принципы этой модели были разработаны в Великобритании и США. Большой вклад в ее развитие внесла Голландия, поэтому правильнее называть эту модель британо-американо-голландской. И в настоящее время роль этих стран продолжает оставаться чрезвычайно активной. Основная идея этой модели – ориентация учета на информационные запросы инвесторов и кредиторов. В трех ведущих странах, использующих эту модель, хорошо развиты рынки ценных бумаг, где большинство компаний и находят дополнительные источники финансовых ресурсов. В этой учетной модели используется двухуровневая организация бухгалтерии и прибыльная база Плана счетов. Цель учетной модели – увеличение прибыли. Система общего и профессионального образования также отвечает высоким стандартам, что в полной мере распространяется как на бухгалтеров, так и на пользователей учетной информации. Британо-американскую модель применяют следующие страны: Австралия, Багамы, Барбадос, Бенин, Бермуды, Ботсвана, Великобритания, Венесуэла, Гана, Гонконг,

Доминиканская Республика, Замбия, Зимбабве, Израиль, Индия, Индонезия, Ирландия, Каймановы острова, Канада, Кения, Кипр, Колумбия, Либерия, Малави, Малайзия, Мексика, Нигерия, Нидерланды, Новая Зеландия, Пакистан, Панама, Папуа-Новая Гвинея, Пуэрто-Рико, Сингапур, США, Танзания, Тринидад и Тобаго, Уганда, Фиджи, Австрия, Алжир, Ангола, Бельгия, Буркина-Фасо, Берег Слоновой Кости, Гвинея, Греция, Дания, Египет, Заир, Испания, Филиппины, Центральноамериканские страны, ЮАР, Ямайка.

2. Континентальная модель. Этой модели придерживаются большинство стран Европы и Япония. В ней бизнес имеет тесные связи с банками, которые в основном и удовлетворяют финансовые запросы компаний. Бухгалтерский учет регламентируется законодательно и отличается значительной консервативностью. Ориентация на управленческие запросы кредиторов не является приоритетной задачей учета. Напротив, учетная практика направлена прежде всего на удовлетворение требований правительства, в частности в отношении налогообложения в соответствии национальному макроэкономическому плану. Франкоязычные африканские страны в большинстве своем также придерживаются такой системы учета. Континентальную модель используют следующие страны: Италия, Камерун, Люксембург, Мали, Марокко, Норвегия, Португалия, Сенегал, Сьерра-Леоне, Того, Франция, Германия, Швейцария, Швеция, Япония.

3. Южноамериканская модель. За исключением Бразилии, государственным языком которой является португальский, эти страны объединяет общий язык – испанский, а также общее прошлое. Основным отличием этой модели от вышеописанных является перманентная корректировка учетных данных на темпы инфляции. В целом учет ориентирован на потребности государственных плановых органов, а методики учета, используемые на предприятиях – достаточно унифицированы. Информация, необходимая для контроля за исполнением налоговой политики, также хорошо отражается в учете и отчетности. Южноамериканскую модель применяют

Аргентина, Боливия, Бразилия, Гайана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор.

Объективная необходимость применения единых принципов формирования и исчисления финансовых показателей и использования понятной всем пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности стимулировала работу над созданием унифицированной системы бухгалтерского учета.

В настоящее время наиболее известны два подхода к решению проблемы унификации бухгалтерского учета: гармонизация бухгалтерского учета и стандартизация бухгалтерского учета.

Гармонизация заключается в том, что в каждой стране может существовать своя национальная система бухгалтерского учета. Главное, чтобы национальные системы бухгалтерского учета не противоречили национальным системам бухгалтерского учета в странах – членах сообщества, т.е. находились в относительной «гармонии» друг с другом.

Стандартизация состоит в разработке унифицированного набора стандартов, применимых к любой ситуации, в любой стране. В этом случае отпадает необходимость создания национальных стандартов. Но стандартизация предполагает внедрение унифицированных стандартов в каждой стране не законодательно, а путем добровольного перехода, с возможностью поэтапного введения отдельных стандартов.

Порядок разработки Международных стандартов финансовой отчетности

Преимущества стандартизации учетных систем были настолько очевидны, что 29 июня 1973 г. был образован Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО). В комитет вошли представители **девяти** стран:

Соединенных Штатов Америки, Великобритании, Австралии, Канады, Франции, Германии, Нидерландов, Японии, Мексики. В дальнейшем в состав комитета вошли представи-

тели Италии, ЮАР, Индии, Иордании и Южной Кореи. Сейчас эта организация объединяет 119 организаций-членов и 6 ассоциированных членов из 88 стран. Многие страны, не входящие в КМСФО, используют международные стандарты финансовой отчетности.

Организационная структура КМСФО характеризуется наличием пяти функциональных уровней:

- Правление КМСФО;
- Попечительский совет;
- Консультативная группа;
- Интерпретационная группа;
- Персонал КМСФО.

Основная задача разработчиков состояла не в том, чтобы навязать свою волю всему международному сообществу, а в том, чтобы предложить образец, которому легко следовать.

КМСФО, выполняя задачу адаптации существующих национальных стандартов, создавая Международные стандарты финансовой отчетности для их принятия во всем мировом сообществе, сосредоточил внимание лишь на основных моментах.

Международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые КМСФО, представляют собой краткое и, по возможности, простое изложение различных аспектов бухгалтерской (финансовой) отчетности с пояснениями, каким образом следует оценивать отдельные статьи отчетности и какая минимальная информация должна быть при этом раскрыта.

Несмотря на всю тщательность разработок, Международные стандарты финансовой отчетности постоянно пересматриваются с целью учета современного положения в развитии мирового сообщества и необходимости их обновления.

Процесс разработки МСФО включает следующие этапы:

I этап: формирование Редакционной комиссии. Ее возглавляет уполномоченный представитель Правления. Она обычно включает представителей бухгалтерской профессии не менее чем из трех различных стран, но может включать

представителей других организаций, состоящих в Правлении или Консультативной Группе, а также экспертов в определенных областях.

II этап: разработка проекта Международного стандарта. Редакционная комиссия рассматривает возникающие вопросы подготовки и представления финансовых отчетов, а также обсуждает план работы КМСФО над этими вопросами. Помимо этого Редакционная комиссия изучает требования к бухгалтерскому учету и учетную политику на национальном и региональном уровнях, включая различные бухгалтерские системы в различных экономических условиях. В результате обсуждения указанных вопросов Редакционная комиссия представляет на рассмотрение Правления «Общий план разработки проекта Международного стандарта финансовой отчетности».

III этап: подготовка рабочего проекта положений стандарта. Редакционная комиссия готовит «Рабочий проект положений стандарта». Его целью является установление тех принципов, которые будут использованы при подготовке «Проекта международного стандарта финансовой отчетности». Он также содержит описание рассмотренных альтернативных решений и причины, по которым рекомендуется их принятие или отклонение. Все заинтересованные стороны могут вносить свои предложения и замечания на стадии рассмотрения проекта, которая обычно длится четыре месяца.

IV этап: утверждение Правлением рабочего проекта положений стандарта. Редакционная комиссия просматривает перечень замечаний по «Рабочему проекту положений» и согласовывает его окончательный вариант, после чего данный проект представляется на утверждение Правления и используется в качестве базы подготовки «Проекта международного стандарта финансовой отчетности». Окончательный вариант «Рабочего проекта положений стандарта» не публикуется, однако может быть представлен по требованию общественности.

V этап: составление плана разработки международного стандарта. Редакционная комиссия разрабатывает план

«Проекта международного стандарта финансовой отчетности», который впоследствии рассматривается и публикуется в случае его принятия. Все заинтересованные стороны могут вносить свои предложения и замечания на стадии рассмотрения проекта, которая обычно длится от одного месяца до полугода.

VI этап: подготовка проекта международного стандарта. Редакционная комиссия рассматривает все предложения и замечания и готовит «Проект международного стандарта финансовой отчетности» на рассмотрение Правления. После утверждения проекта, для чего необходимо не менее 2/3 голосов членов Правления, публикуется новый международный стандарт финансовой отчетности. В ходе этого процесса Правление может решить, что рассматриваемый вопрос требует дополнительной консультации или составления перечня обсуждаемых вопросов для получения различных комментариев. При этом может появиться необходимость подготовить не один, а несколько вариантов «Проекта международного стандарта бухгалтерского учета». Правление может также принимать решение о создании Редакционной комиссии для рассмотрения вопроса о целесообразности корректировки уже существующих стандартов с учетом изменений, которые произошли с момента их принятия. В случае пересмотра существующего стандарта бухгалтерского учета, Правление поручает Редакционной комиссии подготовить «Проект международного стандарта бухгалтерского учета» без предварительного опубликования «Рабочего проекта положений».

На 01.01.2001 года были разработаны сорок международных бухгалтерских стандартов.

Номер стандарта	Наименование стандарта	Дата вступления в силу
1	Представление финансовой отчетности	1 июля 1998 г.
2	Запасы	1 января 1995 г.
4	Учет амортизации	1 января 1977 г.

Продолжение таблицы

Номер стандарта	Наименование стандарта	Дата вступления в силу
7	Отчеты о движении денежных средств	1 января 1994 г.
8	Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике	1 января 1995 г.
10	События после отчетной даты	1 января 2000 г.
11	Договоры подряда	1 января 1995 г.
12	Налоги на прибыль	1 января 1998 г.
14	Сегментная отчетность	1 июля 1998 г.
15	Информация, отражающая влияние изменения цен	1 января 1983 г.
16	Основные средства	1 января 1999 г.
17	Аренда	1 января 1999 г.
18	Выручка	1 января 1995 г.
19	Вознаграждение работникам	1 января 1999 г.
20	Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи	1 января 1984 г.
21	Влияние изменений валютных курсов	1 января 1995 г.
22	Объединение компаний	1 июля 1999 г.
23	Затраты по займам	1 января 1995 г.
24	Раскрытие информации о связанных сторонах	1 января 1986 г.
25	Учет инвестиций	1 января 1987 г.
26	Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)	1 января 1988 г.
27	Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании	1 января 1990 г.
28	Учет инвестиций в ассоциируемые компании	1 июля 1999 г.
29	Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции	1 января 1990 г.
30	Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов	1 января 1991 г.

Окончание таблицы

Номер стандарта	Наименование стандарта	Дата вступления в силу
31	Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности	1 июля 1998 г.
32	Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации	1 января 1996 г.
33	Прибыль на акцию	1 января 1998 г.
34	Промежуточная финансовая отчетность	1 января 1999 г.
35	Прекращаемая деятельность	1 января 1999 г.
36	Обесценение активов	1 июля 1999 г.
37	Резервы, условные обязательства и условные активы	1 июля 1999 г.
38	Нематериальные активы	1 июля 1999 г.
39	Финансовые инструменты: признание и оценка	1 января 2001 г.
40	Инвестиционная собственность	1 января 2001 г.

Отдельные номера стандартов отсутствуют в связи их заменой другими полностью либо объединение некоторых положений в несколько других стандартов.

МСФО представляет собой документ, состоящий из двух частей:

1-я часть – общая концепция;

2-я часть – сами стандарты финансовой отчетности.

Общая концепция не является стандартом, однако, сами стандарты не должны ей противоречить. В общей концепции рассматриваются две группы проблем:

- цели пользователей МСФО;
- методология учета.

Цели пользователей МСФО

Исходя из того, что методология учета не может быть абстрактной, в первую очередь определяют, кому нужны данные конкретной отчетности и что из этих данных интересует тех или иных пользователей.

Выделяют семь групп потребителей информации: инвесторы, служащие, кредиторы, поставщики, покупатели, правительство, общественность.

Инвесторов интересуют в основном два вопроса: рост курса ценных бумаг и возможности фирмы выплачивать дивиденды (у инвесторов может быть совершенно иной взгляд на методологию определения финансовых результатов, чем, скажем, у налоговых органов).

Служащие заинтересованы в стабильности финансового положения работодателей и рентабельности фирмы, так как это позволяет им, угрожая забастовкой, добиваться повышения заработной платы, отчислений в пенсионные фонды и т.п.

Кредиторов преимущественно волнует ликвидность, т.е. вернет ли кредиторополучатель в срок полученные деньги и проценты по займам.

Для поставщиков важны сроки, на которые они могут предоставить покупателям отсрочку платежа за проданные им товары.

Покупателей интересует, как долго будет функционировать фирма-поставщик, какова ее финансовая устойчивость и как долго можно не гасить кредиторскую задолженность.

Правительство контролирует правильность данных отчетности в целях налогообложения и составления статистических сводок по стране.

Общественность – это весьма аморфная группа, и поэтому ее волнуют общие вопросы занятости, экологии, экономического процветания и даже распределения производительных сил.

Методология учета

Международные стандарты открыто декларируют, что методология бухгалтерского учета должна отвечать целям названных групп. Во второй части концепции формулируются самые общие принципы учета, составляющие основу бухгалтерской методологии, применяемой на практике.

Несмотря на некоторые различия, в большинстве своем, каждый Международный стандарт финансовой отчетности имеет некоторую общую структуру, которую можно подразделить на следующие разделы:

1. **Введение**, в котором отражено общее содержание Стандарта, его цели и задачи, а также сфера применения.
2. **Определения**, которые позволяют избежать двусмысленной трактовки основных определяющих терминов Стандарта.
3. **Собственно Стандарт**. В этой части раскрыты понятия и их трактовка с точки зрения целей поставленных заинтересованными пользователями учетной информации. Кроме того, описаны методологические проблемы, возникающие в результате применения данного Стандарта, а также альтернативные пути решения этих проблем и их практическая реализация.

*Глава 1. Характеристика систем бухгалтерского учета и порядок
разработки Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)*

ГЛАВА 2.

Принципы подготовки и представления финансовой информации

Подготовка международных стандартов финансовой отчетности происходит в соответствии с основополагающими принципами МСФО.

Обобщая мировой практический и теоретический опыт в области бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, в апреле 1989 года Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) были утверждены основополагающие «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности» (далее Принципы). В этом документе четко выделены основные требования, в том числе качественные, которые предъявляют пользователи к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Принципы не являются стандартом, но:

- определяют концепции, заложенные в основе подготовки и представления финансовой отчетности;
- предоставляют инструкции для разработчиков стандартов в процессе их разработки;
- обеспечивают бухгалтеров, аудиторов и пользователей информацией необходимыми знаниями при трактовке МСФО, а также для работы с вопросами, еще не охваченными МСФО.

Принципы подготовки и представления финансовой информации могут быть разделены на три группы:

1. Качественные характеристики учетной информации, представляемой в отчетности;
2. Принципы учета финансовой информации;
3. Элементы финансовой отчетности.

Рассмотрим каждую из этих групп подробнее.

2.1. Требования МСФО к качеству учетной информации

Основная цель учетной информации – быть полезной для всех групп пользователей в процессе принятия ими экономических решений. Чтобы информация была полезной, она должна обладать определенными качественными характеристиками.

В соответствии с Принципами выделяют четыре основные качественные характеристики учетной информации, отражаемой в отчетности.

К ним относятся:

- понятность,
- уместность,
- надежность
- сопоставимость.

Понятность. Информация является понятной заинтересованным пользователям, если она доступна для их понимания. При этом предполагается, что не любой пользователь может свободно понимать представленную информацию. Здесь имеется в виду лишь квалифицированный пользователь, имеющий достаточно знаний в области экономики, в частности бухгалтерского учета, аудита и анализа.

Понятность информации основывается на такой характеристике, как *существенность*. Учетная информация по своему характеру достаточно сложно воспринимается различными пользователями. В случае же, если информация несет в себе избыточные данные, то это может привести к еще большим затруднениям в ее понимании. Следовательно, чтобы учетная информация была понятна для любого заинтересованного пользователя, необходимо исключить из нее избыточные, не существенные данные, а существенные наоборот выделить.

В настоящее время не установлен единый критерий, позволяющий однозначно оценить степень существенности учетной информации как самими составителями, так и заинтересованными пользователями. Обычно на практике счита-

ется, что информация является существенной, если ее пропуск или искажение в бухгалтерской (финансовой) отчетности оказали влияние на экономическое решение, принятое на их основе.

Уместность. Информацию можно считать уместной, если она оказывает влияние на экономические решения заинтересованных в ней пользователей, позволяет осуществлять оценку прошлых, настоящих и будущих событий, подтверждает или опровергает прошлые оценки. Важными характеристиками уместности информации является:

- *ценность* для прогнозирования и ценность обратной связи, то есть подтверждения;
- *своевременность*, которая означает, что вся существенная информация своевременно без задержки включена в финансовый отчет и сам финансовый отчет представлен вовремя без задержки.

Надежность (достоверность). Информация считается надежной, когда она представляет собой именно то, что она должна представлять, когда в ней отсутствуют существенные ошибки и искажения. Кроме того, любой заинтересованный пользователь ожидает от полученной информации правдивого отражения результатов финансово-хозяйственной деятельности и финансового положения экономического субъекта. Однако любая учетная информация, а следовательно, и ее результативные показатели подвержены влиянию как человеческого фактора, так и неточностей, свойственных с несовершенством процесса бухгалтерского учета.

В соответствии с Принципами МСФО информация считается надежной, если она удовлетворяет следующим характеристикам;

- 1) *преобладанием экономического содержания над юридической формой*

Известно, что юридическая или установленная законодательством форма представления экономической информации не всегда правильно отражает экономическую сущность фактов финансово-хозяйственной деятельности. В междуна-

родной практике принято считать, что не важно, в какой форме будет представлена учетная информация, важно, чтобы она правдиво отражала экономическую сущность всех учитываемых фактов. Таким образом, еще одной функцией надежности учетной информации является преобладание сущности над формой.

В то же время надежность есть ни что иное, как полнота и нейтральность информации.

В том случае, если бухгалтерскую (финансовую) информацию представляют с целью оказания какого либо эффекта, то она не может быть нейтральной, а следовательно, надежной.

Чтобы бухгалтерская (финансовая) информация, представляемая в отчетности, была надежной, наряду с перечисленными требованиями, она должна наиболее полно отражать результаты финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Недостаток или пропуск информации затрудняет процесс принятия экономических решений, делает информацию не надежной.

При формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности составителям приходится постоянно сталкиваться с рядом неопределенностей, сопровождающих весь процесс финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. По этой причине составители должны соблюдать определенную степень осторожности в процессе формирования суждений при выполнении различного рода расчетов, требуемых в условиях возникающих неопределенностей. Одним словом, составители должны руководствоваться, так называемым, принципом осмотрительности при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Сопоставимость. Для увеличения степени полезности учетной информации она должна обладать, наряду с указанными выше характеристиками, таким важным качеством, как сопоставимость.

Заинтересованным пользователям для принятия экономических решений необходимо проводить ряд аналитических процедур, позволяющих определить тенденции развития

экономического субъекта. С этой целью используется отчетная информация за ряд лет. Кроме того, на практике, часто возникает необходимость сравнения результативных показателей финансово-хозяйственной деятельности и финансового положения различных экономических субъектов. Однако не следует забывать, что каждый экономический субъект индивидуален. По этой причине измерение и отражение фактов финансово-хозяйственной деятельности, а главное отражение результатов этой деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчетности должно осуществляться по единой методике как для самого экономического субъекта, так и для других субъектов.

В связи с вышеизложенным, важным условием сопоставимости результативных показателей является то, что все заинтересованные пользователи должны быть информированы о вариантах учетной политики, применяемой при их формировании, а также любых изменениях в ней и результатах этих изменений.

Достижение и соблюдение указанных выше качественных характеристик бухгалтерской (финансовой) информации играет первостепенное значение в расширении аналитических свойств информационной базы. Но в то же время Принципы МСФО накладывают определенные ограничения на противоречивые требования уместности и надежности представляемой информации.

Так, если информация получена заинтересованными в ней пользователями с определенной степенью задержки чтобы оказать влияние на экономическое решение, то она не может воздействовать на это, уже принятое, решение, а следовательно, такая информация не может быть уместной.

Отсюда своевременность представления информации, есть ничто иное, как определенного рода фактор уместности.

Однако надежность, как характеристика информации, требует определенного временного периода на ее подготовку, то есть необходим анализ каждого факта финансово-хозяйственной деятельности, что определяет некоторую степень задержки в получении результативных показателей, а это, как было указано ранее, влияет на уместность инфор-

мации. По этой причине необходим определенный баланс между уместностью и надежностью.

В то же время известно, что любая информация должна представляться лишь тогда, когда выгода от нее превышает затраты на ее получение.

Критерий соблюдения соотношения выгоды от полученной информации и затрат на ее получение в определенной степени субъективен и несет некоторую степень неопределенности. Тем не менее как составители, так и пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности, должны учитывать данное ограничение.

2.2. Принципы учета информации

В МСФО выделены следующие принципы.

1. Принцип начислений.

В соответствии с этим принципом операции записываются в момент их совершения, а не в момент оплаты денег, и относятся к тому отчетному периоду, когда была совершена операция.

Часто этот принцип разбивается на несколько составных частей:

а) *собственно принцип начислений*;

б) *принцип регистрации дохода* – доход отражается в том периоде, когда он заработан, т.е. компания завершила все действия для его получения, и реализован, т.е. получен, или явно может быть получен, а не когда получены деньги.

Исключением являются метод поэтапного выполнения контракта и метод продажи в рассрочку;

в) *принцип соответствия* – в отчетном периоде регистрируются только те расходы, которые привели к доходам данного периода. Часто достаточно сложно определить, привели ли данные расходы к доходам текущего периода. Поэтому есть специальные приемы:

- распределение расходов во времени специальным образом (например, распределение первоначальной стоимости основных средств путем начисления износа),
- отнесение затрат целиком на период.

В целом действует следующее правило: если произведенные затраты приводят к будущим выгодам, они отражаются как активы; если они приводят к текущим выгодам, – как расходы; если не приводят ни к каким выгодам, – как убытки.

Этот принцип тесно связан с определением элементов финансовой отчетности, о которых мы будем говорить несколько ниже.

2. Принцип продолжающейся деятельности (принцип действующего предприятия). Этот принцип означает, что предприятие нормально функционирует и будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем. То есть не существует ни необходимости (банкротство), ни намерения ликвидировать или существенно сократить деятельность предприятия по каким-либо причинам. Такая предпосылка служит основанием для включения различных статей в баланс по фактической себестоимости, а не по рыночной цене возможной реализации активов и обязательств в случае ликвидации и отражения в отчете о прибылях и убытках результатов текущей деятельности.

3. Принцип двойной записи.

4. Принцип единицы учета (принцип целостности предприятия). Предприятие, на котором ведется учет и составляется отчетность, является самостоятельным хозяйствующим субъектом и отделяется от собственника предприятия и от других предприятий.

5. Принцип периодичности – принцип регулярного периодического составления отчетности. В соответствии с МСФО этот период равен одному году и его началом может

быть любые число и месяц года, если они будут постоянными. В российской практике отчетным годом является период с 1 января по 31 декабря, и наряду с годовой обязательно представление квартальной отчетности.

6. Принцип денежного измерителя. В соответствии с этим принципом вся хозяйственная деятельность оценивается с помощью единого денежного измерителя. В целом можно выделить шесть видов применяемых оценок:

- первоначальная стоимость – сумма денег, затраченная на приобретение средств;

- восстановительная стоимость или стоимость замещения – сумма денег, которая должна быть уплачена в настоящий момент при необходимости замены существующих средств;

- рыночная стоимость – сумма денег, которая может быть получена при продаже существующих средств;

- чистая стоимость реализации – сумма денег, которая реально может быть получена при реализации данного средства, т.е. это цена реализации за вычетом расходов на такую реализацию (в применении к дебиторской задолженности, которая должна отражаться в балансе по чистой стоимости реализации; это означает, что она должна отражаться за вычетом резерва по безнадежным долгам);

- приведенная стоимость – текущая стоимость будущего потока денежных средств (эта оценка обычно используется при отражении долгосрочных инвестиций и обязательств);

- «правдивая» стоимость – стоимость, по которой активы могут быть обменены между осведомленными и желающими это сделать сторонами в ближайшем будущем (часто используется как синоним рыночной стоимости активов).

7. Принцип конфиденциальности, который означает, что информация, отраженная в отчетности предприятия, не должна наносить ущерб его интересам.

2.3. Элементы финансовой отчетности

Согласно Принципам МСФО в мировой практике бухгалтерская (финансовая) отчетность призвана отражать:

- 1) финансовое положение экономического субъекта;
- 2) результаты финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;
- 3) изменения в финансовом положении экономического субъекта.

Отчетность отражает результативные показатели финансово-хозяйственной деятельности, объединяя их в обширные классы в соответствии с их экономической сущностью. Эти классы результативных показателей международная практика определяет как элементы финансовой отчетности.

При этом те элементы, которые непосредственно связаны с измерением финансового положения экономического субъекта и при этом отражены в балансе, подразделяют **на активы, обязательства и капитал**.

Элементы, которые связаны с измерением результатов финансово-хозяйственной деятельности и отражены в отчете о прибылях и убытках, подразделяют на **доходы и расходы**.

Иные отчетные формы не отражают особых, уникальных для них элементов и служат, главным образом, вспомогательным информационным материалом для принятия экономических решений.

Под активами в мировой практике понимают ресурсы, контролируемые экономическим субъектом в результате событий прошлых периодов, от которых он ожидает экономической выгоды в будущем.

Будущая экономическая выгода, заложенная в активе, есть определенного рода потенциал, который войдет, прямо или косвенно, в поток денежных средств или их эквивалентов данного экономического субъекта. При этом сам потенциал может быть производительным, то есть быть частью операционной деятельности субъекта, принимать форму конверти-

руемости в денежные средства или их эквиваленты, или обладать способностью сокращать отток денежных средств.

Обязательство – это текущая задолженность экономического субъекта, возникающая из событий прошлых периодов, погашение которой приводит к оттоку ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

Обязательства подразделяют на:

- юридически обязательные, являющиеся следствием юридически оформленных договоров или требований законодательных актов;
- возникающие из нормальной финансово-хозяйственной деятельности, нормальных взаимоотношений с партнерами, обычаев и желания поддерживать хорошие деловые отношения, деловую репутацию и вести «честную игру».

Капитал – это доля в активах экономического субъекта, остающаяся после вычета его обязательств.

Несмотря на то, что по данному определению капитал определен как остаточный (собственный), в балансе он может разбиваться на подклассы (нераспределенная прибыль, резервы и пр.). Такое подразделение целесообразно в части принятия решений заинтересованными пользователями, когда они определяют всевозможные ограничения способности экономического субъекта осуществлять распределение или иное использование капитала.

Результаты финансово-хозяйственной деятельности. Известно, что прибыль является основным результативным показателем финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. При этом в большинстве стран мировой экономики данный показатель является мерой оценки этой деятельности или основой для принятия иных расчетов, таких как прибыль на инвестиции или прибыль на акцию и др.

Основными элементами бухгалтерской (финансовой) отчетности, связанными с измерением прибыли в мировой практике, служат доход и расходы.

Под доходом понимается приращение экономических выгод за отчетный период в виде притока или увеличения

активов, а также уменьшения обязательств, что приводит к увеличению капитала, не связанного с вкладами участников.

МСФО доходы связывает с выручкой от финансово-хозяйственной деятельности и прочими доходами, к которым обычно относят доходы от реализации внеоборотных активов, от переоценки ценных бумаг, от увеличения балансовой стоимости долгосрочных активов и др.

Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящие в форме оттока или уменьшения активов, а также увеличения обязательств, приводящих к уменьшению капитала, не связанного с его распределением между участниками.

К таким элементам МСФО относят убытки, а также расходы, связанные с процессом финансово-хозяйственной деятельности.

Указанные выше элементы бухгалтерской (финансовой) отчетности являются основными понятиями всей бухгалтерской (финансовой) информации, которые отражаются в балансе и отчете о прибылях и убытках и служат основой для принятия экономических решений.

Однако все эти элементы, в приведенных определениях, отражаются в виде их основных характеристик, которые не раскрывают критерии их соответствия (удовлетворения) данным элементам.

Таким образом, все определения включают статьи, которые могут быть не признаны в отчетных формах, так как они не всегда удовлетворяют критериям признания.

1. Активы (assets). В международной практике под активами понимаются ресурсы, контролируемые предприятием и являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод предприятия. Такая трактовка отличается от российской, когда активами признаются средства предприятия, классифицированные по составу на определенную дату и составляющие левую часть баланса.

2. Обязательства (liabilities). Это существующие в настоящий момент обязательства компании, являющиеся

результатом прошлых событий и источником будущих изъятий ресурсов компании и уменьшения экономических выгод. Понимание обязательств также не соответствует принятому в России, где обязательства считаются источниками средств предприятия, сгруппированными в правой части баланса.

3. Капитал (capital; equity) – оставшаяся доля собственных активов предприятия после вычета обязательств. Такая трактовка капитала обусловлена тем, что в случае ликвидации предприятия кредиторы имеют приоритет перед собственниками, и их требования удовлетворяются в первую очередь. Понятие капитала в отечественной практике бухгалтерского учета появилось лишь в 1994 году с переименованием счета 85 в «Уставный капитал».

4. Доходы (income) – это увеличение экономических выгод предприятия за отчетный период, которое выражается в увеличении активов или уменьшении обязательств, результатом чего является увеличение капитала (увеличение капитала не за счет вкладов собственников).

5. Расходы – уменьшение экономических выгод за отчетный период, которое выражается в уменьшении или потере стоимости активов или в увеличении обязательств, которые приводят к уменьшению капитала. Убытки считаются по своей сути расходами и не выделяются в отдельный элемент финансовой отчетности.

2.4. Признание элементов финансовой отчетности

Понятие «признание» в отношении элементов финансовой отчетности, так же как само понятие элементов является новым в отечественной практике.

Согласно Принципам МСФО признание – это процесс включения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность объекта учета, который подходит под определение одного из указанных ранее элементов и отвечает условиям признания.

Объекты учета, которые отвечают условиям признания, должны признаваться в балансе или отчете о прибылях и убытках. Непризнание таких объектов не может быть компенсировано ни раскрытием учетной политики, ни примечаниями, ни пояснениями.

Объект учета, отвечающий определению элемента, должен быть признан, если:

- существует вероятность того, что любая экономическая выгода, связанная с этим объектом, будет получена или утрачена экономическим субъектом;
- объект учета имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена.

Важно при этом помнить положения балансовой теории бухгалтерского учета, согласно которой возникает необходимость увязки взаимосвязи между различными элементами финансовой отчетности.

Так, например, признание актива требует одновременного признания либо дохода, либо обязательства.

Вероятность будущей экономической выгоды. Согласно Принципам МСФО понятие вероятности применяют в условиях признания для определения степени неопределенности того, что будущие экономические выгоды, связанные со статьей, будут получены или утрачены экономическим субъектом.

Надежность измерения. Данное требование или условие отражает наличие у объекта учета стоимостной характеристики или оценки, которую можно надежным образом измерить.

В том случае, если объект учета обладает важнейшими характеристиками элемента по определению, но не отвечает хотя бы одному из указанных выше условий признания, то данный объект учета не может быть признан в формализованных основных отчетных формах и его следует раскрывать в примечаниях, пояснительных записках или в дополнительном материале. Последнее необходимо, если заинтересованные пользователи считают информацию о данном объекте учета уместной для принятия экономических решений.

2.5. Оценка элементов финансовой отчетности

Под оценкой элементов финансовой отчетности в МСФО понимают процесс определения денежных сумм, по которым объекты учета должны признаваться и вноситься в баланс и отчет о прибылях и убытках.

Для этого МСФО рекомендует применение четырех методов оценки, а также их комбинации. К ним относятся:

- оценка по фактической стоимости приобретения;
- оценка по восстановительной стоимости;
- оценка по возможной цене продажи (погашения);
- оценка по дисконтированной стоимости.

Согласно методике оценки объектов учета по фактической стоимости приобретения активы учитываются исходя из суммы уплаченных за них денежных средств или денежных эквивалентов, а также по справедливой стоимости, предложенной за них на момент приобретения. Обязательства учитываются по сумме выручки, полученной в обмен на долговое обязательство, или, иногда исходя из сумм денежных средств или их эквивалентов, уплата которых ожидается при нормальном ходе деловых отношений.

В случае применения метода оценки по восстановительной стоимости активы в финансовой отчетности отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которую необходимо уплатить в том случае, если такой же или аналогичный эквивалентный актив приобретался бы в настоящее время. Обязательства по данному методу отражаются по не дисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения данного обязательства в настоящее время.

Следующим методом оценки, рекомендованным МСФО, является оценка по возможной цене продажи (погашения). В данном случае активы учитываются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая может быть выручена в результате реализации этих активов в нормальных условиях хозяйствования в настоящее время. Обязательства отражают по стоимости их погашения. При этом применяют не дискон-

тированную сумму денежных средств или их эквивалентов, которую предполагалось бы потратить для погашения обязательств при нормальном ходе деловых отношений.

И, наконец, последним из рекомендованных методов оценки является оценка по дисконтированной стоимости.

При применении данного метода активы отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого поступления денежных средств, которые как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальных условиях. Обязательства, в данном случае, отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого выбытия денежных средств, которые, по аналогии с активами, потребуются для погашения обязательств.

На практике наибольшее применение получил метод оценки по фактической стоимости. Обычно данный метод применяют в комбинации с другими, что позволяет разносторонне оценить различные объекты учета.

2.6. Концепции капитала и его поддержания

В настоящее время мировая практика применяет две концепции капитала:

- финансовую концепцию капитала;
- физическую концепцию капитала.

Согласно финансовой концепции капитала, которая подразумевает инвестированные денежные средства, капитал рассматривается как синоним собственного капитала экономического субъекта.

Физическая концепция капитала, есть ни что иное как производственная мощность экономического субъекта. При этом имеется в виду его операционная способность.

Принципы МСФО рекомендуют выбирать ту или иную концепцию капитала исходя из потребностей заинтересованных пользователей.

Таким образом, выбор концепции капитала указывает на цель, достижение которой необходимо при определении

величины прибыли, хотя в данном случае могут возникать некоторые трудности при измерениях.

Выбор экономическим субъектом той или иной концепции капитала обуславливает, в свою очередь, и выбор концепции поддержания этого капитала, которые также подразделяют на:

- концепцию поддержания финансового капитала;
- концепцию поддержания физического капитала.

Отсюда следует, что концепции поддержания капитала рассматривают именно то, как экономический субъект определяет капитал, который он собирается поддерживать.

Согласно концепции поддержания финансового капитала, прибыль представляет собой увеличение за отчетный период номинального денежного капитала, то есть капитала после вычета всех распределений и всевозможных взносов и вычетов за отчетный период.

Концепция поддержания финансового капитала не требует применения в качестве основы для оценки какого-то конкретного метода оценки.

Согласно концепции поддержания физического капитала, прибыль, есть не что иное, как увеличение физического капитала за отчетный период после вычета всех распределений и вкладов владельцев за отчетный период.

Концепция поддержания физического капитала требует применения в качестве основы для оценки по восстановительной стоимости.

Подводя итог всему вышеизложенному в данном разделе, можно отметить, что две концепции поддержания капитала принципиально различаются лишь отражением результатов изменений цен на активы и обязательства экономического субъекта.

Отсюда следует, что выбор методов измерения и концепции поддержания капитала определяет учетную модель, используемую при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В настоящее время в мировой практике наибольшее распространение получила концепция финансового капитала и его поддержания.

ГЛАВА 3.

Представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО

3.1. Основное балансовое уравнение

Мы рассмотрели пять элементов финансовой отчетности, образующих основное бухгалтерское или балансовое равенство (balance-sheet (accounting) equation), которое характеризует финансовую позицию предприятия.

Основной вид балансового равенства следующий:

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Собственный капитал}$$

Балансовое равенство объединяет три составляющие баланса, и из него вытекает определение капитала, которое было приведено выше. Следует отметить еще один термин, широко употребляемый на Западе, – чистые активы (net assets), которые равны активам за вычетом обязательств, или чисто математически – собственному капиталу.

Вообще использование прилагательного «чистые» применительно к активам означает вычитание соответствующих обязательств; например, чистые текущие активы – это текущие (оборотные) активы за вычетом текущих (краткосрочных) обязательств.

Исходя из приведенных определений доходов и расходов, основное бухгалтерское равенство может быть представлено в следующем виде:

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Собственный капитал} + \text{Доходы} - \text{Расходы}$$

В этой форме бухгалтерское равенство дает наглядное представление об экономической взаимосвязи основных форм отчетности: разница между доходами и расходами, представляющая собой чистую прибыль (чистый убыток), рассчитан-

ная в отчете о прибылях и убытках, увеличивает (уменьшает) собственный капитал предприятия.

Кроме доходов и расходов, существуют еще две операции, оказывающие влияние на величину собственного капитала и отражающие взаимосвязь предприятия с «внешним» миром: инвестиции (investments) и изъятия (withdrawals) владельцев.

Они также могут быть введены в основное балансовое равенство:

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Собственный капитал} + \\ + \text{Доходы} - \text{Расходы} + \text{Инвестиции} - \text{Изъятия}$$

Однако в такой форме балансовое равенство используется достаточно редко, хотя наиболее наглядно демонстрирует не только процесс увеличения капитала в результате собственной деятельности компании, но и возможности по его изменению, привносимые извне.

Несмотря на свою простоту и очевидность, основное бухгалтерское равенство дает возможность в наиболее общем виде представить средства, операции и результаты деятельности предприятия и их отражение в финансовой отчетности.

3.2. Структура и содержание финансовой отчетности

Финансовая отчетность, публикуемая западными компаниями, представляет собой красочно оформленные буклеты, которые, помимо самих форм бухгалтерских отчетов, заверенных аудитором, содержат много другой информации. Как правило, это обращение президента компании к акционерам, отчет совета директоров, анализ развития фирмы за предшествующие периоды, прогноз на ближайшие годы, описание географии и размера инвестиций, международных связей, рассказ о социальной политике компании с различными графиками, схемами, диаграммами, фотографиями и т.д.

Такая информация не регулируется и представляется исключительно по усмотрению компании. Тем не менее она очень важна для пользователей как дополнительный источник данных для принятия решений. Количество такой информации определяется противоположными тенденциями: с одной стороны, это желание менеджеров дать рекламу своей деятельности и привлечь новых инвесторов, с другой – попытка скрыть конфиденциальную информацию, которая может нанести ущерб интересам фирмы. В последнее время крупные российские компании, в частности банки, также стали публиковать свою отчетность в таком виде. Непосредственно бухгалтерская отчетность включает в себя различное количество отчетов, которое регламентируется правилами или стандартами соответствующих стран.

Обобщая и анализируя цели различных групп заинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) информации, Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности выпустил стандарт МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», целью которого является создание нормативной базы для формирования и представления единой унифицированной бухгалтерской (финансовой) отчетности общего назначения для обеспечения ее сопоставимости.

Для достижения вышеуказанной цели данный Стандарт устанавливает:

- единство правил для представления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- общие рекомендации по ее структуре;
- минимально допустимые требования по ее содержанию;
- рекомендации по ее соответствию и отклонениям от МСФО.

МСФО 1 регламентирует формирование и представление всех форм бухгалтерской (финансовой) отчетности общего назначения, предназначенных для заинтересованных в ней пользователей, которые не имеют возможности запрашивать дополнительную, то есть более конкретную информацию об экономическом субъекте.

За подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности несет ответственность управляющий орган экономического субъекта.

Полный комплект бухгалтерской (финансовой) отчетности обязательно должен включать:

- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о прибылях и убытках;
- Отчет об изменениях в капитале;
- Отчет о движении денежных средств;
- Учетную политику;
- Пояснительные примечания.

Экономический субъект поощряется к представлению дополнительной как финансовой, так и не финансовой информации.

Раскрытие информации.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть определена и выделена из прочей представленной информации. При этом все требования МСФО относятся только к бухгалтерской (финансовой) отчетности. Вся прочая информация не регламентирована и представляется на усмотрение управляющего органа экономического субъекта.

Каждый компонент бухгалтерской (финансовой) отчетности должен быть четко определен.

Кроме того, должны быть указаны и повторяться следующие показатели:

- название экономического субъекта или иные опознавательные признаки;
- охватывает ли отчетность отдельный экономический субъект или группу субъектов;
- отчетная дата или период, в зависимости от формы отчетности;
- валюта отчетности;
- уровень точности, применяемый при отражении цифр в отчетности.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность, согласно МСФО 1, должна представляться минимум один раз в год.

В случае представления отчетности в период отличный от вышеуказанного экономический субъект обязан дать обоснование данного отклонения. При этом он обязан раскрыть:

- причину отклонения от общепринятого периода;
- факт того, что сравнительные суммы отчетов не сопоставимы.

Бухгалтерский баланс

Регулярное и последовательное представление для заинтересованных в этом пользователей бухгалтерской (финансовой) информации о наличии в распоряжении экономического субъекта ресурсов и принятых им обязательствах в форме отчета о финансовом положении является одной из основополагающих целей бухгалтерского учета. Такая форма отчетности традиционно именуется бухгалтерским балансом.

Баланс в международной практике представлен в двух формах:

- 1) форма бухгалтерского счета/горизонтальная;
- 2) форма отчета/вертикальная

На практике преобладает вертикальная форма отчета.

Балансы различаются также до терминологии.

- в американской практике актив баланса имеет название активов, пассив – обязательств и капитала;
- в немецких, французских, итальянских используются традиционные термины актива и пассива.

По размещению разделов и статей (проформы) балансы принято делить на:

- американский,
- английский (англо-саксонский),
- континентальный.

Статьи актива размещаются в американском балансе по убыванию их ликвидности, в английском – по возрастанию.

Статьи пассива в английском и американском балансах приводятся по убыванию востребованности, начиная с обязательств и заканчивая капиталом.

В континентальных балансах пассив, наоборот, начинается с капитала.

Особенностью английского баланса является размещение краткосрочной/всей кредиторской задолженности в активе отдельной контрстатьей к краткосрочным/всем активам, а также есть статья чистых активов. Чистые активы называются также рабочим капиталом, а совокупность капитала и обязательств – используемым капиталом.

В общем виде схемы балансов имеют вид:
американский баланс

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Капитал}$$

континентальный баланс

$$\text{Активы} = \text{Капитал} + \text{Обязательства}$$

английский баланс

$$\text{Активы} - \text{Обязательства} = \text{Капитал}$$

Международными стандартами признаны все разновидности балансов. Но МСФО 1 определяет ряд требований к представлению информации в бухгалтерском балансе.

Экономический субъект может подразделять свои активы и обязательства на краткосрочные и долгосрочные.

В том случае, если такое разделение не производится, то активы и обязательства допускается представлять в порядке их ликвидности.

Следует также отметить, что все суммы к возмещению и погашению должны подразделяться по срокам возмещения или погашения в течение 12 месяцев и в более длительный период.

Краткосрочные активы.

К данным активам относят:

- активы, предназначенные для реализации или использования в нормальных условиях хозяйствования в пределах обычного операционного цикла экономического субъекта;

- активы, предназначенные для коммерческих целей или в течение короткого срока. При этом, экономический субъект предполагает реализовать их в течение 12 месяцев, начиная с отчетной даты;
- активы, в виде денежных средств или их эквивалентов без какого-либо ограничения на их использование.

Краткосрочные обязательства.

К данным обязательствам относят:

- обязательства, ожидаемые к погашению при нормальных условиях хозяйствования в течение обычного операционного цикла экономического субъекта;
- обязательства, подлежащие к погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Все прочие активы и обязательства экономического субъекта обязан классифицировать как долгосрочные активы и долгосрочные обязательства.

Кроме того, долгосрочные процентные обязательства, погашение которых должно произойти в течение 12 месяцев, могут быть классифицированы как долгосрочные лишь в случаях, если:

- первоначальный срок составляет период, превышающий 12 месяцев;
 - существует намерение рефинансировать данное обязательство на долгосрочной основе, при обязательном закреплении данного намерения договором на рефинансирование.
- МСФО 1 определяет также минимальный состав информации, которую необходимо отразить в бухгалтерском балансе.

Минимальная информация, которую необходимо отразить в бухгалтерском балансе, представляет собой линейные статьи:

- Основные средства;
- Нематериальные активы;
- Финансовые активы;
- Инвестиции, учтенные по методу участия;
- Запасы;
- Торговые и иные дебиторские задолженности;

- Денежные средства и их эквиваленты;
- Задолженность покупателей и заказчиков и иная дебиторская задолженность;
- Налоговые обязательства и налоговые требования согласно МСФО 12 «Налоги на прибыль»;
- Резервы;
- Долгосрочные обязательства, включающие выплату процентов;
- Доля меньшинства;
- Выпущенный капитал и резервы.

Дополнительные линейные статьи раскрываются в бухгалтерском балансе лишь тогда, когда этого требуют МСФО или, когда от их представления повышается степень достоверности финансового положения экономического субъекта.

Другая информация, представляемая в бухгалтерском балансе или приложениях к нему:

- Раскрытие подклассификации статей.
- Раскрытие по характеру и суммам дебиторской и кредиторской задолженности:
 - материнской компании;
 - родственных дочерних компаний;
 - ассоциированных компаний;
 - связанных сторон.
- Раскрытие для каждого класса акционерного капитала:
 - количество акций, разрешенных к выпуску;
 - количество акций, выпущенных полностью, оплаченных и оплаченных не полностью;
 - номинальная стоимость акции или указание на отсутствие данной стоимости;
 - сверка количества акций на начало и конец года;
 - права, привилегии и ограничения, связанные с соответствующим классом акций;
 - акции, принадлежащие самой компании, ее дочерним или ассоциированным компаниям;
 - акции, зарезервированные для эмиссии, по договорам опциона или продажи.

- Раскрытие характера и назначения каждого резерва в рамках капитала владельцев.
- Сумма дивидендов, предложенных, но официально не утвержденных к выплате.
- Сумма непризнанных дивидендов по привилегированным кумулятивным акциям.

Отчет о прибылях и убытках

Данный отчет представляет информацию о результатах финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта за соответствующий отчетный период.

Так же как и в балансе, в адресной части отчета о прибылях и убытках содержится информация о названии компании, название самого отчета и о периоде, за который он составлен.

Отчет о прибылях и убытках может иметь:

- 1) одноступенчатую форму, когда отдельно группируются все доходы и все расходы, а чистая прибыль составляет разницу между ними;
- 2) многоступенчатую форму, когда чистая прибыль получается путем последовательных расчетов.

В соответствии с МСФО отчет о прибылях и убытках должен включать следующую минимальную информацию:

Минимальная информация, которую необходимо отражать в отчете о прибылях и убытках:

- Выручка;
- Результаты операционной деятельности;
- Затраты по финансированию;
- Доля прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по методу участия;
- Расходы по налогу;
- Прибыль или убыток от обычной деятельности;
- Результаты чрезвычайных обстоятельств;
- Доля меньшинства;
- Чистая прибыль или убыток за период.

Дополнительная информация в отчете о прибылях и убытках может быть представлена в самом отчете или приложениях к нему.

Эта дополнительная информация может содержать анализ расходов по их **А) характеру; Б) функциям**.

При использовании первой классификации расходы в отчете о прибылях и убытках группируются согласно своей сущности, и сам отчет выглядит следующим образом:

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ
за год, закончившийся 31 марта 2001 года

Классификация расходов по их характеру

ВЫРУЧКА	
Другие операционные доходы (расчет б)	
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	
Работа, выполненная компанией и капитализированная (расчет в)	
Использованные расходные материалы и сырье (расчет г)	
Расходы на персонал (расчет д)	
Амортизационные отчисления по материальным и нематериальным активам	
Другие операционные расходы (расчет е)	_____
Прибыль от операционной деятельности	
Финансовые затраты	_____
Прибыль до налогообложения	
Расходы по налогу на прибыль	
Прибыль от обычной деятельности после налогообложения	_____
Результаты чрезвычайных обстоятельств	_____
Чистая прибыль за период	=====

При использовании второй классификации, расходы классифицируются в зависимости от их функций как часть себестоимости, расходов на реализацию или административную деятельность. Отчет о прибылях и убытках имеет следующий вид:

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ
за год, закончившийся 31 марта 2001 года

Классификация расходов по функциям

ВЫРУЧКА	_____
Себестоимость продаж (расчет а)	_____
Валовая прибыль	_____
Другие операционные доходы (расчет б)	_____
Затраты на распространение	_____
Административные расходы	_____
Другие операционные расходы	_____
Прибыль от операционной деятельности	_____
Финансовые затраты	_____
Прибыль до налогообложения	_____
Расходы по налогу на прибыль	_____
Прибыль от обычной деятельности после налогообложения	_____
Результаты чрезвычайных обстоятельств	_____
Чистая прибыль за период	=====

Таким образом, мы рассмотрели, как международные стандарты рекомендуют учитывать и отражать в отчетности различные доходы и расходы предприятия и какая информация должна быть раскрыта в отчете о прибыли и убытках.

Рассмотрим пример составления отчета о прибылях и убытках.

Компания «НБА» является производственным предприятием. Ниже приводится обзор его прибылей и убытков за год, закончившийся 31 марта 2001 года.

Валовый оборот	7 500 000
Затраты на продажу законченной продукции	3 995 100
Использованные материалы.....	910 100
Рабочий труд.....	1 200 000
Переменные фактические накладные производственные издержки.....	800 000
Постоянные фактические накладные производственные издержки.....	845 000
Упаковочный материал.....	310 000
Уровень запасов законченных товаров на начало учетного периода.....	70 000
Уровень запасов законченных товаров на конец учетного периода.....	(140 000)
Затраты на дистрибуцию	718 800
Административные расходы	929 100
Другие операционные расходы	587 100
Доходы от инвестиций	124 800
Доходы от аренды	17 000
Финансовые затраты	234 000
Списание затрат на материалы	25 000
Возмещение постоянных производственных накладных издержек	41 000
Необычайный по размеру расход материалов	15 000
Расходы на подоходный налог	319 700
Превосходящая предполагаемая прибыль	43 100

Издержки на амортизацию были включены в постоянные производственные накладные расходы и составили 418 000 долл., а включенные в административные расходы составили 205 000 долл. Всего расходы по заработной плате и другие расходы, связанные со штатом, включенные в административные расходы, составили 689 300 долл.

(Отчет о прибылях и убытках составлен на основе двух альтернативных классификаций доходов и расходов).

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ
за год, закончившийся 31 марта 2001 года

Классификация расходов по функциям

ВЫРУЧКА	7 500 000
Себестоимость продаж (расчет а)	<u>(3 994 100)</u>
Валовая прибыль	3 505 900
Другие операционные доходы (расчет б)	141 800
Затраты на распространение	(718 800)
Административные расходы	(929 100)
Другие операционные расходы	<u>(587 100)</u>
Прибыль от операционной деятельности	1 412 700
Финансовые затраты	<u>(234 000)</u>
Прибыль до налогообложения	1 178 700
Расходы по налогу на прибыль	<u>(319 700)</u>
Прибыль от обычной деятельности после налогообложения	859 000
Результаты чрезвычайных обстоятельств	<u>43 100</u>
Чистая прибыль за период	<u>902 100</u>

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ
за год, закончившийся 31 марта 2001 года

Классификация расходов по их характеру

ВЫРУЧКА	7 500 000
Другие операционные доходы (расчет б)	141 800
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	70 000
Работа, выполненная компанией	

Глава 3. Представление финансовой
отчетности в соответствии с МСФО

и капитализированная (расчет в)	(1 186 000)
Использованные расходные материалы и сырье (расчет г).....	(1 260 100)
Расходы на персонал (расчет д)	(1 889 300)
Амортизационные отчисления по материальным и нематериальным активам (418000 + 205000)	(623 000)
Другие операционные расходы (расчет е).....	<u>(1 340 700)</u>
Прибыль от операционной деятельности	1 412 700
Финансовые затраты	<u>(234 000)</u>
Прибыль до налогообложения	1 178 700
Расходы по налогу на прибыль	<u>(319 700)</u>
Прибыль от обычной деятельности после налогообложения	859 000
Результаты чрезвычайных обстоятельств	<u>43 100</u>
Чистая прибыль за период.....	<u>902 100</u>

РАСЧЕТЫ

а)	
Затраты на продажи	3 995 100
Сумма, выданная	25 000
Возмещение постоянных производственных накладных расходов	(41 000)
Превышающий нормальный расход материалов.....	<u>15 000</u>
	<u>3 994 100</u>
б)	
Другие операционные расходы	
Доходы от инвестиций.....	124 800

*Глава 3. Представление финансовой
отчетности в соответствии с МСФО*

Доходы от аренды	17 000
	<u>141 800</u>
в)	
Выполненная и капитализированная работа	
Переменные производственные	
накладные расходы	800 000
Постоянные производственные накладные	
расходы (845 000 – 41 000)	804 000
Отдельно раскрытая амортизация	<u>(418 000)</u>
	<u>1 186 000</u>
г)	
Использованное сырье	
Использованные материалы	910 100
Упаковочный материал	310 000
Уценка до чистой фактической стоимости	25 000
Превышающий нормальный расход	<u>15 000</u>
	<u>1 260 100</u>
д)	
Расходы по штату	
Работники	1 200 000
Другие затраты на штат	689 300
	<u>1 889 300</u>
е)	
Другие операционные расходы	
Затраты на дистрибуцию	718 800
Административные расходы	929 100
Операционные расходы	587 100
Расходы на штат, указанные в расчете (д)	(689 300)
Отдельно указанная амортизация	<u>(205 000)</u>
	<u>1 340 700</u>

Отчет об изменениях в капитале

Отчет об изменениях в капитале предусмотрен МСФО 1 и достаточно часто используется в отчетности американских компаний, но в отчете европейских компаний этот отчет имеет недолгую практику.

Он имеет две формы:

- 1) для компаний с полной ответственностью;
- 2) для компаний с ограниченной ответственностью.

МСФО 1 предусматривает минимальный состав информации в отчете об изменениях в капитале.

Минимальная информация, которая должна быть раскрыта в отчете об изменениях в капитале:

- Чистая прибыль или убыток за отчетный период;
- Доходы и расходы, прибыли или убытки, которые признаются непосредственно в капитале и сумма этих статей;
- Результаты изменений в учетной политике;
- Результаты корректировок фундаментальных ошибок.

В зависимости от формы отчета информация в нем будет различна.

Первая форма включает статьи:

- собственный капитал на начало периода,
- инвестиции владельцев,
- чистая прибыль за период,
- изъятия владельцев.

Вторая форма содержит статьи:

- остаток на начало периода,
- изменения в учетной политике,
- дооценка имущества,
- убыток от переоценки имущества,
- курсовые разницы,
- чистая прибыль за период,

- дивиденды,
- эмиссия акции,
- остаток на конец периода.

Статьи детализированы по видам капитала:

- уставный капитал,
- эмиссионный доход,
- фонд переоценки,
- прибыль накопленная и др.

Как правило, отчет об изменениях в капитале содержит остатки за два – три смежных года.

Форма представления данного отчета содержит отдельную информацию по каждому элементу акционерного капитала и резервов (графы) (например, акционерный капитал, дополнительная эмиссия, резерв по переоценке ценностей, резерв по курсовым разницам) и строки с перечнем их возможных изменений (например, изменения в учетной политике, изменения, возникающие в результате переоценки основных средств и инвестиций).

Отдельной строкой показываются данные о чистой прибыли за отчетный период, которая является составной частью собственного капитала и формирует итоговые данные о капитале компании.

Сводный отчет о движении акционерного капитала

	Акционерный капитал	Эмиссионный доход	Резерв по переоценке	Курсовые разницы	Нераспределенная прибыль	Итого
1	2	3	4	5	6	7
Сальдо на 31 декабря 2000 года	X	X	X	(X)	X	X
Изменения в учетной политике					(X)	(X)
Сальдо с учетом изменений в учетной политике	X	X	X	(X)	X	X
Результат переоценки основных средств			X			X
Результат переоценки инвестиций			X			(X)
Курсовые разницы				(X)		(X)
Чистая прибыль (убыток), не отраженная в отчете о прибылях и убытках			X	(X)		X
Прибыль отчетного года					X	X
Дивиденды					(X)	(X)
Увеличение акционерного капитала	X	X				X

Глава 3. Представление финансовой
отчетности в соответствии с МСФО

Сальдо на 31 декабря 2001 года	X	X	X	(X)	X	X
Результат переоценки основных средств			(X)			(X)
Результат переоценки инвестиций			X			X
Курсовые разницы				(X)		(X)
Чистая прибыль (убыток), не отраженная в отчете о прибылях и убытках			X	(X)		X
Прибыль отчетного года					X	X
Дивиденды	X	X			(X)	(X)
Увеличение акционерного капитала						X
Сальдо на 31 декабря 2001 года.	X	X	X	(X)	X	X

Основная идея отчета о движении капитала состоит в последовательной корректировке остатка капитала за предыдущий отчетный период (за исключением последствий изменения в учетной политике) путем вычитания начисленных дивидендов и результата от переоценки инвестиций и прибавления результата от переоценки основных средств, чистой прибыли за отчетный период и дополнительной эмиссии, что дает в результате величину капитала компании на конец отчетного периода

Отчет о движении денежных средств

Порядок составления Отчета о движении денежных средств регламентирует МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств».

Заинтересованных пользователей интересует информация о способности экономического субъекта создавать денежные средства и их эквиваленты, а также его потребности в потреблении потоках денежных средств.

Источником вышеуказанной информации, согласно МСФО 7 является Отчет о движении денежных средств, который содержит в себе сведения об изменениях денежных средств и их эквивалентах экономического субъекта за отчетный период.

Согласно МСФО 7 **денежные средства** включают в себя:

- наличные деньги (касса);
- вклады до востребования.

эквиваленты денежных средств предназначены для использования краткосрочных денежных обязательств. Они представляют собой краткосрочные, высоколиквидные вложения (инвестиции), легко обратимые в денежные средства, с незначительным риском изменения ценности.

В соответствии с МСФО 7 для составления Отчета о движении денежных средств денежные потоки за период классифицируются как:

- денежные потоки от операционной деятельности;
- денежные потоки от инвестиционной деятельности;
- денежные **потоки от финансовой деятельности.**

В разделе **операционная деятельность** отражаются денежные средства от операций, которые сформировали чистую прибыль, за исключением относящихся к инвестиционной и финансовой деятельности.

К такой деятельности обычно относятся:

- поступления денежных средств от продажи товаров или продукции, услуг,

- поступления денежных средств в виде процентов и дивидендов (по выданным кредитам, по инвестициям в ценные бумаги),
- выплаты денежных средств в качестве оплаты поставщикам и оплаты различных расходов (заработная плата, налоги, проценты за пользование кредитами, электричество и т.д.).

Операции, классифицируемые как операционная деятельность, обычно затрагивают счета текущих (оборотных) активов и текущих (краткосрочных) обязательств.

В разделе **инвестиционная деятельность** отражаются денежные средства от операций, связанных с долгосрочными или необоротными активами предприятия. К этим операциям относятся:

- поступления денежных средств от продажи основных средств,
- долгосрочные инвестиции в ценные бумаги,
- возвращение основных сумм кредитов, предоставленных другим предприятиям,
- затраты денежных средств на покупку основных средств, долгосрочных инвестиций или предоставление кредитов другим предприятиям.

В разделе **финансовая деятельность** отражаются денежные средства от операций по привлечению средств от акционеров и кредиторов и выплатам средств акционерам и кредиторам, т.е. операциям, связанным с долгосрочными обязательствами и собственным капиталом компании.

Примерами таких операций являются:

- продажа собственных акций,
- денежные поступления от выпуска облигаций и долгосрочных векселей,
- выплаты денежных средств в качестве дивидендов,
- затраты денежных средств на выкуп собственных акций или погашение основной суммы долгосрочных обязательств.

Форма отчета о движении денежных средств имеет следующий вид:

Отчет о движении денежных средств

Денежные средства от операционной деятельности	X
Чистый приток (отток) денежных средств от операционной деятельности.....	X
Денежные средства от инвестиционной деятельности	X
Чистый приток (отток) денежных средств от инвестиционной деятельности.....	X
Денежные средства от финансовой деятельности	X
Чистый приток (отток) денежных средств от финансовой деятельности	X
Всего увеличение (уменьшение) денежных средств	X
Сальдо денежных средств на начало периода.....	X
Сальдо денежных средств на конец периода.....	X

В примечаниях к отчету о движении денежных средств также должна быть предоставлена информация о неденежных операциях, носящих, как правило, инвестиционный или финансовый характер.

Например, приобретение основных средств в кредит, обмен одних неденежных активов на другие, погашение облигаций за счет выпуска акций и т. д.

Для составления отчета о движении денежных средств необходима следующая информация:

- 1) баланс за отчетный и предшествующий год;
- 2) отчет о прибылях и убытках за текущий год;
- 3) дополнительная информация (из Главной книги) о некоторых операциях, включающих выплаты и поступления денежных средств (например, изменение статьи «Основные

средства» могло произойти в результате продажи старых основных средств и покупки новых, оплаченной частично векселем) и относящихся к инвестиционной или финансовой деятельности.

Существует два метода составления отчета о движении денежных средств:

- 1) прямой метод;
- 2) косвенный метод.

Различие в использовании этих методов касается раздела операционной деятельности.

Сущность первого метода заключается в том, что последовательно рассчитываются основные поступления и основные выплаты денежных средств от операционной деятельности, разница которых составляет чистый приток или отток денежных средств от операционной деятельности.

Второй метод представляет собой трансформацию чистой прибыли в чистую сумму полученных (потраченных) денежных средств и состоит в корректировке суммы чистой прибыли на неденежные статьи. В результате использования этого метода пользователю предоставляется информация только о чистом притоке (оттоке) денежных средств от операционной деятельности, а индивидуальные поступления и выплаты остаются за рамками отчета.

Возникает вопрос: зачем использовать сложные методы, когда информацию о движении денежных средств можно получить из непосредственного анализа счета денежных средств? Теоретически это возможно, если операции компании с денежными средствами проводятся редко, и о каждой из них имеется полная информация. Однако, на практике у компаний обычно достаточно много операций с денежными средствами, и в самом счете сущность каждой из них не описана, поэтому подготовка отчета о движении денежных средств потребует слишком больших затрат. Вследствие этого данный отчет обычно составляется по результатам анализа неденежных статей.

Следующее уравнение поможет понять, как взаимосвязаны изменение величины денежных средств и другие статьи отчетности.

Используемые обозначения:

Д – денежные средства;

А – активы;

О – обязательства;

ТА – текущие (оборотные) активы;

ТО – текущие (краткосрочные) обязательства;

ДА – долгосрочные (необоротные) активы;

ДО – долгосрочные обязательства;

К – капитал;

ЧП – чистая прибыль.

Баланс компании за **отчетный год** можно представить формулой:

$$A_1 = O_1 + K_1$$

или

$$D_1 + TA_1 + DA_1 = TO_1 + DO_1 + K_1$$

или

$$D_1 = TO_1 - TA_1 - DA_1 + DO_1 + K_1$$

Баланс компании за предыдущий год:

$$A_0 = O_0 + K_0$$

или

$$D_0 + TA_0 + DA_0 = TO_0 + DO_0 + K_0$$

или

$$D_0 = TO_0 - TA_0 - DA_0 + DO_0 + K_0$$

Изменение денежных средств за период:

$$D_1 - D_0 = (T_1 - T_0) - (TA_1 - TA_0) - (DA_1 - DA_0) + (DO_1 - DO_0) + (K_1 - K_0)$$

или

$$D_1 - D_0 = (T_1 - T_0) - (TA_1 - TA_0) - (DA_1 - DA_0) + (DO_1 - DO_0) + (K_1 - K_0 + \text{ЧП})$$

или

$$Д_1 - Д_0 = \text{ЧП} + (Т_1 - Т_0) - (ТА_1 - ТА_0) - (ДА_1 - ДА_0) + \\ + (ДО_1 - ДО_0) + (К_1 - К_0)$$

То есть изменение величины денежных средств можно рассчитать как чистую прибыль, увеличенную на изменения текущих обязательств, уменьшенную на изменение текущих активов (других текущих активов, кроме денежных средств), уменьшенную на изменение долгосрочных активов, увеличенную на изменение долгосрочных обязательств и увеличенную на изменение капитала (за исключением изменения за счет чистой прибыли).

Эта формула,

во-первых, дает наглядное представление о взаимосвязи разделов отчета о движении денежных средств: операционной, инвестиционной и финансовой деятельности,

во-вторых, является наглядной иллюстрацией применения методов составления этого отчета.

Рассмотрим использование этих двух методов на примере.

Компания «НБА»
Баланс на 31 декабря 2003 года и на 31 декабря 2004 года

Активы	2004	2003
Текущие активы		
Денежные средства	170	120
Счета к получению	600	400
Запасы товаров.....	840	700
Предоплаченные расходы	<u>60</u>	<u>40</u>
Всего текущие активы	1670.....	1260
Долгосрочные активы		
Основные средства.....	2500.....	2100
Минус накопленный износ.....	<u>(600)</u>	<u>(480)</u>
Всего долгосрочные активы.....	1900.....	1620
Всего активы	<u><u>3570</u></u>	<u><u>2880</u></u>

Обязательства

Текущие обязательства

Счета к оплате 350..... 400

Проценты к выплате..... 30..... 40

Налоги к выплате..... 220..... 120

Всего текущие обязательства..... 600..... 560

Долгосрочные обязательства

Облигации к выплате..... 900..... 640

Всего долгосрочные обязательства 900..... 640

Всего обязательства 1500..... 1200

Капитал

Вложенный капитал

Обычные акции 950..... 800

Накопленная нераспределенная

чистая прибыль 1120..... 880

Всего капитал 2070..... 1680

Всего обязательства и капитал 3570..... 2880

**Отчет о прибылях и убытках
за год, заканчивающийся 31 декабря 2004 года**

Выручка от продаж 5900

Себестоимость реализованных товаров..... 3000

Заработанная плата и другие операционные расходы . 2160

Расходы 70

Расходы на налоги 150

Расходы на износ 240

(5620)

Убыток от продажи основных средств..... (60)

Прибыль от ликвидации задолженности 160

Чистая прибыль 380

Об операциях 2000 года известна следующая информация:

- 1) Все сальдо счетов к оплате возникло в результате закупок запасов товаров.

- 2) Основные средства стоимостью 700 долл. были приобретены по следующей схеме оплаты: 100 долл. – оплата денежными средствами, 600 долл. – выпуск облигаций в качестве оплаты продавцу
- 3) Основные средства первоначальной стоимостью 300 долл. и накопленным износом 120 долл. были проданы за 120 долл. (оплата денежными средствами). Убыток от сделки – 60 долл.
- 4) Денежные средства, полученные от выпуска 300 обычных акций, составили 150 долл.
- 5) Прибыль 160 долл. была получена в результате выкупа облигаций учетной стоимостью 340 долл. за 180 долл.
- 6) Дивиденды 140 долл. были объявлены и выплачены.

ПРЯМОЙ МЕТОД

При подготовке Отчета о движении денежных средств прямым методом сначала рассчитываются денежные средства от операционной деятельности, затем – инвестиционной и финансовой.

Расчет денежных потоков от операционной деятельности в целом представляет собой корректировку статей отчета о прибылях и убытках, относящихся к операционной деятельности, путем сопоставления их с соответствующими счетами баланса.

Денежные средства от операционной деятельности

1. Расчет денежных средств, полученных от покупателей

Счет «Выручка от реализации» («Продажи») в Отчете о прибылях и убытках должен быть скорректирован на счет «Счета к получению» («Дебиторы») в балансе, чтобы получить величину продаж, оплаченных деньгами.

Делается это путем анализа (выверки) счета дебиторов:

начальное сальдо (см. баланс 1999).....	400
конечное сальдо (см. баланс 2000).....	600
оборот по дебету (продажи, см. отчет о прибыли)	5900

**денежные средства от продаж = продажи -
- увеличение счета «Счета к получению»
(+ уменьшение счета «Счета к получению»)**

Проанализируем, что мы имеем по данным отчетности: уменьшение счета или его увеличение?

1999 год 400 долл., 2000 год 600 долл., т.е. произошло увеличение счета на 200 долл. (увеличились отгруженные, но неоплаченные продажи, т.е. в выручку включены неоплаченные суммы).

Следовательно, увеличение счета должно быть сминусовано.

Денежные средства от продаж = 5900 - 200 = 5700.

2. Расчет денежных средств, выплаченных при закупке запасов

Данный расчет связан с корректировкой следующей статьи отчета о прибылях и убытках: себестоимость реализованной продукции или себестоимость реализованных товаров.

Для того чтобы понять логику расчета величины денежных средств, выплаченных при закупке товарных запасов, необходимо знать формулу расчета себестоимости реализованных товаров:

**себестоимость реализованных товаров =
= запасы начальные + закупки - запасы конечные**

соответственно:

**закупки = себестоимость реализованных товаров +
+ запасы конечные - запасы начальные**

Закупки товаров могут производиться как на условиях немедленной оплаты деньгами, так и в кредит.

Для того чтобы получить величину денежных средств, выплаченных при закупке товаров, необходимо скорректировать счет закупок на сумму изменений счета «Счета к оплате».

Выплаченные денежные средства представляют собой оборот по дебету этого счета, закупки – оборот по кредиту.

$$\text{оборот по дебету} = \text{с-до начальное} + \text{оборот по кредиту} - \\ - \text{с-до конечное}$$

или

$$\text{денежные средства, выплаченные при закупке запасов} = \\ = \text{закупки} + \text{уменьшение счетов к оплате} \\ (- \text{увеличение счетов к оплате}).$$

Теперь мы должны узнать, сколько всего было включено в себестоимость реализованных товаров запасов, оплаченных денежными средствами.

Соединив две формулы, получим:

$$\text{денежные средства, выплаченные при закупке запасов,} = \\ = \text{себестоимость реализованных товаров} + \\ + \text{увеличение запасов} (- \text{уменьшение запасов}) + \\ + \text{уменьшение счетов к оплате} \\ (- \text{увеличение счетов к оплате})$$

1) Проанализируем, что произошло: уменьшение или увеличение запасов?

1999 год запасы товаров 700 долл. 2000 год запасы товаров 840 долл.

Следовательно, произошло увеличение товаров на 140 долл. Эту сумму следует прибавить к себестоимости реализованных товаров.

2) Проанализируем, что произошло со счетом «Счета к оплате», т.е. как изменилась кредиторская задолженность по оплате за купленные запасы.

1999 год 400 долл., 2000 год 350 долл.

Следовательно, произошло уменьшение счета (уменьшилась кредиторская задолженность на 50 долл. Эту оплаченную сумму мы должны прибавить к денежным суммам, выплаченным при закупке запасов.

Денежные суммы, выплаченные при закупке запасов, =
 $= 3000 + 140 + 50 = 3190$.

3. Расчет денежных средств, выплаченных в качестве операционных расходов.

Расчет величины денежных средств, выплаченных в качестве операционных расходов, связан с корректировкой статьи операционных расходов отчета о прибылях и убытках на сумму изменений счетов «Предоплаченные расходы».

Счет «Предоплаченные расходы»
оборот по дебету – выплаченные денежные средства
оборот по кредиту – величина, списанная на расходы
оборот по кредиту = с-до начальное + оборот по дебету – с-до конечное

**выплаченные денежные средства =
= операционные расходы + увеличение предоплаченных расходов (- уменьшение предоплаченных расходов).**

Проанализируем, что произошло со счетом «Предоплаченные расходы»?

2003 год 40 долл., 2004 год 60 долл. Произошло увеличение счета на 20 долл., т.е. к операционным расходам отчетного года необходимо прибавить 20 долл., оплаченных за будущие периоды.

Выплаченные денежные средства = $2160 + 20 = 2180$.

4. Расчет денежных средств, выплаченных в качестве процентов и налогов.

Данный расчет представляет собой корректировку соответствующих статей отчета о прибылях и убытках на изменение начисленных обязательств в балансе.

**денежные средства, выплаченные в качестве процентов, =
= расходы на проценты + уменьшение процентов к выплате
(– увеличение процентов к выплате)**

Проанализируем, что произошло со счетом «Проценты к выплате»?

2003 год 40 долл., 2004 год 30 долл. Следовательно, счет уменьшился на 10 долл., т.е. выплачено в отчетном периоде 10 долл. в качестве процентов.

Находим денежные средства, выплаченные в качестве процентов, = $70 + 10 = 80$.

**денежные средства, выплаченные в качестве налогов, =
= расходы на налоги + уменьшение налогов к выплате
(– увеличение налогов к выплате)**

Проанализируем счет «Налоги к выплатам»

2003 год 120 долл., 2004 год 220 долл. Следовательно, произошло увеличение счета на 100 долл. (в отчете о прибылях и убытках показана начисленная, но не выплаченная сумма налогов).

Находим денежные средства, выплаченные в качестве налогов, = $150 - 100 = 50$.

Денежные средства от инвестиционной деятельности

Инвестиционная деятельность обычно связана с операциями, затрагивающими долгосрочные (необоротные) активы.

В нашем примере это покупка и продажа основных средств.

1. Покупка основных средств.

Компания «НБА» приобрела основные средства стоимостью 700\$, в качестве оплаты выпустив облигации на 600\$ для продавца и выплатив 100\$ в виде денежных средств.

Величина 100 представляет собой отток денежных средств от инвестиционной деятельности и отражается в отчете о движении денежных средств.

Величина 600 классифицируется как неденежная инвестиционная и финансовая деятельность и должна быть раскрыта в примечаниях к финансовой отчетности.

2. Продажа основных средств.

Компания «НБА» продала основные средства стоимостью 300\$, накопленный износ по которым составлял 120\$.

Результатом этой продажи явился убыток 60\$. Полученные денежные средства, 120\$, представляют собой приток денежных средств от инвестиционной деятельности, отражаемый в отчете о движении денежных средств. Заметим, что начисленный в текущем году износ основных средств (расходы на износ) не является ни притоком, ни оттоком денежных средств.

Денежные средства от финансовой деятельности

Финансовая деятельность компании связана с разделами долгосрочных обязательств и собственного капитала.

В нашем примере это выпуск облигаций в оплату основных средств (эта операция описана выше как неденежная инвестиционная и финансовая деятельность), выкуп облигаций, выпуск акций и выплата дивидендов.

1. Выкуп облигаций.

Из дополнительной информации известно, что компания «НБА» потратила 180\$ на выкуп облигаций (учетная стоимость 340\$, прибыль от выкупа 160\$).

Величина 180 является оттоком денежных средств от финансовой деятельности.

2. Выпуск акций.

В течение года компания «НБА» выпустила 30 акций по 0,5 долл. Полученные в результате этого выпуска 150 долл. представляют собой приток денежных средств.

3. Выплата дивидендов.

Исходя из дополнительной информации, компания «НБА» выплатила в 2004 году 140\$ денежных средств в виде

дивидендов. Величина 140 – это отток денежных средств от финансовой деятельности.

Итак, мы рассмотрели все операции с денежными средствами компании «НБА».

Полученная информация представляет собой отчет о движении денежных средств, составленный прямым методом, и организована следующим образом:

**Отчет о движении денежных средств за год,
заканчивающийся 31 декабря 2004 года (в долл. США)**

Денежные средства от операционной деятельности	
Денежные средства, полученные от реализации продукции	5700
Денежные средства, заплаченные при закупке запасов.....	(3190)
Денежные средства, заплаченные как операционные расходы	(2180)
Денежные средства, заплаченные как проценты.....	(80)
Денежные средства, заплаченные как налог	<u>(50)</u>
Чистый приток (отток) денежных средств от операционной деятельности	200
Денежные средства от инвестиционной деятельности	
Денежные средства, полученные от продажи основных средств	120
Денежные средства, заплаченные при покупке основных средств	(100)
Чистый приток (отток) денежных средств от инвестиционной деятельности.....	20
Денежные средства от финансовой деятельности	
Денежные средства, полученные от выпуска акций ...1	50
Денежные средства, заплаченные при выкупе облигаций.....	(180)
Денежные средства, выплаченные как дивиденды	<u>(140)</u>

Чистый приток (отток) денежных средств от финансовой деятельности.....	(170)
Всего увеличение (уменьшение) денежных средств.....	50
Сальдо денежных средств на начало 2004 года	<u>120</u>
Сальдо денежных средств на конец 2004 года.....	<u><u>170</u></u>

КОСВЕННЫЙ МЕТОД

Сущность косвенного метода состоит в корректировке чистой прибыли на неденежные статьи, проводимой для того, чтобы получить величины денежных средств от операционной деятельности.

То есть чистая прибыль корректируется на суммы, которые входят в расчет чистой прибыли, но не входят в расчет денежных средств.

Корректировки можно разделить на три группы:

- 1) корректировки на изменения в неденежных текущих активах и текущих обязательствах;
- 2) корректировки на статьи, которые относятся к операционной деятельности, но не требуют ни притока, ни оттока денежных средств;
- 3) корректировки на статьи, которые относятся к инвестиционной и финансовой деятельности.

Рассмотрим их подробнее.

1. Первой статьей неденежных текущих активов является дебиторская задолженность или счета к получению.

Увеличение дебиторской задолженности за период означает, что выручка, рассчитанная для отчета о прибылях и убытках на основе метода начислений, больше, чем полученные денежные средства.

Следовательно, чистая прибыль, полученная на основе этой выручки, должна быть уменьшена на такое увеличение.

Если вернуться к формуле, представленной выше, то становится очевидным общее правило: чистая прибыль должна уменьшаться на увеличение неденежных текущих активов и увеличиваться на их уменьшение, или – увеличение неденежных текущих активов вычитается из чистой прибыли, уменьшение – прибавляется.

Из этой же формулы выводится правило для текущих обязательств: чистая прибыль должна быть увеличена на увеличение текущих обязательств и уменьшена на их уменьшение; или – увеличение текущих обязательств прибавляется к чистой прибыли, уменьшение вычитается.

Экономический смысл таких корректировок можно проиллюстрировать на примере с процентами к выплате. Увеличение этой статьи означает, что на расходы отнесено больше, чем выплачено денежных средств, т.е. при расчете чистой прибыли была вычтена большая величина, чем потраченные денежные средства, следовательно, эта сумма должна быть прибавлена к чистой прибыли.

2. В расчет чистой прибыли входят статьи, которые не влекут ни притока, ни оттока денежных средств. Примерами таких статей являются расходы на износ основных средств, амортизацию нематериальных активов и расходы на создание резерва по безнадежным долгам. Поскольку, с одной стороны, при расчете чистой прибыли они ее уменьшали, а, с другой стороны, такое уменьшение не означает оттока денежных средств, то их величина должна быть прибавлена к чистой прибыли для расчета денежных средств от операционной деятельности.

3. Некоторые статьи, вошедшие в расчет чистой прибыли, не имеют отношения к операционной деятельности: это прибыли и убытки от инвестиционной и финансовой деятельности. Следовательно, при корректировке чистой прибыли для получения денежных средств от операционной деятельности они должны быть элиминированы: прибыли

вычтены, убытки прибавлены. В результате использования косвенного метода раздел операционной деятельности отчета о движении денежных средств в нашем примере будет выглядеть следующим образом.

Корректировка чистой прибыли для получения чистого притока (оттока) денежных средств от операционной деятельности (в долл. США)

Чистая прибыль.....	380
Корректировки:	
Увеличение счетов к получению.....	(200)
Увеличение запасов	(140)
Увеличение prepaid расходов.....	(20)
Уменьшение счетов к оплате.....	(50)
Уменьшение процентов к выплате	(10)
Увеличение налогов к выплате.....	100
Расходы на износ	240
Убыток от продажи основных средств.....	60
Прибыль от выкупа акций.....	(160)
Всего корректировок	(180)
Чистый приток (отток) денежных средств от операционной деятельности.....	200\$

Таким образом, результаты применения косвенного метода совпадают с результатами применения прямого метода.

ГЛАВА 4.

Содержание Международных стандартов финансовой отчетности

Как уже отмечалось выше, на 01.01.2004 г. разработано 44 МСФО. Для изучения стандартов всю совокупность МСФО можно условно разделить на различные группы, например,

1-я систематизация:

- МСФО, определяющие учетную политику;
- МСФО по материальным ценностям и нематериальным активам;
- МСФО, отражающие движение денежных средств;
- МСФО, регулирующие учет инвестиций;
- МСФО по финансовым показателям и правительственным субсидиям;
- МСФО по вознаграждению работников и формированию отчетности по планам пенсионного обеспечения;
- МСФО и финансовые инструменты.

2-я систематизация:

Здесь в группы объединены стандарты в зависимости от их отношения к той или иной форме финансовой отчетности. Такая группировка стандартов носит довольно условный характер, так как многие стандарты можно отнести к нескольким финансовым отчетам.

1-я группа – Стандарты, определяющие учетную политику и влияние на отчетность различных факторов (МСФО 1, 8, 10, 14, 15, 21, 25, 26, 29, 30, 31, 34, 35, 36);

2-я группа – стандарты бухгалтерского баланса (Актив – 2, 4, 15, 16, 17, 25, 32, 38, 39, 40; Обязательства – 19, 20, 37);

3-я группа – стандарты отчета о прибылях и убытках (8, 11, 12, 18, 23, 33);

4-я группа – стандарты отчета о движении денежных средств (7);

5-я группа – стандарты сводной отчетности (22, 24, 27, 28).

Рассмотрим наиболее существенные для составления финансовой отчетности стандарты.

4.1. Стандарты, определяющие учетную политику, и влияние на отчетность различных факторов

К первой основополагающей группе следует отнести Международные стандарты финансовой отчетности, которые позволяют формировать и применять учетную политику экономических субъектов.

Под учетной политикой, согласно Международным стандартам финансовой отчетности, понимают конкретные принципы, основы, условия, правила и их практическое применение, принятые экономическим субъектом с целью подготовки и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Руководство экономических субъектов должно формировать и применять учетную политику таким образом, чтобы вся бухгалтерская (финансовая) отчетность соответствовала требованиям каждого применяемого Международного стандарта финансовой отчетности.

В том случае, если отсутствует конкретное требование или Международный стандарт финансовой отчетности, руководство экономического субъекта должно вырабатывать учетную политику, исходя из своих суждений, которая бы обеспечивала заинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности наиболее полезной информацией, позволяющей принимать оптимальные экономические решения.

Однако, при этом руководству экономического субъекта следует опираться на требования Международных стандартов финансовой отчетности, относящиеся к аналогичным или смежным проблемам и ситуациям.

Кроме того, при решении данного вопроса, руководству экономического субъекта следует применять критерии определения, признания и оценки элементов финансовой отчетности, установленные в Принципах МСФО.

И, наконец, важным моментом выработки учетной политики является то, что возможно существуют решения органов власти, а также органов, устанавливающих национальные стандарты, и отраслевая практика по конкретному вопросу. В такой ситуации менеджерам экономического субъекта следует руководствоваться принципами МСФО.

Каждый экономический субъект в начале периода финансово-хозяйственной деятельности формирует конкретную учетную политику и следует ей как в текущем учете, так и при составлении финансовой отчетности.

Обычно выбор конкретных элементов, подлежащих раскрытию в учетной политике, определяется, главным образом, сферой и условиями финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Применительно к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности, учетная политика раскрывается для внешних заинтересованных квалифицированных пользователей финансовой информации.

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности, в число подлежащих раскрытию элементов учетной политики следует включать лишь такие моменты, раскрытие которых будет помогать заинтересованным квалифицированным пользователям понять способы отражения операций и фактов в результативных показателях финансово-хозяйственной деятельности и финансового положения экономического субъекта.

По этой причине в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» рекомендован перечень моментов, которые должны быть раскрыты при формировании учетной политики. Эти моменты представляют собой **элементы учетной политики**.

К этим элементам следует отнести:

- порядок признания выручки;
- порядок формирования сводной отчетности;
- порядок признания и амортизации основных средств и нематериальных активов;

- порядок учета капитализации затрат по займам и иным затрат;
- порядок учета деятельности по выполнению договоров подряда;
- порядок учета инвестиций в материальные и финансовые активы;
- порядок учета аренды;
- порядок учета запасов;
- порядок учета затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- порядок учета налоговых платежей, в том числе отложенных;
- порядок учета и расчета резервов;
- порядок учета затрат на пенсионное обеспечение;
- порядок пересчета иностранной валюты и хеджирование;
- определение хозяйственных и географических сегментов, а также основы для распределения затрат между сегментами;
- определение денежных средств и их эквивалентов;
- порядок учета инфляции;
- порядок учета правительственных субсидий.

Несмотря на то, что указанный выше перечень элементов, подлежащих раскрытию в учетной политике, весьма обширный, однако, на практике, часто возникают моменты, которые не входят в данный перечень. Этому способствует и то, что экономический субъект индивидуален и не типичен.

Поэтому Международные стандарты финансовой отчетности допускают расширение рекомендованного перечня элементов.

Все заинтересованные квалифицированные пользователи бухгалтерской (финансовой) информации должны иметь возможность сравнивать результативные показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности на протяжении ряда отчетных периодов.

Проведение такой аналитической работы опирается на сопоставимость показателей финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Таким образом, МСФО

предполагает, что в каждом исследуемом отчетном периоде необходимо применять единую методику учета и расчетов результатов финансово-хозяйственной деятельности, финансового положения и потоков денежных средств, то есть использовать единую учетную политику, сформированную по единым общепринятым правилам.

Изменение учетной политики возможно лишь в том случае, когда этого требуют принятые законодательные акты, изменения в стандартах, или тогда, когда данное изменение приведет к улучшению качества отражения финансово-хозяйственных событий и фактов различного характера в представляемой заинтересованным пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Изменение учетной политики в соответствии с МСФО 8 требует **ретроспективного** или **перспективного** подхода.

Согласно ретроспективному подходу новая учетная политика применяется к событиям и различного рода сделкам таким образом, как если бы эта новая учетная политика использовалась всегда, с момента возникновения этих событий и сделок. (Для переходящих договоров на следующие отчетные периоды).

Таким образом, результативные показатели, подлежащие сравнению, необходимо откорректировать в целях отражения новой учетной политики.

Перспективный подход означает применение новой учетной политики к событиям и фактам финансово-хозяйственной деятельности, происходящим после даты изменений в учетной политике.

При этом события и факты финансово-хозяйственной деятельности прошлых периодов не корректируются.

В том случае, если проводимые изменения в учетной политике оказывают существенное воздействие на результативные показатели текущих или любых предшествующих перио-

дов, а также могут оказать существенное воздействие на перспективу, экономический субъект должен раскрывать в ней следующую дополнительную информацию:

- причины проводимых изменений;
- суммы необходимых корректировок по каждому отчетному периоду;
- информацию о том, что вся сравнительная информация была пересчитана, или, что сделать это было практически невозможно.

Согласно МСФО 8 все корректировки, возникающие вследствие изменения учетной политики, включаются в расчет чистой прибыли или убытка за период.

МСФО 10 «События после отчетной даты»

Под **Событиями после отчетной даты** понимают как благоприятные, так и не благоприятные события, которые произошли после отчетной даты до даты утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности к публикации. Подобные события могут вызвать необходимость корректировки балансовых сумм активов и обязательств на отчетную дату, либо вызвать необходимость в раскрытии информации.

МСФО 10 события после отчетной даты подразделяет на:

- События, предоставляющие дополнительные доказательства условий, существующих на отчетную дату (событие происходит в текущем подотчетном периоде).
- События, указывающие на условия, возникшие после отчетной даты.

МСФО 10 определяет, когда экономический субъект должен корректировать свою отчетность по причине возникновения указанных событий.

Внесение поправок в активы и обязательства необходимо в том случае, когда эти поправки дают дополнительную информацию для определения балансовой величины актива или

обязательства. Например, необходимо скорректировать убытки, признанные по дебиторской задолженности, которые подтверждены банкротством должника после отчетной даты.

Если события, происходящие после отчетной даты, не оказывают влияние на состояние активов и пассивов на отчетную дату, необходимость в каких-либо корректировках отпадает. Однако события, важные настолько, что умолчание о них повлияет на решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности, должны быть раскрыты в пояснениях (например, политические изменения в стране или землетрясение, произошедшее после отчетной даты, которое разрушило большую часть производственных мощностей компании (эту часть предстоит оценить в дальнейшем)).

МСФО 10 устанавливает, какая информация должна быть раскрыта в отношении событий после отчетной даты.

Процесс утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности к выпуску зависит от структуры управления, нормативных требований и действующих процедур составления и окончательного оформления финансовой отчетности.

События после отчетной даты должны быть освещены следующим образом:

- природа события
- оценка финансового эффекта или объяснение того, почему такая оценка не может быть сделана.

Пример

Условные события и события, происшедшие после отчетной даты.

Корпорация, отчетная дата которой приходится на 31 декабря, несет долгосрочное зарубежное обязательство, которое не покрыто валютным контрактом.

Сумма в иностранной валюте была конвертирована по курсу на отчетную дату 31 декабря 2000 г., а в бухгалтерских записях указана как 2 миллиона в местной валюте (МВ).

27 февраля 2001 курс местной валюты значительно упал по отношению к доллару США. В этот момент руководители компании приняли решение снизить (хеджировать) дальнейший риск за счет форвардного валютного контракта, который ограничивал бы конечное обязательство до 6 миллионов в местной валюте. Если подобную ситуацию применить на отчетную дату, то получится, что обязательства корпорации превышают стоимость ее активов.

Подобная ситуация подходит под определение событий, происшедших после отчетной даты, в особенности тех, которые относятся к условиям, возникающим после отчетной даты.

Убыток в 4 миллиона МВ, возникающий в 2001 г., должен быть признан в отчете о прибылях и убытках за 2001 г. В финансовой отчетности за год, завершившийся 31 декабря 2000 года, нельзя создавать никаких резервов в отношении этого убытка.

Однако, необходимо продумать, следует ли в процессе подготовки финансовой отчетности применять допущение о непрерывности деятельности. Необходимо принять во внимание дату и периодичность выплаты по обязательствам.

В примечании к финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 2000г., необходимо раскрыть следующую информацию:

- Характер события.
- Оценка финансового эффекта, в данном случае 4 миллиона убытка в местной валюте.

МСФО 14 «Сегментная отчетность»

Целью настоящего Стандарта является установка единых принципов представления в отчетах бухгалтерской (финансовой) информации по отраслевым (хозяйственным) и географическим сегментам.

Этот стандарт применяется ко всем компаниям, долевые или ценные бумаги которых циркулируют на открытом рынке ценных бумаг.

Это позволяет заинтересованным пользователям:

- понять резульативные показатели финансово-хозяйственной деятельности за прошлые периоды;
- оценить риски и прибыли экономического субъекта;
- принимать наиболее обоснованные решения относительно экономического субъекта в целом.

Отраслевой (хозяйственный) сегмент – это выделяемый компонент экономического субъекта, который производит отдельный вид продукции или услуги или группу связанных товаров или услуг, риски и прибыли которого отличаются от других отраслевых сегментов (например, промышленный, финансовый сегменты).

Географический сегмент – это отдельный компонент экономического субъекта, производящий продукцию или представляющий услуги в конкретной экономической среде, риски и прибыли которого отличаются от рисков и прибыли компонентов, действующих в других экономических средах. Географические сегменты могут основываться в зависимости от месторасположения:

- А) операций компании;
- Б) рынков компании;
- В) клиентов компании.

Информация по сегментам формируется в соответствии с учетной политикой, принятой для подготовки и представления сводной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Идентификация сегментов происходит на основе организационной и управленческой структур, а также внутренней системы финансовой отчетности (управленческого учета).

Хозяйственный или географический сегменты являются **отчетными сегментами**, если соблюдены следующие условия:
1) большинство продаж (больше 50%) заработано извне;

- 2) выручка от продаж или результаты сегмента или активы больше либо равны 10% общей соответствующей суммы всех сегментов.

Если вся выручка от внешних клиентов по всем отчетным сегментам вместе составляет менее 75% всей выручки компании, необходимо идентифицировать дополнительные отчетные сегменты, пока не будет достигнут уровень 75%.

Небольшие сегменты можно объединить в один, если их объединяет значительное количество факторов, определяющих хозяйственный или географический сегмент, или их можно объединить с аналогичным значительным отчетным сегментом.

Пример

«МЭГ» представляет собой диверсифицированную компанию, операции которой происходят в пяти хозяйственных и четырех географических сегментах.

Представленная ниже финансовая информация относится к году, заканчивающемуся 30 июня 2001 года:

Данные по хозяйственным сегментам (в тыс. долл.)

	Пиво	Напитки	Отели	Розн. продажа	Упаковка	Всего
Общая выручка от продаж	2249	1244	4894	3815	7552	19754
-Внешним клиентам	809	543	4029	3021	5211	13613
-Другим сегментам	1440	701	865	794	2341	6141
Результаты сегмента	631	(131)	714	(401)	1510	2323
Активы	4977	3475	5253	1072	8258	23035

Данные по географическому сегменту (в тыс. долл.)

	Финляндия	Франция	Великобр.	Австралия	Всего
Общая выручка от продаж	7111	1371	3451	7821	19754
-Внешним клиентам	6841	1000	2164	3608	13613
-другим сегментам	270	371	1287	4213	6141
Результаты сегмента	1536	(478)	494	771	2323
Активы	9231	5001	3667	5136	23035

Первый шаг в процессе идентификации отчетных хозяйственных и географических сегментов компании заключается в установлении сегментов, получающих основную выручку от продаж внешним клиентам:

СЕГМЕНТ	% внешних продаж	Может ли быть квалифицирован?
<i>Хозяйственный</i>		
- пиво	809 / 2249 = 36%	Нет
- напитки	543 / 1244 = 44 %	Нет
- отели	4029 / 4894 = 82%	Да
- розн. продажа	3021 / 3815 = 79%	Да
- упаковка	5211 / 7552 = 69%	Да
<i>Географический</i>		
- Финляндия	6841 / 7111 = 96%	Да
- Франция	1000 / 1371 = 73%	Да
- Великобритания	2164 / 3451 = 63%	Да
- Австралия	3608 / 7821 = 46%	Нет

Второй шаг будет заключаться в том, чтобы сегменты, квалифицированные на первом этапе, соответствовали критерию 10% порога в отношении выручки от продаж, результатов или активов.

Этот порог рассчитывается:

- Продажи (10% × 19754).....	1976
- Результаты сегмента	
<i>Хозяйственный (10% от большего: от (631+714+1510) или (131+401)</i>	286
<i>Географический (10% от большего: от (1536+494+771) или 478</i>	280
- Активы (10% × 23035)	2304

Сегменты	Соответствие пороговому значению	Являются ли отчетными сегментами?
<i>Хозяйственный</i>		
- <i>отели</i>	Продажи, результаты, активы	Да
- <i>розн. продажа</i>	Продажи, результаты	Да
- <i>упаковка</i>	Продажи, результаты, активы	Да

Сегменты	Соответствие пороговому значению	Являются ли отчетными сегментами?
<i>Географический</i>		
- Финляндия	Продажи, результаты, активы	Да
- Франция	результаты, активы	Да
- Великобритания	Продажи, результаты, активы	Да

В качестве третьего шага необходимо проверить, составляет ли вся внешняя выручка, имеющая непосредственное отношение к подотчетным сегментам, 75% от общей сводной выручки компании, составляющей 13 613 000 долл.:

- внешняя выручка отчетных хозяйственных сегментов составляет $12\,261\,000 = (4\,029 + 3\,021 + 5\,211)$ долл., что является 90% от всей выручки от продаж;
- внешняя выручка отчетных географических сегментов равна $10\,005\,000 = (6\,841 + 1\,000 + 2\,164)$ долл., что составляет 73,5% от всей выручки от продаж, т.е. меньше 75%.

В соответствии с МСФО 14 необходимо идентифицировать дополнительные географические сегменты в качестве отчетных, даже если они не будут соответствовать требованиям второго шага о пороге, равном 10%. Это значит, что в соответствии с данным требованием, Австралия будет квалифицирована в качестве отчетного географического сегмента.

Отчетные сегменты в данном случае будут такими:

Хозяйственные – гостиницы, розничные продажи, упаковка

Географические – Финляндия, Франция, Великобритания, Австралия

4.2. Международные стандарты бухгалтерского баланса

МСФО 2 «Запасы»

С точки зрения заинтересованных квалифицированных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, ин-

формация о материальных запасах играет важное значение, так как, во-первых, материальные запасы являются особым классом элементов, входящих в активы экономического субъекта, предназначенные для осуществления операционной деятельности и, во-вторых, материальные запасы играют важную роль в формировании чистой прибыли экономического субъекта.

При этом информация по первому направлению отражается в бухгалтерском балансе, а по второму – в отчете о прибылях и убытках.

Согласно МСФО 2 «Запасы», под запасами следует понимать активы, которые использует экономический субъект для перепродажи в ходе нормальной финансово-хозяйственной деятельности, а также в процессе операционной деятельности в форме сырья или материалов, применяемых в производственном процессе или предоставляемых услугах.

По данному определению к запасам в мировой практике относят:

- товары, приобретенные и хранящиеся у экономического субъекта с целью перепродажи (товарные запасы) у торговых предприятий;
- запасы сырья, материалов, запасы незавершенного производства и запасы готовой продукции в производственных фирмах.
- если экономический субъект оказывает услуги, то под запасами понимают стоимость услуг, которая еще не признана субъектом в качестве дохода.

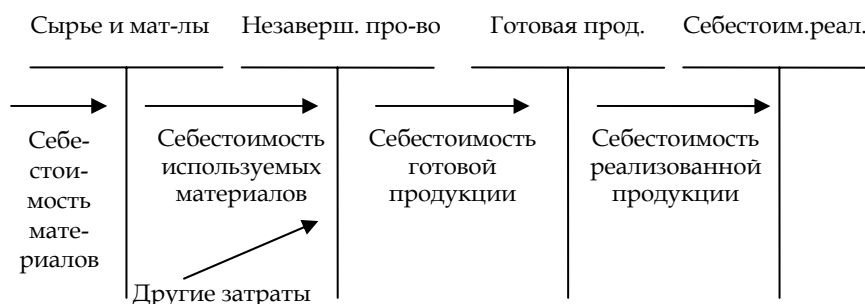
С запасами связаны три основные бухгалтерские проблемы:

- 1) проблема учета запасов;
- 2) проблема оценки запасов;
- 3) проблема отражения в отчетности.

Рассмотрим, как эти проблемы рекомендует решать МСФО 2.

Учет запасов

Рассмотрим схему движения запасов в зависимости от учетного цикла:



Под *себестоимостью товаров* в данном случае понимают: все затраты:

- на приобретение,
- на переработку,
- а также прочие затраты, которые понес экономический субъект при доставке запасов до места их нахождения в настоящее время и приведению их в надлежащее состояние.

Затраты на приобретение – это цена покупки и импортные пошлины.

Себестоимость обработки включает:

- прямые затраты труда;
- производственные накладные расходы;
- переменные накладные расходы;
- постоянные накладные расходы, распределенные на нормальную производительную мощность;
- другие расходы, такие как разработка, затраты по займам и т.п.

Себестоимость услуг состоит из затрат, непосредственно связанных с предоставлением услуг:

- расходные материалы;
- затраты на рабочую силу;
- соответствующие накладные расходы.

Для того чтобы распределить все накладные расходы на весь объем выпускаемой экономическим субъектом продукции, необходимо, еще в начале отчетного периода предположить, сколько единиц продукции, на которые будут распределены накладные расходы, будет выпущено экономическим субъектом за весь отчетный период или исследуемый сезон.

В этой связи МСФО 2 рекомендует в качестве основы использовать работу производственных мощностей экономического субъекта в нормальных условиях хозяйствования.

С этой целью предварительно производят расчет ожидаемого объема производства, используя при этом средние показатели за ряд прошлых периодов или сезонов работы при нормальных условиях хозяйствования, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания.

Однако данная рекомендация МСФО 2 относится, главным образом, к постоянным накладным расходам, абсолютная величина которых, как известно, в данный период времени, не зависит непосредственно от объемов выпускаемой продукции и структуры производства экономического субъекта.

Но при этом следует учитывать, что удельная величина постоянных накладных расходов на единицу выпускаемой продукции при снижении объемов производства экономического субъекта имеет тенденцию к увеличению.

Отсюда напрашивается вывод, что важным определяющим фактором величины себестоимости единицы продукции является уровень активности экономического субъекта. Другими словами, значительные изменения объема выпуска продукции, в следствие влияния постоянных накладных расходов, могут вызвать значительные изменения и в величине себестоимости единицы выпускаемой продукции.

По этой причине применение фактического уровня производства при распределении постоянных накладных рас-

ходов допускается, если данный уровень соответствует или близок к вышеуказанному расчетному.

2. МСФО 2 рекомендует включать прочие затраты в состав себестоимости лишь в той степени, в которой они связаны с доведением материальных запасов до современного местоположения и надлежащего состояния.

В ряде случаев в эту группу могут быть включены непроизводственные накладные расходы, затраты по разработке продукции по индивидуальным заказам, то есть не для массового производства.

Определив таким образом состав затрат, входящих в величину себестоимости материальных запасов, следующим, не менее важным вопросом, требующим всестороннего рассмотрения, является вопрос об оценке величины себестоимости.

Оценка запасов

Оценка стоимости (себестоимости) запасов очень важна, поскольку цена на одни и те же товары варьируется в течение года.

Вопрос состоит в том, сколько по стоимости запасов осталось и сколько ушло в себестоимость продукции.

Учетная практика базируется на предположении, что поступление и продажа (отпуск в производство) запасов трактуются как поток стоимостей, а не как поток физических единиц.

Существует несколько общепринятых методов оценки запасов и соответственно величины, списываемой на себестоимость реализованной продукции:

- 1) метод специфической идентификации;
- 2) метод средней себестоимости;
- 3) метод ФИФО (FIFO – first-in – first-out);
- 4) метод ЛИФО (LIFO – last-in – first-out).

Сущность этих методов рассмотрим на примере.

Пример

Компания «НБА» имеет следующие данные о движении своих запасов за месяц:

1 января Начальные запасы	50 ед. по 1\$
2 января Закупки	150 ед. по 2\$
15 января Закупки	100 ед. по 3\$
20 января Продано (отпущено в производство)	200 ед.
25 января Закупки	50 ед. по 4\$
31 января Конечные запасы	150 ед.

Метод специфической идентификации

В соответствии с методом специфической идентификации предполагается, что мы знаем, какие конкретно единицы запасов проданы (отпущены в производство), а какие остались.

Если, например, конечные запасы компании «НБА» состоят из 50 единиц по 2\$, 50 единиц по 3\$ и 50 единиц по 4\$, то их стоимость:

$$\begin{array}{r} 50 \text{ ед. по } 2\$ = 100\$ \\ 50 \text{ ед. по } 3\$ = 150\$ \\ 50 \text{ ед. по } 4\$ = 200\$ \\ \hline 150 \text{ ед.} = 450\$ \end{array}$$

$$\begin{aligned} \text{Стоимость (себестоимость) запасов, готовых к продаже,} &= \\ = \text{Начальные запасы} + \text{Закупки} &= 50 \text{ ед.} \times 1\$ + 150 \text{ ед.} \times 2\$ + \\ + 100 \text{ ед.} \times 3\$ + 50 \text{ ед.} \times 4\$ &= 50 + 300 + 300 + 200 = 850\$. \end{aligned}$$

Следовательно, себестоимость реализованной продукции = Стоимость запасов, готовых к продаже, – Конечные запасы = 850 – 450 = 400\$.

Этот метод на практике используется в основном в компаниях, торгующих дорогостоящими штучными товарами, или в мелких фирмах, поскольку в остальных случаях его использование затруднено невозможностью определения того, какие именно товары проданы.

Кроме того, применяя этот метод, компания с серийными товарами может манипулировать своей прибылью, продавая при необходимости более дорогие или более дешевые единицы запасов.

Метод средневзвешенной стоимости

Метод основан на предположении, что каждая единица запасов данного периода имеет одинаковую среднюю стоимость, рассчитываемую за период.

В нашем случае такая средняя стоимость единицы запасов равна:

$$\begin{array}{l} \text{Общая стоимость запасов, готовых к продаже} \\ \text{Общее кол-во единиц, готовых к продаже} \end{array} = \frac{850\$}{50 + 150 + 100 + 50} = \frac{850\$}{350\text{уд.}} = 2,43\$$$

↓
закупки

Фактически это средневзвешенная стоимость единицы запасов. Зная, что конечные запасы составляют 150 единиц, рассчитываем стоимость конечных запасов: $150 \times 2,43\$ = 365\$$.

Себестоимость реализованной продукции: $850 - 365 = 485\$$.

Метод ФИФО

Суть третьего метода – ФИФО – состоит в предположении, что запасы продаются (отпускаются в производство) в том же порядке, что и закупаются: первый пришел – первый ушел.

Таким образом, конечные запасы состоят из последних по времени закупок, и для расчета их стоимости (себестоимости) берется стоимость последних пришедших единиц.

В нашем примере это:

Конечные запасы	150ед.
Последние пришли	50 ед. по 4\$ = 200\$

	100 ед. по 3\$ = 300\$
Стоимость конечных запасов	500\$
Себестоимость реализованной продукции	850 - 500 = 350\$

Использование метода ФИФО максимально приближает поток стоимостей к потоку физических единиц. Результатом его применения является то, что стоимость конечных запасов приближена к их текущей рыночной стоимости, а себестоимость реализованной продукции занижается, что приводит к максимальному значению чистой прибыли.

Метод ЛИФО

Метод ЛИФО базируется на предположении, что последние по времени закупки первыми уходят в продажу (производство): последний пришел – первый ушел.

Это позволяет более точно сопоставить доходы и расходы данного периода. Конечные запасы соответственно будут состоять из первых по времени закупок.

Расчет величины конечных запасов базируется на общем количестве запасов независимо от дат их поступления, ушедшие 20 января 200 единиц будут включать 50 единиц, приобретенных 25 января, 100 единиц – 15 января и 50 единиц – 2 января.

Конечные запасы	150 ед.
Первыми пришли	50 ед. по 1\$ = 50\$
	100 ед. по 2\$ = 200\$
Стоимость конечных запасов	250\$
Себестоимость реализованной продукции	850 - 250 = 600\$

Результатом применения метода ЛИФО является максимально приближенная к действительности себестоимость реализованной продукции (поскольку в нее включены последние закупки по текущим рыночным ценам), меньшая по

сравнению с другими методами оценки величина чистой прибыли (при условии роста цен) и заниженная оценка величины конечных запасов в балансе.

Отражение запасов в отчетности

После того как определена стоимость (себестоимость) конечной величины запасов, они должны быть отражены в балансе.

Компании должны отражать их, согласно правилу низкой оценки. Суть его состоит в том, что в силу действия принципа осмотрительности запасы оцениваются и отражаются по наименьшей из возможных стоимостей: себестоимости или возможной чистой цене продаж.

Возможная чистая цена продаж представляет собой расчетную продажную цену за вычетом расчетной стоимости доводки и затрат, необходимых для совершения продажи.

В финансовом отчете необходимо раскрыть следующие пункты:

- в учетной политике описаны используемые методы оценки запасов;
- балансовая стоимость запасов и суммы по каждой категории;
- величина запасов, учтенных по возможной чистой цене продаж;
- сумма любого восстановления, любого списания;
- обстоятельства (события), которые привели к восстановлению (списанию);
- запасы, заложенные под обеспечение обязательств;
- себестоимость запасов, признанных в качестве расходов;
- операционные расходы, применяемые к выручке, признанные в качестве расходов, классифицируются по их характеру.

Международные стандарты и учет основных средств

Следующим важнейшим элементом, составляющим обычно основную часть всех активов экономического субъекта, и поэтому играющего важную роль при определении его финансового положения, а следовательно, влияющего и на результаты финансово-хозяйственной деятельности, являются основные средства.

Под основными средствами в международной практике понимают материальные активы, используемые экономическим субъектом для производства или поставки товаров и услуг, а также сдачи в аренду другим экономическим субъектам или для административных целей, со сроком их полезного использования более одного отчетного периода.

Для того чтобы основные средства были признаны в качестве актива, они, как было указано ранее, должны отвечать двум основным требованиям признания, согласно которым основные средства могут быть признаны в качестве активов, если существует вероятность того, что они будут приносить экономическому субъекту экономическую выгоду. При этом возникает требование определенности того, что экономический субъект получит в будущем экономические выгоды от использования данного актива и возьмет на себя определенные риски.

Это возможно лишь тогда, когда экономические выгоды и соответствующие риски перешли к экономическому субъекту. Иначе актив может быть не признан в качестве такового.

Достижение второго условия признания обычно не имеет затруднений, так как в результате обменных операций легко определяется стоимость основных средств. В том же случае если основные средства создаются собственными силами, то надежная оценка их стоимости возможна из операций с внешними сторонами по приобретению сырья, материалов, рабочей силы и иных затрат, понесенных экономическим субъектом при их создании.

Для определения того, что является учетным объектом основных средств, наряду с вышеизложенным, важно учитывать конкретные обстоятельства и конкретный тип экономического субъекта (его индивидуальность и не типичность).

Согласно МСФО 16 «Основные средства» допускается объединение отдельных незначительных по своей сути активов, таких как шаблоны, инструменты, оборудование и т.д., и применять вышеуказанные требования к их общей совокупной стоимости.

Часть таких незначительных объектов, например, запасные части, обычно отражаются в учете как материальные запасы и списываются на соответствующие расходы по мере их использования.

В том случае, если экономический субъект намерен использовать запасные части в течение нескольких отчетных периодов, а также если они используются нерегулярно и только для обслуживания определенного отдельного объекта основных средств, то учет их в составе активов должен осуществляться как основные средства в течение периода, не превышающего срок полезного использования соответствующего объекта основных средств.

В случае, если составные части основного средства имеют разные сроки их полезного использования, а также когда извлечение экономической выгоды от использования отдельных частей учитываемого объекта осуществляется по различным схемам, требующим применения не одинаковых норм и методов амортизации, то общую сумму понесенных экономическим субъектом затрат, связанных с данным активом, необходимо отражать в учете отдельно, в разрезе каждой составляющей части основного средства.

В ряде случаев экономический субъект приобретает основные средства для целей, не связанных непосредственно с увеличением будущих экономических выгод от их использования. Однако данные основные средства могут оказывать косвенное влияние на получение экономическим субъектом будущих экономических выгод от использования других,

порой тесно связанных с ними, активов. При этом будущие экономические выгоды от их влияния превысят те, которые экономический субъект мог бы получить, если бы данные основные средства не были приобретены.

К таким объектам основных средств следует отнести объекты, которые обеспечивают безопасность финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, а также защиту окружающей среды.

Признание таких основных средств в качестве активов допускается в международной практике лишь в той степени, в какой итоговая балансовая стоимость данного и связанных с ним активов не превысит их общую возмещаемую сумму.

Следующим, не менее важным, вопросом признания основных средств в качестве актива является их первоначальная оценка.

В этой связи МСФО 16 рекомендует применять их фактическую стоимость, под которой понимают совокупность затрат, включающих в себя покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, а также любые прямые затраты по приведению объекта основных средств в рабочее состояние для использования по назначению. При этом любые торговые скидки вычитают при определении покупной цены.

Приобретение основных средств на условиях отсрочки платежа на период, который превышает обычные условия кредитования, оценку активов производят по фактической стоимости равной цене покупки. Возникающая при этом разность между фактической стоимостью и суммарными выплатами признаются как расходы на выплату процентов на весь период кредитования, если только она не капитализируется согласно МСФО 23 «Затраты по займам».

Следует также отметить, что административные и другие общие накладные расходы, а также расходы по вводу в эксплуатацию и другие подготовительные расходы не являются элементами фактической стоимости основных средств, если только они не относятся непосредственно к приобретению и доведению их до состояния пригодного к эксплуатации.

В этом случае первичные операционные убытки, которые понес экономический субъект до достижения эксплуатационных показателей основных средств, признаются как расходы.

В том случае, если экономический субъект производит основные средства для продажи, то оценка этих активов аналогична оценке материальных запасов.

Одним словом, любая внутренняя прибыль при расчете стоимости таких основных средств исключается.

Кроме того, не включаются в себестоимость производимых экономическим субъектом основных средств сверх нормативные затраты сырья и материалов труда и других используемых для их производства ресурсов.

Приобретая объект основных средств путем обмена или частичного обмена на объект основных средств другого типа или другой актив стоимость этого объекта определяют по справедливой стоимости полученного актива, которая в данном случае равна справедливой стоимости обмениваемого актива или части актива, скорректированной на сумму уплаченных денежных средств или их эквивалентов.

В международной практике под справедливой стоимостью понимают сумму денежных средств или их эквивалентов, на которую можно произвести обмен активов при совершении вышеуказанной сделки между хорошо осведомленными и желающими совершить такую операцию сторонами, осуществленной на общих условиях.

Кроме того, объект основных средств может быть приобретен в результате обменной операции на аналогичный актив или долю аналогичного актива, который применяется в том же хозяйственном процессе и имеет равную справедливую стоимость.

В этом случае по данной обменной операции не признается ни прибыль, ни убыток, так как процесс получения дохода не завершен. И тогда стоимость нового актива принимают равной балансовой стоимости передаваемого в обмен актива.

В ряде случаев справедливая стоимость полученного актива может свидетельствовать об обесценении переданного

актива. Тогда необходимо произвести частичное списание стоимости переданного актива, а новый актив следует отражать уже по уменьшенной стоимости.

Ранее, при рассмотрении вопросов оценки элементов финансовой отчетности, было отмечено, что важен момент постоянства оценки объектов основных средств.

В то же время, при модернизации основных средств, увеличивающей срок их полезного использования или повышающей их мощность, а также усовершенствовании деталей и узлов с целью улучшения качества выпускаемой продукции и внедрения новых производственных процессов, обеспечивающих значительное сокращение ранее рассчитанных производственных затрат, перед экономическим субъектом встает вопрос об изменении первоначальной (балансовой) стоимости данного актива.

Одной из существенных проблем оценки такого модернизированного или усовершенствованного объекта основных средств является решение вопроса: какие затраты, понесенные экономическим субъектом в ходе вышеуказанных операций, следует капитализировать в увеличение балансовой стоимости актива.

Иными словами: что является критерием капитализации или отнесения таких затрат на расходы соответствующего периода.

Согласно МСФО 16 последующие затраты, которые связаны с объектом основных средств, признаются в качестве актива и, следовательно, увеличивают его балансовую стоимость лишь тогда, когда экономический субъект с большей долей вероятности получит будущие экономические выгоды, которые превысят первоначально рассчитанные нормативные показатели данного признанного объекта основных средств.

Все прочие последующие затраты должны быть признаны в качестве расходов за период, к которому они относятся.

К таким расходам обычно относят затраты на ремонт или обслуживание основных средств, которые необходимы для восстановления или сохранения экономических выгод

согласно нормативу. При этом расход следует признавать по мере возникновения.

Соответствующий порядок учета последующих затрат, понесенных экономическим субъектом после приобретения основных средств, зависит от условий, учтенных при их первоначальной оценке и признании того, являются ли последующие затраты возмещенными.

Примером может служить то, когда балансовая стоимость объекта основных средств уже отражает утраты экономических выгод, которые от них ожидалось. Последующие затраты, связанные с восстановлением этих выгод, капитализируются в увеличение балансовой стоимости, при условии того, что сама балансовая стоимость не превышает возмещаемой суммы актива.

Аналогичная ситуация происходит в том случае, если покупная цена актива уже отражает тот факт, что экономический субъект будет вынужден понести последующие затраты, необходимые для приведения актива в надлежащее, рабочее состояние.

Примером может служить приобретение объекта основных средств (здания, сооружения и пр.), требующих ремонта.

В этих условиях последующие затраты увеличивают балансовую стоимость актива в той степени, в какой они могут быть возмещены за счет их будущего использования.

Следующим, не менее важным моментом, является проблема последующей оценки основных средств, производимая периодически после первоначального их признания в качестве актива.

Исходя из того, что основные средства составляют, как правило, большую часть всех активов экономического субъекта, представление надлежащей информации о текущей их оценке в бухгалтерской (финансовой) отчетности играет важную роль для заинтересованных в ней пользователей.

В соответствии с этим МСФО 16 рекомендует, после первоначального признания в качестве актива, объект основных средств учитывать по его первоначальной стоимости за выче-

том накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Кроме того международная практика допускает применение альтернативного подхода, т.е. после первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по переоцененной стоимости, которую следует считать его справедливой стоимостью на дату переоценки за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных в последствии.

При этом переоценки должны производиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость объектов основных средств существенно не отличалась от справедливой стоимости на отчетную дату.

Частота проведения переоценок зависит от изменений в справедливой стоимости основных средств.

В том случае, если справедливая стоимость переоцененных активов существенно отличается от их балансовой, то требуется дополнительная переоценка.

Следует отметить, что справедливая стоимость ряда категорий основных средств может иметь произвольные значительные колебания. По этой причине данные основные средства следует переоценивать ежегодно.

Те же объекты основных средств, которые имеют незначительные колебания справедливой стоимости, допускается переоценивать каждые три – пять лет.

При переоценке объекта основных средств накопленная амортизация на дату переоценки:

- либо переоценивается заново пропорционально изменению балансовой стоимости актива до вычета амортизации. В результате после переоценки балансовая стоимость объекта основных средств будет равна его переоцененной стоимости. Данный метод применяют в том случае, если актив переоценивается до восстановительной стоимости с учетом износа путем индексации;
- либо списывается против стоимости актива до вычета амортизации, а чистая величина переоценивается. Данный метод применяют обычно для объектов, которые переоцениваются до их рыночной стоимости.

Величины корректировок, возникающие при вышеуказанных методах переоценки накопленной амортизации, составляют часть общей суммы увеличения или уменьшения балансовой стоимости актива.

Следует отметить, что международные требования по переоценке объектов основных средств обязывают экономический субъект, при переоценке отдельного объекта основных средств, переоценивать и всю группу основных средств, к которым относится данный актив.

Под группой основных средств в международной практике понимают объединение активов, аналогичных по виду и способу их использования экономическим субъектом.

Одновременная переоценка группы производится по причине исключения возможности избирательной переоценки активов, а также представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности статей, являющихся суммой основных средств, оцененных по фактической стоимости и по переоцененной стоимости на разные даты.

Однако допускается переоценку объектов основных средств, входящих в группу, осуществлять по скользящему графику, при условии постоянного обновления результативных показателей и в течение короткого времени.

В случае, когда балансовая стоимость актива увеличивается в результате переоценки, это увеличение следует отражать в бухгалтерской (финансовой) отчетности в разделе «Капитал» по статье «Результат переоценки».

Однако сумму увеличения стоимости основных средств в результате переоценки следует признавать в качестве дохода в той степени, в какой она компенсирует сумму уменьшения стоимости того же актива, признанную ранее в качестве расхода.

В том случае, если балансовая стоимость актива уменьшается в результате переоценки, то данное уменьшение должно признаваться в качестве расхода. При этом сумма уменьшения должна вычитаться непосредственно из соответствующей статьи «Результат переоценки», но в пределах, в ко-

торых данное уменьшение не превышает величину данной статьи в отношении того же самого основного средства.

Одним словом, положительный результат переоценки, включенный в раздел «Капитал», может списываться непосредственно на счет нераспределенной прибыли, когда он будет реализован. При этом вся сумма может быть реализована лишь при выбытии актива.

Однако возможна и частичная реализация этой суммы в процессе использования актива хозяйствующим субъектом.

В этом случае сумма реализованного положительного результата будет равна разности между суммой амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и суммой амортизации, рассчитанной на основе его первоначальной стоимости.

Следует отметить, что списание суммы положительного результата переоценки на счет нераспределенной прибыли не отражают в отчете о прибылях и убытках.

Следующим вопросом, связанным с учетом объектов основных средств и Международными стандартами финансовой отчетности, является вопрос учета и отражения амортизации.

Под амортизацией в международной практике понимают систематическое уменьшение амортизируемой стоимости активов на протяжении срока их полезной службы.

При этом под амортизируемой стоимостью следует понимать себестоимость актива или другую сумму, отраженную в бухгалтерской (финансовой) отчетности вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости, т.е. чистой суммы, которую хозяйствующий субъект ожидает получить за актив в конце срока его полезного использования за вычетом ожидаемых затрат по его выбытию.

Амортизируемую сумму объекта основных средств следует списывать систематически на протяжении срока его полезной службы.

Используемый экономическим субъектом метод амортизации должен отражать схему, по которой субъект потребляет

экономические выгоды, получаемые от использования данного актива.

При этом амортизационные отчисления должны признаваться в качестве расхода за соответствующий период, если только их не включают в балансовую стоимость другого актива.

Известно, что экономические выгоды, заключенные в объекте основных средств, потребляются экономическим субъектом, главным образом, путем использования актива.

Однако существуют и иные факторы, которые приводят к уменьшению экономических выгод, ожидаемых от данного актива, даже если объект основных средств не используется, т.е. находится на консервации.

К данным факторам можно отнести как физический, так и моральный износ.

В этом случае, для определения срока полезного использования актива должны быть учтены следующие факторные признаки:

- ожидаемый объем использования актива, который оценивается либо по предполагаемой мощности, либо по физической производительности актива;
- предполагаемый физический износ, который зависит, как правило, от производственных факторов (количество смен, использующих данный актив, условия хранения и обслуживания актива в простое и пр.);
- моральный износ, который происходит в результате изменений или усовершенствования производственного процесса, или в результате изменений объема спроса на рынке на данную продукцию или услугу, производимые или предоставленные с использованием данного актива;
- юридические или иные аналогичные ограничения на использование актива (например, сроки аренды).

Срок полезной службы актива определяется исходя из его полезности для экономического субъекта. Политика экономического субъекта по вопросам управления активом может включать его реализацию после потребления определен-

ной доли экономических выгод, заключенных в нем, или по прошествии определенного времени.

Таким образом, срок полезной службы актива может быть короче срока его экономического использования. При этом срок полезной службы объекта основных средств определяется оценочным путем исходя из опыта работы экономического субъекта с аналогичными активами.

Как было указано выше, амортизируемая сумма актива определяется путем вычитания ликвидационной стоимости актива.

Однако, в связи с тем, что ликвидационная стоимость актива, как правило, бывает незначительной, то ее можно считать несущественной при расчетах амортизируемой суммы, а значит ей можно пренебречь.

В том случае, если экономический субъект применяет стандартный порядок учета объектов основных средств и предполагает, что ликвидационная стоимость будет иметь значительную величину, то она оценивается на дату приобретения и остается неизменной в случае изменений цен.

При применении экономическим субъектом альтернативного порядка учета объектов основных средств новая оценка производится при каждой последующей переоценке актива.

Оценку активов производят на основе величины ликвидационной стоимости, преобладающей на дату осуществления оценки аналогичных активов, достигших конца срока их полезной службы, и использовавшихся в условиях, аналогичных тем, в которых будут использоваться данные активы, т.е. с использованием данных по аналогам объектов основных средств.

Для систематического списания амортизируемой суммы актива на протяжении всего срока его полезной службы экономическому субъекту дана возможность применять различные методы списания.

Согласно МСФО 16 к данным методам относят:

- метод равномерного начисления;
- метод уменьшения остатка;
- метод суммы изделий.

Под методом равномерного начисления понимают начисление постоянной суммы амортизации на протяжении всего срока полезной службы актива.

Метод уменьшаемого остатка предусматривает уменьшение суммы начисления амортизации на протяжении всего срока полезной службы актива.

И, наконец, согласно методу суммы изделий, сумма амортизации начисляется исходя из предполагаемого использования или предполагаемой производительности актива.

Выбор метода экономическим субъектом основан на предполагаемой схеме получения экономических выгод и применяется, как правило, из периода в период без изменений, если только данная предполагаемая схема получения экономических выгод от использования актива не меняется.

Амортизационные отчисления за период обычно признаются экономическим субъектом в качестве расхода. Однако на практике бывают случаи, когда экономические выгоды, заключенные в активе, используются экономическим субъектом при производстве других активов, не вызывая появления расхода. В этом случае амортизация составляет часть себестоимости другого актива и, следовательно, включается в балансовую стоимость последнего.

Например, известно, что амортизация производственного оборудования включается в затраты по переработке товарно-материальных запасов.

Следует также отметить, что в течение периода существования актива оценка срока его полезного использования может оказаться неточной.

Так, например, срок полезной службы может быть увеличен в результате модернизации объекта основных средств или, наоборот, сокращен в результате изменения технологии производственного процесса, а также спроса на рынке выпускаемой продукции.

В этих случаях срок полезной службы, а значит и норма амортизации должны быть откорректированы для текущего и будущего периодов.

Согласно требованиям МСФО 16 метод амортизации, применяемый к объектам основных средств, должен периодически пересматриваться. При этом, в случае значительных изменений в предполагаемой схеме получения экономических выгод от этих активов метод должен быть изменен с целью отражения данных изменений.

Если при пересмотре схемы вышеуказанное изменение метода амортизации необходимо, то данное изменение должно быть учтено как изменение учетной оценки, а амортизационные отчисления текущего и будущего периодов должны быть откорректированы.

В завершении рассмотрения вопроса, связанного с учетом объектов основных средств, согласно требований МСФО, следует кратко рассмотреть вопрос их выбытия и реализации.

Согласно МСФО 16 объект основных средств должен быть списан с баланса в случаях его выбытия или когда экономическим субъектом принято решение о прекращении использования данного актива. При этом от его выбытия не ожидается никаких экономических выгод.

Прибыли или убытки, которые возникают от выбытия или реализации объекта основных средств, определяются как разность между оценочной суммой чистых поступлений от выбытия или реализации и балансовой стоимостью данного актива и должны признаваться как доход или расход в отчете о прибылях и убытках.

Международные стандарты и аренда

Учет и отчетность операций в отношении финансовой и операционной аренды регулируются МСФО 17 «Аренда». Данный Стандарт позволяет понять арендаторам и арендодателям процесс формирования учетной политики и правила раскрытия информации к различным видам арендных операций. Данный Стандарт не применяется в отношении:

- договоров аренды на разведку или использование природных ресурсов;

- лицензионных соглашений на кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.

Под арендой согласно МСФО 17 понимается соглашение, по которому арендодатель передает арендатору право на использование актива в обмен на платеж или серию платежей.

На практике существует два типа арендных соглашений:

- Финансовая аренда, то есть аренда, при которой происходит практически полный перенос всех рисков и экономических выгод, вытекающих из владения данным активом. При этом право собственности может быть передано, а может и не передаваться.
- Операционная аренда, то есть аренда, отличающаяся от финансовой аренды.

Классификация аренды осуществляется в начале срока аренды. При этом исходят главным образом из содержания, а не из формы договора аренды. Кроме того важным моментом при классификации аренды является то, в какой степени риски и экономические выгоды, связанные с владением активом, распределяются между арендатором и арендодателем.

Под рисками понимается потенциальные потери от простоя мощностей и устаревания технологий, а также отклонений прибыли, вызванных изменением экономических условий.

Под экономическими выгодами в данном случае понимаются ожидаемые прибыльные операции в течение срока экономической службы актива и прибыли от прироста стоимости или реализации остаточной стоимости актива.

К финансовой аренде приводят следующие ситуации:

- к концу срока аренды право собственности на арендованный актив переходит к арендатору;
- арендатору предоставляется право приобретения арендованного актива по цене значительно ниже его справедливой стоимости на момент реализации этого права. При этом в начале срока аренды арендатору известно о возможности реализовать это право;

- срок аренды превышает большую часть срока экономической службы актива, несмотря на то, что право собственности не передается;
- дисконтируемая стоимость минимальных арендных выплат составляет практически всю справедливую стоимость данного актива;
- арендованные активы носят специальный характер и подходят для использования только арендатору без их модификации;
- при аннулировании арендатором аренды все убытки, связанные с этим, принимает на себя арендатор;
- прибыли и убытки в связи с отклонениями остаточной справедливой стоимости переходят к арендатору;
- арендатор имеет право продлить аренду на вторичный период с арендной платой значительно ниже рыночной.

Аренда в финансовой отчетности арендатора

Арендванный актив в рамках финансовой аренды и соответствующее обязательство должны учитываться в соответствии с рассмотренным ранее принципом преобладания экономической сущности над формой. При этом учет производят в следующем порядке:

- На первом этапе аренды арендованный актив и соответствующее обязательство в отношении будущих арендных платежей отражаются в равных суммах. При этом первоначальные прямые затраты, связанные с арендной деятельностью, включаются в стоимость арендуемого актива.
- Арендные платежи складываются из затрат на финансирование и сокращение непогашенного обязательства. Под затратами на финансирование понимается постоянная периодическая ставка процента, начисляемая на оставшееся сальдо обязательства за каждый период в течение всего срока аренды.
- Учет амортизации производят согласно требованиям МСФО 16.

Платежи по операционной аренде (за исключением затрат на страхование) отражаются в отчете о прибылях и убытках как расходы, распределенные равномерно в течение всего срока аренды, если иная систематическая основа не отражает наилучшим образом получение пользователем экономических выгод в соответствии с графиком времени получения им этих выгод.

Аренда в финансовой отчетности арендодателя

Арендванный актив в рамках финансовой аренды отражается в качестве дебиторской задолженности. Учет производят в следующем порядке:

- Данная дебиторская задолженность представляется в сумме равной чистой инвестиции в аренду.
- Признание финансового дохода от аренды опирается на график, отражающий постоянную периодическую норму дохода на данную чистую инвестицию.
- Первоначальные прямые затраты могут быть признаны сразу в качестве расхода, либо могут быть распределены против финансового дохода от аренды на протяжении всего срока арендных отношений.

Арендванный актив в рамках операционной аренды классифицируют в соответствии с его характером. При этом учет производят в следующем порядке:

- Амортизацию признают в соответствии с МСФО 16.
- Доход признается на равномерной основе. Исключение делается для случая, если иная систематическая основа не отражает наилучшим образом данную ситуацию.
- Первоначальные прямые затраты признаются либо сразу в качестве расходов, либо распределяются на протяжении всего срока аренды.

Продажа с обратной арендой

В том случае, если обратная аренда относится к типу финансовой аренды, любое превышение выручки от продажи

данного арендованного актива над балансовой стоимостью в учете арендатора (в данном случае Продавца) следует отсрочить и амортизировать на протяжении всего срока аренды. В данном случае операция является средством представления финансирования арендодателя арендатору. А, следовательно, немедленное признание превышения выручки от продажи актива над его балансовой стоимостью в качестве полученного дохода будет считаться неправильным.

В том случае если обратная аренда относится к типу операционной аренды, то прибыль или убыток от этой операции, осуществленной по справедливой стоимости, признается немедленно. Учет операций, которые превышают или осуществляются ниже справедливой стоимости, производят следующим образом:

- В том случае, если справедливая стоимость ниже балансовой стоимости актива, то убыток, равный разнице между этими величинами, признается немедленно.
- В том случае, если цена продажи выше справедливой стоимости, то данное превышение над справедливой стоимостью необходимо отсрочить и амортизировать на протяжении всего срока аренды.
- В том случае, если продажная цена ниже справедливой стоимости, то любая прибыль или убыток признаются немедленно. Исключение составляет лишь то, когда убыток будет компенсирован будущими арендными платежами по цене ниже рыночной стоимости. В этом случае данный убыток списывают пропорционально арендным платежам.

Международные стандарты и нематериальные активы

Под нематериальным активом понимается идентифицируемый надежный актив, не имеющий физической формы, который используется для производства или предоставления товаров или услуг, для сдачи в аренду, или для административных целей.

МСФО 38 «Нематериальные активы» применяется ко всем нематериальным активам, кроме случаев, рассматривае-

мых в других МСФО. Примерами могут служить торговые марки, компьютерное программное обеспечение, лицензии, нематериальные активы в процессе разработки и пр.

Нематериальный актив признается как актив, если он отвечает двум, ранее указанным, условиям признания.

Иные затраты, которые относятся к нематериальным активам, представляют собой расходы (на исследование, рекламу, обучение и пр.).

В качестве нематериальных активов не признается внутренне созданная деловая репутация, торговая марка, права на публикацию, наименование печатных изданий, списки клиентов и прочие аналогичные статьи.

Нематериальный актив первоначально должен оцениваться по себестоимости, независимо от того приобретен ли он за плату или создан внутри экономического субъекта.

В дальнейшем все затраты, связанные с восстановлением стандартных технических характеристик нематериального актива, следует признавать в качестве расходов. При этом их капитализацию производят тогда, когда существует вероятность того, что экономический субъект получит экономические выгоды, превышающие первоначальные нормы данного актива.

Учет нематериальных активов допускается производить по:

- Себестоимости за вычетом накопленной амортизации, то есть балансовой стоимости, подлежащей списанию до возмещения суммы на убыток от обесценения актива. Это стандартный порядок учета.
- Переоцененной стоимости, представляющей собой справедливую стоимость за вычетом накопленной амортизации, подлежащей списанию до возмещенной суммы на убыток от обесценения. Это альтернативный порядок учета.

При создании нематериального актива внутриэкономического субъекта следует четко различать фазу исследования и разработки.

В этом случае при фазе исследования все затраты необходимо признавать в качестве расходов, в то время как затраты

при фазе разработки следует признавать как нематериальный актив, при условии выполнения следующих требований:

- возможность технического завершения разработки нематериального актива до стадии его готовности к использованию или продаже;
- намерение завершить данный актив и использовать его или продать;
- способность использовать или продать данный нематериальный актив;
- то, каким образом нематериальный актив будет создавать возможные будущие экономические выгоды. При этом должен быть отражен момент наличия рынка для результатов нематериального актива или самого актива, а также, если предполагается его внутреннее использование, то должна быть отражена полезность данного актива;
- наличие и доступность соответствующих технических, финансовых и иных ресурсов для завершения разработки, его использования и продажи;
- возможность надежной оценки затрат.

Амортизацию нематериального актива осуществляют на систематической основе в течение наилучшим образом оцененного срока его полезного использования.

Метод амортизации должен отражать и производиться по графику потребления экономическим субъектом экономических выгод от нематериального актива. В том случае, если невозможно надежно определить вышеуказанный график, то МСФО 38 рекомендует использовать метод равномерного начисления.

Важно также отметить, что экономический субъект обязан как минимум раз в год оценивать возмещаемую сумму нематериального актива, который еще не доступен для использования.

Для определения того, имеет ли место обесценение, экономический субъект должен руководствоваться МСФО 36 «Обесценение активов».

Рассмотренный Стандарт рекомендует различные условия переходного периода, опираясь на то, каким образом отчитывающийся экономический субъект признавал нематериальные активы в прошлом.

МСФО 16 Основные средства

Стандарт устанавливает следующие аспекты учета основных средств:

- время признания активов;
- определение балансовой стоимости;
- амортизационные отчисления;
- определение и учет снижения стоимости;
- требования по раскрытию информации.

Выделяют **три признака**, которым должны удовлетворять основные средства:

- 1) цель приобретения – использование в нормальном процессе функционирования компании, а не перепродажа; международные стандарты (стандарт № 16) выделяют приобретение с целью использования в процессе производства продукции, оказания услуг или реализации товаров и допускают приобретение с целью сдачи в аренду или для административных целей; кроме того, к этой группе могут относиться активы, необходимые для поддержания основных средств в рабочем состоянии;
- 2) длительность срока использования (более одного года) с распределением их стоимости (начисление износа) в течение этого периода;
- 3) наличие материальной (физической) формы.

Базовыми составляющими (классификацией) основных средств являются:

- 1) земля;
- 2) здания и сооружения;
- 3) машины и оборудование;
- 4) прочие.

Главной проблемой учета основных средств является проблема распределения их стоимости во времени.

Именно так, а не как перенесение стоимости на готовый продукт, трактуется понятие «износ».

Для решения этой проблемы бухгалтер при учете основных средств должен последовательно решить следующие вопросы:

- 1) определение первоначальной стоимости основных средств или стоимости, которая будет распределяться по учетным периодам в течение полезного срока их использования;
- 2) определение метода начисления износа;
- 3) отражение расходов, связанных с содержанием основных средств (ремонт, поддержание в рабочем состоянии, модернизация и т.д.);
- 4) отражение выбытия основных средств.

Рассмотрим эти вопросы более подробно.

ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

МСФО 16 предусматривает оценку основных средств по:

- первоначальной стоимости;
- справедливой стоимости.

Согласно международным стандартам, в первоначальную стоимость основных средств включается покупная цена за вычетом полученных скидок, таможенные сборы, невозмещаемые налоги, затраты, прямо относящиеся к приведению основных средств в рабочее состояние (такие, например, как подготовка участка, доставка, монтаж, профессиональные гонорары архитекторам, инженерам и т.д.).

Оценке и учету приобретения отдельных видов основных средств присущи свои особенности.

Рассмотрим их более подробно.

1. **Земля.** В первоначальную стоимость могут быть включены: покупная цена, комиссионные, уплачиваемые агентам

по торговле недвижимостью, налоги при покупке, гонорар адвокатам, затраты на осушение, очистку, улучшение земли, имеющие неограниченный срок существования, затраты по сносу построек, находящихся на земле и препятствующих началу ее полезного использования, и т. д.

В общем случае земля является элементом основных средств. Однако, в случае, когда земля покупается с целью перепродажи, она классифицируется как инвестиции. В этом случае затраты, понесенные в связи с ее содержанием, как правило, капитализируются, а не относятся на затраты текущего периода, поскольку доход от этой земли будет получен в будущем.

ГЛАВА 5.

Методика трансформации бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с МСФО

В настоящее время используется два варианта трансформации финансовой отчетности российских организаций в соответствии с международными стандартами. Первый называют подходом с точки зрения инфляции, второй – подходом с точки зрения валюты. Речь идет лишь о различии технических приемов, поскольку и в том, и в другом случае основной целью трансформации является получение отчетности, скорректированной на инфляцию и, таким образом, достоверно и объективно отражающей экономическую реальность.

Подход с точки зрения инфляции основан на использовании МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции», суть которого состоит в следующем. Финансовая отчетность должна быть представлена в денежных единицах, учитывающих инфляцию, то есть в единицах измерения, действующих на дату составления отчетности. Для этого данные отчетности пересчитываются с помощью общего индекса цен, отражающего изменение общей покупательной способности. Таким образом, отчетность, составленная в российских рублях, должна быть при трансформации скорректирована на общий индекс цен, переведена в валюту по курсу на дату составления отчетности и перегруппирована соответствующим образом. Кроме того, потребуются скорректировать отдельные статьи, учет которых не соответствует правилам, рекомендуемым международными стандартами.

Второй вариант трансформации основан на подходе с точки зрения валюты. Его использование рекомендовано пунктом 17 того же МСФО 29, который предполагает при отсутствии надежного общего индекса цен делать оценки на

основании движения курса обмена валюты, в которой составлена отчетность, и какой-либо стабильной иностранной валюты. Это положение предполагает использование при трансформации финансовой отчетности МСФО 21 «Влияние изменения валютных курсов».

Этот стандарт определяет следующее правило выбора курсов валют для пересчета различных статей финансовой отчетности:

- денежные статьи пересчитываются по курсу на дату составления отчетности;
- неденежные статьи, отражаемые по стоимости приобретения, пересчитываются по курсу на дату приобретения (этот курс обычно называют историческим);
- неденежные статьи, отражаемые по рыночной стоимости, пересчитываются по курсу на дату определения рыночной стоимости.

Таким образом, при трансформации финансовой отчетности российских организаций сначала проводится перегруппировка полученных статей, выраженных в валюте, в соответствии с правилами международных стандартов. Кроме того, производятся корректировки отдельных статей, учет которых не соответствует международным стандартам. Затем рублевые данные пересчитываются в валюту по различным курсам. Полученная разница носит название «трансформационная разница» и классифицируется как статья капитала.

Трансформация бухгалтерской отчетности ООО «Аскона» будет произведена с использованием подхода с точки зрения валюты.

Схема трансформации финансовой отчетности российских организаций в соответствии с международными стандартами представлена в Приложении 3.

Процесс трансформации финансовой отчетности требует тщательной подготовки исходной информации. Как отмечалось выше, трансформация исходных данных предполагает не только пересчет показателей, выраженных в национальной

валюте, в иностранную валюту, но и устранение принципиальных различий между национальными и международными принципами подготовки финансовой отчетности. Такой подход наряду с использованием основных отчетных форм требует подготовки большого объема аналитической информации.

Методика трансформации бухгалтерской (финансовой) отчетности на примере ООО «Аскона»

В настоящем параграфе будет представлена методика трансформации годовых бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках ООО «Аскона» за 2002 год, которые представлены соответственно в Приложениях 4 и 5. Свою деятельность по производству стеклопакетов ООО «Аскона» начало в III квартале 2002 года. Все необходимые дополнительные данные будут представляться по мере возникновения в них потребности при осуществлении трансформации.

Корректировки по классификации и представлению. Пересчет статей бухгалтерской (финансовой) отчетности в иностранную валюту

Первым этапом трансформации бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций в соответствии с МСФО является классификация статей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках по позициям, соответствующим международным стандартам. Одновременно нужно сделать корректировки по представлению, необходимость которых связана с тем, что количество категорий представления информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций жестко регламентировано и значительно больше, чем в МСФО. Но при этом следует учитывать, что каждая существенная статья должна представляться отдельно, а несущественные суммы должны объединяться с суммами аналогичного характера или назначения.

Необходимо обратить внимание на то, что в перегруппировке статей присутствует большая доля условности,

которая зависит от детализации отдельных статей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках конкретной организации.

В международной практике отчет о прибылях и убытках обычно составляется в первую очередь, до бухгалтерского баланса.

Международные стандарты не регламентируют формат отчета о прибылях и убытках, однако они определяют информацию, которая должна быть отражена в этом отчете. Результаты корректировок по классификации и представлению, которые описаны ниже, представлены в Приложении 9.

Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг. По данной статье и МСФО, и российские стандарты учета и отчетности предусматривают отражение чистой выручки (выручки-нетто) от продажи товаров, продукции, работ и услуг за вычетом скидок.

Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг. В российской бухгалтерской (финансовой) отчетности в случае, если организацией не принят в учетной политике порядок списания общехозяйственных расходов непосредственно в дебет счета продаж, их доля, относящаяся к реализованной продукции (работам, услугам), отражается по статье «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг».

Согласно МСФО данная статья отчета о прибылях и убытках включает в себя постоянные и переменные затраты на производство продукции, работ, услуг, проданных в отчетном периоде.

В соответствии с международной практикой к таким затратам относятся:

- прямые затраты материалов;
- прямые затраты труда работников производства;
- брак в производстве;
- производственные накладные расходы.

Таким образом, организация, осуществляющая трансформацию своей бухгалтерской отчетности в соответствии

с МСФО, сталкивается с проблемой классификации расходов по обычной деятельности. Фактически необходимо произвести полную перегруппировку расходов, используя данные аналитического учета. Ограниченный объем работы не позволяет привести данные аналитического учета расходов, поэтому далее будут приведены только примерные перечни затрат, которые относятся к расходам по основной деятельности, а результаты переклассификации статей расходов будут представлены в Приложении 9 (столбец 1). Необходимо отметить, что в международном отчете о прибылях и убытках величины, являющиеся расходами и убытками, показываются не со знаком «минус», а в круглых скобках.

Валовая прибыль. Эта статья представляет собой разницу между выручкой от продажи и себестоимостью проданной продукции. Данный показатель, который имеет существенное значение для анализа доходов и прибыли, был введен ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Операционные расходы. В международной практике данную статью при составлении отчета о прибылях и убытках обычно делят на три группы: административные расходы, расходы на распространение и прочие операционные расходы.

К административным расходам относятся:

- заработная плата управленческого персонала;
- расходы на канцелярские товары;
- расходы на аудиторские, юридические и консультационные услуги;
- командировочные расходы управленческого персонала;
- расходы на коммунальные услуги, связь и информационные услуги;
- расходы на содержание офиса;
- представительские расходы и т.п.

Расходы на распространение включают:

- заработную плату персонала, занятого продажей продукции;
- затраты на организацию выставок, семинаров, презентаций, рекламу в средствах массовой информации;

- затраты на исследование рынка;
- командировочные расходы персонала, занятого продажей продукции и т.п.

Прочие операционные расходы включают в себя те расходы, которые не нашли отражения в предыдущих двух группах.

Накопленная амортизация. В международной практике часто компании в отчете о прибылях и убытках выделяют отдельно расходы на амортизацию (накопленную в отчетном периоде амортизацию по амортизируемым активам). Такое отражение амортизации отдельно от себестоимости продукции и операционных расходов связано с тем, что, несмотря на то, что амортизация признается расходом организации, ее начисление не привело к оттоку денежных средств или их эквивалентов в данном отчетном периоде. По данной строке отражается начисленная ООО «Аскона» в отчетном периоде амортизация как по основным средствам, так и по нематериальным активам. Величину накопленной амортизации можно получить из инвентарных карточек по учету основных средств и карточки учета нематериальных активов, представленных соответственно в Приложениях 6 и 7.

Прибыль (убыток) от операционной деятельности (прибыль (убыток) от операций). Данный показатель получается путем вычитания операционных расходов и расходов на амортизацию из валовой прибыли.

Названия следующих двух статей международного отчета о прибылях и убытках приведены в двух вариантах, так как компания может показывать такие доходы и расходы свернуто или развернуто в соответствии с существенностью информации.

Финансовые прибыли и убытки (доходы и расходы). К таким прибылям и убыткам (доходам и расходам) относятся доходы и расходы от изменения валютных курсов, выплаты процентов по полученным кредитам и займам, получение процентов за предоставленные в пользование денежные средства, поступления, связанные с участием в капиталах других организаций, и т.п.

Прочие прибыли и убытки (доходы и расходы). Данная группа статей представляет собой прибыли и убытки (доходы и расходы) от операций, которые не являются основным видом деятельности компании. Типичными примерами являются результаты от продажи основных средств и нематериальных активов, расходы по реструктуризации компании и др. Данная статья не нашла отражения в Приложении 9, так как в отчетном периоде ООО «Аскона» не осуществляло таких операций.

Прибыль (убыток) до налогообложения. Данная статья рассчитывается как разница между прибылью (убытком) от операционной деятельности и прочими и финансовыми прибылями и убытками (доходами и расходами).

Налог на прибыль. Отражение по данной статье налога на прибыль является сложным вопросом, который требует отдельного рассмотрения. На данном этапе трансформации сумма налога на прибыль переносится из российского отчета о прибылях и убытках.

Чистая прибыль (убыток) от обычной деятельности. По данной статье отражается полученная после вычета налога на прибыль величина. Этот показатель отражает чистую прибыль компании до любых нехарактерных для нормального хода деятельности событий.

Прибыли и убытки от специфических событий выделяются отдельно по соответствующим видам после расчета чистой прибыли от обычной деятельности. Такое представление информации дает пользователю адекватно оценить полученные компанией результаты.

Чрезвычайные прибыли и убытки. Данная статья отражает те прибыли и убытки, которые являются редкими и необычными. Классическими примерами таких событий являются землетрясение, экспроприация собственности, требования нового законодательства и т.п.

Чистая прибыль (убыток) отчетного года получается в конечном итоге путем уменьшения (увеличения) чистой прибыли (убытка) от обычной деятельности на убытки (прибыли) от чрезвычайных обстоятельств.

Следующим шагом является осуществление корректировок по классификации и представлению для бухгалтерского баланса.

И МСФО, и российские стандарты учета и отчетности требуют отдельного представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о долгосрочных и краткосрочных активах и обязательствах. Основным критерием при разделении активов и обязательств является срок их обращения (погашения). К краткосрочным относятся те активы и обязательства, чей срок обращения (погашения) не превышает 12 месяцев после отчетной даты. Все остальные активы и обязательства относятся к долгосрочным.

Нематериальные активы. В начале баланса, если он строится по принципу отражения показателей по отдельным статьям в порядке возрастания их ликвидности, в составе внеоборотных активов раскрывается информация о нематериальных активах организации.

Представлению в финансовой отчетности нематериальных активов посвящен МСФО 38 «Нематериальные активы». В РФ формирование в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 16 октября 2000 г. №91н. Данное Положение было введено в действие с 1 января 2001 г., а до этого бухгалтерский учет и представление в бухгалтерской отчетности нематериальных активов регулировались пунктами 55–57 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н, Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета и другими нормативными актами. Так как в дипломной работе рассматривается трансформация годового бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках ООО «Аскона» за 2002 г., то представляется необходимым рассмотреть порядок учета и отражения в отчетности нематериальных активов, действовавший до 1 января 2002 г.

МСФО 38 определяет нематериальный актив как идентифицируемый немонетарный актив, не обладающий физической формой, контролируемый организацией для производства или являющийся условием производства продукции или осуществления работ, оказания услуг, передачи в аренду или используемый организацией в административных целях.

Согласно российским стандартам учета и отчетности к нематериальным активам относятся права, используемые в хозяйственной деятельности в течение длительного периода времени (более 12-ти месяцев) и приносящие доход. Такие права могут возникать из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав на программы для ЭВМ, базы данных и др.; из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование; из прав на «ноу-хау» и др. [3, п. 55].

По мнению ряда авторов работ, посвященных МСФО, основные различия в представлении нематериальных активов по положениям российских стандартов учета и отчетности и МСФО заключаются в решении проблем о признании затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и отражении в отчетности цены компании (goodwill). Но в связи с тем, что ООО «Аскона» в составе нематериальных активов учитывает только патент на изобретение, вопросы, связанные с решением обозначенных проблем, в дипломной работе рассматриваться не будут.

ООО «Аскона» принадлежит патент на изобретение, выданный сроком на 5 лет. Амортизационные отчисления по данному нематериальному активу определяются линейным способом исходя из нормы, исчисленной на основе срока полезного использования, что не противоречит МСФО. Но международные стандарты требуют представления в балансе или в примечаниях к нему не только остаточной стоимости нематериального актива, но и его первоначальной стоимости и начисленной за отчетный период амортизации. Выписка из кар-

точки учета нематериальных активов, которая содержит необходимую для такого отражения информацию, приведена в Приложении 7.

Основные средства. Следующей обязательной информацией, подлежащей раскрытию в составе внеоборотных средств организации, являются данные об основных средствах. Методика учета основных средств, вопросы признания их балансовой стоимости и сумм начисленного износа определены в МСФО 16 «Основные средства». В РФ порядок формирования информации об основных средствах в бухгалтерском учете регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.

Сравнение определений основных средств, данных в вышеуказанных документах, можно представить в виде таблицы:

Таблица 6

Определение основных средств

ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	МСФО 16 «Основные средства»
<p>Основные средства – часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев. Не относятся к основным средствам предметы, используемые в течение периода менее 12 месяцев независимо от их стоимости и предметы стоимостью на дату приобретения не более стократного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда за единицу независимо от срока их полезного использования.</p> <p>К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие и</p>	<p>Основные средства – материальные активы, которые:</p> <ul style="list-style-type: none"> - имеются у предприятия для использования или хранятся в форме запаса для сдачи в аренду и для административных целей; - используются в течение более чем одного отчетного периода. <p>Признание активов в качестве основных средств возможно в том случае, если:</p> <ul style="list-style-type: none"> - существует вероятность того, что будущие экономические выгоды, связанные с использованием активов, поступят на предприятие; - стоимость актива может быть оценена с большой степенью достоверности.

Окончание табл. 6

ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	МСФО 16 «Основные средства»
силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и прочие основные средства. В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования.	

Приведенное в таблице сравнение определений основных средств показывает, что в российской системе учета и отчетности ключевое значение в определении основных средств придается подробной их классификации, в отличие от определения, общепринятого в международной практике, где основное внимание при определении основных средств уделяется общим правилам соответствия определению актива и признанию его в финансовом отчете в качестве составного элемента. Объясняется это тем, что традиционно в российской системе учета и отчетности преобладала директивная форма регулирования бухгалтерского учета, ограничивающая, а порой и исключая самостоятельность бухгалтера в принятии решения об определении, в частности, какое имущество и по каким критериям относить к основным средствам и по какой стоимости вносить их в финансовую отчетность. В системе МСФО вообще не указывается стоимостная граница как критерий отнесения объекта к основным средствам. Достаточными критериями определения и признания основных средств в качестве активов выступают указанные в таблице положения.

Таким образом, состав активов, учтенных в составе основных средств организации в соответствии с российскими

стандартами учета и отчетности и МСФО, может различаться. Но корректировка состава основных средств потребовала бы существенных трудозатрат при трансформации бухгалтерской (финансовой) отчетности, поэтому обычно она не производится и состав основных средств не корректируется.

Что касается первоначальной оценки, то основные положения международной и российской практики учета в общем совпадают. МСФО 16 «Основные средства» определяет, что объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, должен быть оценен по фактической стоимости. Стандарт выделяет следующие компоненты себестоимости: покупная цена, включающая таможенные пошлины на ввоз и безвозвратные налоги на покупку, любые затраты, непосредственно связанные с приведением объекта основных средств в рабочее состояние для его предполагаемого использования, а также любые торговые скидки и льготы при продажах, вычитаемые при установлении покупной цены.

Аналогичное положение содержится в ПБУ 601 «Учет основных средств»: основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которой признается сумма фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Необходимо отметить, что в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО 16 «Основные средства» не включаются в фактические затраты на приобретение основных средств общехозяйственные (административные) расходы, кроме тех случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением основных средств.

ООО «Аскона» имеет в собственности основные средства, которые можно условно разделить на три группы: линии по производству кровельно-гидроизоляционных материалов, персональные компьютеры и автомобили грузоподъемностью от 0,5 до 2 т. В бухгалтерском балансе, составленном в соответствии с российскими стандартами учета и отчетности, остаточная стоимость этих основных средств показана по строке 122

«Здания, машины и оборудование». ООО «Аскона» было принято решение отразить данные основные средства в бухгалтерском балансе, составленном в соответствии с МСФО, разделив их на следующие группы:

- машины и оборудование;
- транспортные средства;
- офисное оборудование.

Также как по нематериальным активам, МСФО требует представления информации не только об остаточной стоимости основных средств по группам, но и об их первоначальной стоимости и начисленном в отчетном периоде износе. Информация, необходимая для такого представления, содержится в выписках из инвентарных карточек учета основных средств, представленных в Приложении 6.

Запасы. С точки зрения пользователей информации, содержащейся в финансовой отчетности, информация о запасах является особенно важной, так как, во-первых, запасы представляют собой основной компонент активов, предназначенных для осуществления деятельности; во-вторых, запасы играют важную роль в образовании чистого дохода коммерческой организации.

При отражении запасов в соответствии с международными стандартами следует руководствоваться МСФО 2 «Запасы», а в соответствии с российскими – Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01.

В МСФО 2 «Запасы» запасы определены как активы:

- имеющиеся для продажи при обычной хозяйственной деятельности;
- в процессе производства для таких продаж, или
- в форме сырья и материалов для потребления в производственном процессе или при оказании услуг.

Что касается российских стандартов учета и отчетности, то в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»

представлена более развернутая система определений, совокупность которых аналогична одному определению термина «Запасы» в международной практике. Так, в соответствии с российским ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» материально-производственные запасы определены как часть имущества предприятий, используемая при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, предназначенных для продажи; предназначенная для продажи, а также используемая для управленческих нужд организации. Далее, как части этих материально-производственных запасов, в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» даны определения малоценным и быстроизнашивающимся предметам, готовой продукции и товарам.

Российская практика и положения нормативных документов относительно классификации запасов на первый взгляд аналогичны представленным международным. Но в отличие от МСФО в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» выделена отдельная категория запасов – малоценные и быстроизнашивающиеся предметы. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы – часть материально-производственных запасов, используемая в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, либо имеющая стоимость на дату приобретения ниже лимита, утвержденного организацией в пределах не более 100-кратного минимального размера оплаты труда, установленного законодательством. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы отражаются в отчетности по остаточной стоимости. Амортизация рассчитывается одним из следующих способов: линейным; способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ); процентным (исходя из фактической себестоимости предмета и ставки в 50 или 100 процентов при передаче предмета в производство или эксплуатацию).

Таким образом, на конец отчетного периода в российской бухгалтерской отчетности могут быть отражены малоценные и быстроизнашивающиеся предметы по остаточной стоимости.

Так как в МСФО отсутствует такая категория активов, как малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, такие активы могут быть в соответствии с международными стандартами отнесены как к основным средствам организации, так и к запасам. Значит, к этой части имущества в соответствии с российскими и международными стандартами будут применяться разные методы оценки, учета движения и т.п. При составлении финансовой отчетности это имущество будет отражаться по разным статьям баланса.

Но при этом необходимо отметить, что, несмотря на то, что малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» отнесены к запасам, а не к основным средствам, методы их учета максимально приближены к методам учета основных средств. В частности, наравне с линейным методом амортизации малоценных и быстроизнашивающихся предметов введен метод, при котором стоимость списывается пропорционально объему выпущенной продукции. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы оцениваются только по фактической себестоимости в отличие от остальных видов материально-производственных запасов, себестоимость которых может рассчитываться различными методами (ФИФО, ЛИФО и др.).

Поскольку при рассмотрении основных средств было принято допущение о том, что состав основных средств согласно МСФО и российским стандартам учета и отчетности совпадает, следовательно, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы относятся к запасам.

ООО «Аскона» в соответствии с принятой на 2002 г. учетной политикой осуществляет начисление амортизации по малоценным и быстроизнашивающимся предметам в размере 100% при передаче предмета в производство или эксплуатацию. Таким образом, не возникает необходимости осуществлять корректировку остаточной стоимости малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

Другой проблемой, возникающей при трансформации отчетности российских организаций в соответствии с МСФО,

является проблема оценки запасов и отражения информации о них в отчетности.

МСФО рекомендуют определять стоимость запасов следующим образом: себестоимость запасов должна включать в себя стоимость покупок, затраты в связи с переработкой продукции, а также затраты на доставку запасов к месту их расположения в настоящее время и приведению в надлежащее состояние. Затраты на приобретение запасов включают а себя цену покупки, пошлины на ввоз и другие налоги, а также транспортно-заготовительные расходы и прочие расходы, прямо связанные с приобретением готовой продукции, материалов и услуг.

В полном соответствии с вышеприведенными находятся предписания российского ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»: материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Что касается фактических затрат, составляющих стоимость принимаемых к учету запасов (в терминологии системы МСФО) и сырья, материалов, готовой продукции и товаров (в терминологии системы российских учетных стандартов), то их возможный перечень в МСФО 2 «Запасы» и в российском ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» практически совпадает.

Расчет себестоимости запасов, являющихся взаимозаменяемыми, согласно МСФО может производиться следующими методами: по стоимости каждой единицы, по средней себестоимости или по методу ФИФО. МСФО 2 «Запасы» также допускает альтернативный подход: метод ЛИФО.

Если используется метод средней стоимости, то делается произвольное предположение о том, что стоимость переданных в производство или реализованных запасов – это средняя стоимость имеющихся в наличии товаров на начало отчетного периода плюс все запасы, приобретенные (изготовленные) в течение данного периода. Стоимость запасов, рассчитанная по методу средней стоимости, учитывает все цены, по кото-

рым приобретались запасы в течение отчетного периода, и тем самым сглаживается влияние роста и снижения цен.

При использовании метода ФИФО делается произвольное предположение о том, что запасы перепродаются или используются в производстве в порядке их приобретения. При этом предполагается, что наличные запасы на конец отчетного периода представляют собой запасы, приобретенные последними, и поэтому оцениваются по самым последним затратам на приобретение.

При использовании метода ЛИФО делается произвольное предположение о том, что запасы перепродаются или используются в производстве в порядке, обратном их приобретению. При этом предполагается, что наличные запасы на конец отчетного периода представляют собой запасы, приобретенные первыми и до сих пор не использованные.

Так как метод ЛИФО дает более высокую себестоимость реализованной продукции, чем метод ФИФО, он обеспечивает лучшее приближение к текущим ценам, нежели метод ФИФО. Метод ФИФО дает более высокую стоимость запаса на конец периода, чем ЛИФО. В период инфляции метод ФИФО дает такую балансовую оценку запасов, которая ближе к их текущей «реалистичной» стоимости.

Свободный выбор руководством предприятия одного из рассмотренных методов определения передаваемых в производство (реализуемых) запасов в зависимости от конкретной ситуации разрешен международными и национальными стандартами финансовой отчетности.

После того, как определена стоимость (себестоимость) конечной величины запасов, они должны быть отражены в балансе. При этом необходимо учитывать следующее.

В стабильной экономической среде, характеризующейся незначительным уровнем колебаний цен, запасы целесообразно учитывать и отражать в отчетности по стоимости их приобретения. Однако при высоком уровне инфляции отражение в отчетности запасов по стоимости приобретения перестает давать объективную картину их реальной стоимости и хозяйственной полезности как источника потенциального дохода.

Международная практика учета и отчетности выработала достаточно эффективные способы решения такой проблемы. Чтобы сохранить объективность оценки товарно-материальных запасов в условиях ценовой нестабильности МСФО предписывают оценивать запасы по наименьшей оценке из себестоимости и чистой стоимости реализации.

Необходимо отметить, что в российской практике использование правила оценки запасов по низшей из возможных величин в настоящее время не разработано, несмотря на разрешение использовать для оценки запасов рыночную стоимость, если она меньше.

Одно из главных различий положений российских и международных стандартов, касающихся запасов, заключается в представлении их в балансе.

В международной практике обрабатывающие и производственные предприятия, к которым относится ООО «Аскона», обычно выделяют три статьи запасов:

1. Запасы сырья и материалов;
2. Запасы незавершенного производства;
3. Запасы готовой продукции.

Сырье и материалы – это предметы, которые будут использованы в процессе производства продукции (работ, услуг), к незавершенному производству относятся единицы продукции, производство которых завершено частично, а готовая продукция – это часть произведенной продукции, законченная обработкой и готовая к продаже.

В балансовом отчете в соответствии с правилами российских стандартов учета и отчетности запасы отражаются по следующим статьям:

1. Сырье, материалы и другие аналогичные ценности;
2. Животные на выращивании и откорме;
3. Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения);
4. Готовая продукция и товары для перепродажи;
5. Товары отгруженные;

6. Расходы будущих периодов;
7. Прочие запасы и затраты.

В целях соответствия требованиям МСФО, принятая в российской системе учета и отчетности классификация, за исключением товаров отгруженных, может быть сгруппирована по представленным в международной практике категориям: сырье и материалы, незавершенное производство и готовая продукция. Товары отгруженные следует исключить из классификации запасов в целях соответствия требованиям МСФО, поскольку эта категория будет учитываться как дебиторская задолженность в соответствии с учетом по методу начислений.

Также из состава запасов необходимо исключить расходы будущих периодов. Согласно МСФО данная категория – это не что иное, как расходы по авансовым платежам, которые следует классифицировать как предоплату в категории «Дебиторская задолженность». При этом необходимо учесть, что такие расходы должны быть использованы в течение одного года, считая с даты составления балансового отчета. Если же они будут использованы в течение более длительного периода, то такие активы трактуются как отложенные расходы, которые отражаются в балансе обычно после нематериальных активов.

Дебиторская задолженность. В системе МСФО определение, классификация и оценка дебиторской задолженности прямо не определены. В некоторых МСФО представлены общие рекомендации по раскрытию соответствующей информации (МСФО 1 «Представление финансовой отчетности») и некоторые вопросы представления части дебиторской задолженности, определяемой как долги, безнадежные к получению (МСФО 10 «Условные события и события, происшедшие после отчетной даты»).

Тем не менее, при определении и классификации дебиторской задолженности в международной и российской практике не существует определенных расхождений. Под дебиторской задолженностью организации понимают обязательст-

ва покупателей или других контрагентов перед организацией, например, по выплате денег за проданные товары, продукцию, выполненные работы или оказанные услуги. И МСФО, и российские стандарты учета и отчетности предусматривают разделение дебиторской задолженности на долгосрочную и краткосрочную (текущую) по ожидаемым срокам погашения, которые устанавливаются в договорах. Срок погашения краткосрочной дебиторской задолженности не должен превышать 12 месяцев.

Сделав вывод о том, что трактовка дебиторской задолженности в международной практике в целом соответствует принятой в России, необходимо отметить, что российские организации имеют гораздо меньше возможностей как в управлении этой задолженностью, так и в форме представления ее в бухгалтерской (финансовой) отчетности и в способах ее учета (оценки).

Обычно в международной практике дебиторскую задолженность по ее характеру подразделяют на две группы:

1. Торговая дебиторская задолженность – дебиторская задолженность, связанная с нормальной деятельностью компании по реализации товаров, продукции, работ и услуг.
2. Прочая дебиторская задолженность.

Таким образом, при трансформации финансовой отчетности ООО «Аскона» необходимо произвести следующие корректировки по классификации и представлению:

1) в состав торговой дебиторской задолженности включить дебиторскую задолженность покупателей и заказчиков, отраженную по строке 241 бухгалтерского баланса, в сумме 10 997 тыс. руб.;

2) в состав прочей дебиторской задолженности включить данные по строкам 216 «Расходы будущих периодов» (218 тыс. руб.), 220 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (1 885 тыс. руб.), 245 «Авансы выданные» (1 017 тыс. руб.) и 246 «Прочие дебиторы» (1 355 тыс. руб.). Таким образом, прочая дебиторская задолженность составит 4 475 тыс. руб.

По мнению некоторых авторов работ, посвященных МСФО, например, Дымовой И.А., необходимо произвести взаимозачет текущих налоговых требований и текущих налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость. Дымова И.А. рекомендует вычислить сальдо между строкой 220 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и строкой 626 «Задолженность перед бюджетом» и представить его либо по строке «Прочая дебиторская задолженность», либо по строке «Прочая кредиторская задолженность».

ООО «Аскона» приняло решение не осуществлять такой взаимозачет при трансформации бухгалтерской отчетности, так как оценивает суммы налога, отраженные в составе активов и обязательств как существенные, и считает, что взаимозачет снижает возможности пользователей по пониманию проведенных операций и оценке движения денежных средств в будущем.

Денежные средства. К денежным средствам относятся монеты, банкноты, иностранная валюта, текущие и депозитные счета в банках, на использование которых нет никаких ограничений. Если использование денежных средств ограничено, то они в соответствии с МСФО, как правило, классифицируются как инвестиции.

Все денежные средства в международной практике обычно показываются одной строкой. Отчасти это связано с тем, что компании предпочитают держать как можно меньше наличных денежных средств на руках, а в соответствии с принципом существенности нет необходимости отражать в финансовой отчетности несущественные суммы отдельно.

Таким образом, при трансформации бухгалтерского баланса ООО «Аскона» в соответствии с МСФО необходимо объединить строки 261 «Касса» (35 тыс. руб.) и 262 «Расчетные счета» (9 305 тыс. руб.) в категорию «Денежные средства в банках и кассе». Сумма, отражаемая по этой строке, составит 9 340 тыс. руб.

Уставный капитал. МСФО предъявляют жесткие требования к раскрытию информации о капитале. МСФО 1 «Пред-

ставление финансовой отчетности» регламентирует информацию об акционерном капитале по каждому классу, которая должна быть раскрыта в балансе или в примечаниях к нему. Компании, не имеющие акционерного капитала, к которым относится и ООО «Аскона», должны предоставлять информацию, эквивалентную требуемой выше, показывая изменения в течение периода по каждой категории доли в капитале и права, привилегии и ограничения, связанные с каждой категорией доли в капитале. Обычно такую подробную информацию о капитале компании раскрывают в примечаниях к финансовой отчетности, поэтому по данной статье в бухгалтерском балансе можно отразить общую сумму уставного капитала.

Чистая прибыль (убыток) отчетного года. На данном этапе трансформации нет необходимости делать какие-либо корректировки по классификации и представлению чистой прибыли отчетного года, так как трактовка экономической сущности данного показателя, несмотря на различия в терминах, совпадает и в российских, и в международных стандартах.

Краткосрочные займы и кредиты. Теоретически такие краткосрочные обязательства, как займы и кредиты, должны отражаться в учете и отчетности по приведенной (дисконтированной) стоимости будущих оттоков денежных средств, необходимых для их погашения. Однако на практике они отражаются по полной стоимости погашения – сумме, которая будет выплачена при ликвидации обязательства. Такое допущение делается в силу короткого периода существования этих обязательств, что приводит к несущественной разнице в вышеуказанных двух оценках.

Кредиты банков и в соответствии с МСФО, и согласно российским стандартам учета и отчетности отражаются в балансе с учетом причитающихся к уплате процентов. Поэтому при отражении краткосрочного кредита, полученного ООО «Аскона», не возникает необходимости делать какие-либо корректировки.

Кредиторская задолженность. Что касается отражения краткосрочной кредиторской задолженности в пассиве балан-

са, то в международной практике не существует определенной последовательности и подробной классификации непосредственно в форме баланса при раскрытии необходимой информации.

Представление кредиторской задолженности в балансе, составленном согласно МСФО, можно осуществить аналогично представлению дебиторской задолженности, то есть разделить ее на:

1. Торговую кредиторскую задолженность, то есть задолженность, связанную с нормальной деятельностью компании по реализации товаров, продукции, работ и услуг.
2. Прочую кредиторскую задолженность.

Таким образом, при трансформации финансовой отчетности ООО «Аскона» необходимо произвести следующие корректировки по классификации и представлению:

1) в состав торговой кредиторской задолженности включить кредиторскую задолженность поставщиков и подрядчиков, отраженную по строке 621 бухгалтерского баланса в сумме 12 176 тыс. руб.;

2) в состав прочей кредиторской задолженности включить данные по строкам 624 «Задолженность перед персоналом организации» (424 тыс. руб.), 625 «Задолженность перед государственными внебюджетными фондами» (173 тыс. руб.), 626 «Задолженность перед бюджетом» (1 632 тыс. руб.), 627 «Авансы полученные» (7 116 тыс. руб.) и 628 «Прочие кредиторы» (535 тыс. руб.). Таким образом, прочая кредиторская задолженность составит 9 880 тыс. руб.

Результаты корректировок бухгалтерского баланса по классификации и представлению представлены в Приложении 8 (столбец 1).

Согласно схеме трансформации финансовой отчетности, представленной в Приложении 3, годовые бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках ООО «Аскона» необходимо перевести в иностранную валюту. ООО «Аскона» пре-

доставляет финансовую отчетность, составленную в соответствии с МСФО, компании, осуществляющей свою деятельность в Германии. Поэтому в качестве иностранной валюты была выбрана немецкая марка.

Сначала осуществляется пересчет отчета о прибылях и убытках. При этом суммы статей годового отчета о прибылях и убытках получают путем суммирования данных промежуточных (квартальных) отчетов, пересчитанных по среднему курсу немецкой марки за соответствующий отчетный период (квартал). Такой метод обеспечивает более достоверные данные о результатах финансово-хозяйственной деятельности организации, так как доходы и расходы организации могут распределяться в течение отчетного года неравномерно.

ООО «Аскона» было зарегистрировано 27 октября 2002 г. и не имело в III квартале 2002 г. доходов и расходов, подлежащих отражению в отчете о прибылях и убытках. Поэтому при пересчете показателей отчета о прибылях и убытках в немецкие марки используется средний курс за IV квартал 2002 г.

Данные о курсах немецкой марки за IV квартал 2002 года представлены в Приложении 10. Средний курс составил 12,40 руб. за немецкую марку.

Единственной статьей, которая пересчитывается по историческому курсу, является накопленная амортизация. Расчет амортизации основных средств и нематериальных активов по курсу немецкой марки представлен соответственно в Приложениях 11 и 12.

Результат пересчета показателей отчета о прибылях и убытках в немецкие марки представлен в Приложении 9 (столбец 3).

Затем осуществляется пересчет в валюту статей бухгалтерского баланса ООО «Аскона». При этом должны соблюдаться следующие правила:

- при пересчете стоимости основных средств и нематериальных активов, а также суммы уставного капитала используется исторический курс;

- остальные статьи бухгалтерского баланса пересчитываются по курсу немецкой марки на дату составления отчетности (31 декабря 2002 года);
- величина чистой прибыли отчетного года не пересчитывается, а переносится из отчета о прибылях и убытках.

Так как в Приложении 10 приведены курсы немецкой марки за IV квартал 2002 года, то для пересчета статьи «Уставный капитал» необходимо указать, что на дату регистрации ООО «Аскона» 27 сентября 2000 года курс немецкой марки составил 12,43 руб.

В результате пересчета в валюту статей бухгалтерского баланса по различным курсам возникнет «трансформационная разница», которая определяется как разность между активами и капиталом и обязательствами. В данном случае она является отрицательной величиной и составляет 175 тыс. нем. марок. Трансформационная разница показывается в отчете о прибылях и убытках по статье «Курсовая разница», и затем рассчитывается скорректированная на эту разницу величина чистой прибыли отчетного года, которая затем записывается в бухгалтерский баланс.

Результаты пересчета данных бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках ООО «Аскона» в немецкие марки представлены соответственно в Приложениях 8 (столбец 3) и 9 (столбец 4).

Технические корректировки

Завершающим этапом трансформации бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций в соответствии с МСФО является проведение технических корректировок на соответствие правилам ведения бухгалтерского учета по международным стандартам.

Амортизация основных средств. Для учета амортизации основных средств в соответствии с МСФО необходимо пользоваться МСФО 4 «Учет амортизации» и МСФО 16 «Учет основных средств».

И МСФО 4 «Учет амортизации» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» предусматривают возможность применения различных методов амортизации основных средств. ООО «Аскона» в соответствии с положениями учетной политики на 2002 г. применяет линейный метод амортизации основных средств, что не противоречит МСФО.

Согласно МСФО амортизируемая стоимость активов должна относиться систематически на каждый отчетный период в течение срока полезной службы актива. Срок полезного использования основного средства должен определяться с учетом ожидаемого физического износа, юридических и других ограничений на использование. Сроки службы основных средств отличаются в различных странах. Поэтому при трансформации отчетности российские организации должны ориентироваться на пользователей, для которых предназначается финансовая отчетность, составленная в соответствии с МСФО. ООО «Аскона» предоставляет финансовую отчетность компании, осуществляющей свою деятельность в Германии. Таким образом, при определении нормы амортизации основных средств необходимо руководствоваться сроками службы основных средств, принятых в Германии. В таблице представлен расчет годовых норм амортизационных отчислений по основным средствам на основе срока их службы.

Таблица 7

**Расчет годовых норм амортизационных отчислений
по основным средствам, используемых
в международной практике**

Группа основных средств	Срок службы в годах	Годовая норма амортизационных отчислений, %
Линии по производству кровельно-гидроизоляционных материалов	15	6,7
Персональные компьютеры	3	33,3
Автомобили грузоподъемностью от 0,5 до 2,0 т	5	20,0

На основе полученных норм рассчитывается накопленный за отчетный период износ по основным средствам (Приложение 13). Затем определяется отклонение накопленного износа основных средств, рассчитанного по международным нормам, от начисленного в отчетном периоде износа по Единым нормам амортизационных отчислений. В данном случае такое отклонение составило по всем группам основных средств – 6 637 немецких марок. Это означает, что в отчетном периоде ООО «Аскона» начислило амортизации по основным средствам на 6 637 немецких марок больше, чем должно было начислить в соответствии с МСФО.

Таким образом, ООО «Аскона» должно сделать техническую корректировку в бухгалтерском балансе на суммы отклонений по каждой группе основных средств и пересчитать остаточную стоимость основных средств (Приложение 14 (столбец 2)). В отчете о прибылях и убытках также должна быть отражена такая корректировка накопленной амортизации (Приложение 15 (столбец 2)).

Результатом сделанных корректировок будет увеличение показателя прибыли до налогообложения на общую величину отклонения накопленной амортизации по основным средствам. Следовательно, возникает проблема отражения в финансовой отчетности налога на прибыль.

Налог на прибыль. При отражении налога на прибыль в финансовой отчетности согласно международным стандартам следует руководствоваться МСФО 12 «Налоги на прибыль».

Главный вопрос в учете налогов на прибыль состоит в том, как учитывать текущие и будущие налоговые последствия:

- а) будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаются в балансе компании;
- б) сделок и других событий текущего периода, которые признаются в финансовой отчетности компании.

Фундаментальный принцип, на котором основан МСФО 12 «Налоги на прибыль», состоит в следующем. Компания должна (с определенными исключениями) признавать отложенное

налоговое обязательство (требование), когда возмещение или погашение балансовой стоимости актива или обязательства будет увеличивать (уменьшать) будущие налоговые выплаты по сравнению с тем, какими они были бы, если это возмещение или погашение не имело бы налоговых последствий.

Согласно МСФО отложенный налог на прибыль должен признаваться в качестве дохода или расхода и включаться в чистую прибыль или убыток за период.

Отражение в финансовой отчетности российских организаций текущего налога на прибыль соответствует МСФО. Однако отражение отложенного налога на прибыль в финансовой отчетности российских организаций не предусмотрено. В настоящее время российские организации, которые определяют выручку от продаж для целей налогообложения «по оплате», в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности приводят отдельно данные о причитающихся налоговых платежах в бюджет, исчисленных на основе представленных налоговых расчетов, и данные, исчисленные на основе сведений о продажах и финансовых результатах, отраженных в бухгалтерском учете с отражением сумм отклонений.

Однако в балансе и отчете о прибылях и убытках выше-названное отклонение никак не отражается. Поэтому при переводе финансовой отчетности российских организаций в соответствии с МСФО одним из главных вопросов является учет отложенного налога на прибыль.

ООО «Аскона» выручку от продаж для целей налогообложения определяет по отгрузке, поэтому корректировок, связанных с отражением отложенного налога на прибыль, возникшего по данной причине, не производится.

Однако существует обстоятельство, которое порождает возникновение обязательства у ООО «Аскона» по уплате отложенного налога на прибыль. Накопленная амортизация по основным средствам, рассчитанная в соответствии с Едиными нормами амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов, превышает накопленную амортизацию, рассчитанную в соответствии с МСФО. Таким образом,

возникает необходимость корректировки величины прибыли от основной деятельности, а следовательно, и величины налога на прибыль, который рассчитывается следующим образом: разница между накопленной амортизацией, рассчитанная в соответствии с Едиными нормами и в соответствии с МСФО, умножается на ставку налога на прибыль, действовавшую в отчетном периоде:

$$6\,637 \times 30\% / 100\% = 1\,991 \text{ (нем. марок).}$$

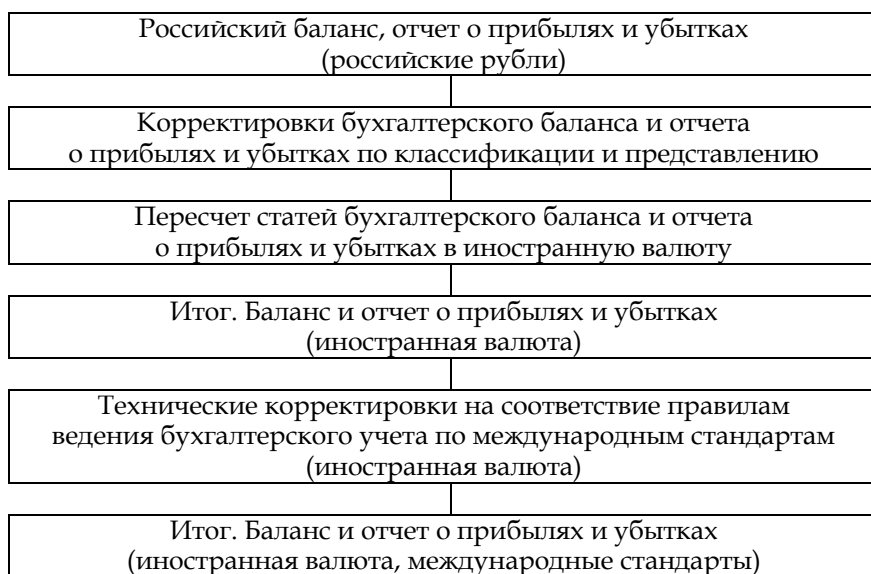
Полученная сумма отражается в отчете о прибылях и убытках отдельной строкой «Отложенный налог на прибыль». Затем рассчитывается окончательная величина чистой прибыли отчетного года, которая переносится в бухгалтерский баланс.

Обязательства по отложенному налогу на прибыль (2 тыс. нем. марок) в соответствии с МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» отражаются в бухгалтерском балансе по строке «Отложенный налог на прибыль» в разделе «Долгосрочные обязательства».

В результате проведенных корректировок получены бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках ООО «Аскона» за 2002 год, соответствующие МСФО (соответственно Приложения 14 и 15).

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

**Схема трансформации бухгалтерской (финансовой)
отчетности российских организаций в соответствии
с международными стандартами финансовой отчетности**



ПРИЛОЖЕНИЕ 2

**Бухгалтерский баланс
на 31 декабря 2001 года**

	Форма № 1 по ОКУД	Коды		
	Дата (год, месяц, число)	0710001		
Организация <u>ООО «Аскона»</u>	по ОКПО	2000	01	05
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН			
Вид деятельности <u>производство стеклопакетов</u>	по ОКДП			
Организационно-правовая форма/форма собственности				
	по ОКОПФ/ОКФС			
Единица измерения: тыс. руб./ млн. руб.	по ОКЕИ			
(ненужное зачеркнуть)				
Адрес		384/385		

Дата утверждения

Дата отправки (принятия)

Актив	Код строки	На начало отчетного года	На конец отчетного года
1	2	3	4
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы (04, 05)	110		150
в том числе:			
патенты, лицензии, товарные знаки (знаки обслуживания), иные аналогичные с перечисленными права и активы	111		150
организационные расходы	112		
деловая репутация фирмы	113		
Основные средства (01, 02, 03)	120		33 572
в том числе:			
земельные участки и объекты природопользования	121		
здания, машины и оборудование	122		33 572
Незавершенное строительство (07, 08, 16, 61)	130		
Доходные вложения в материальные ценности (03)	135		
в том числе:			
имущество для передачи в лизинг	136		
имущество, предоставляемое по договору проката	137		

Актив	Код строки	На начало отчетного года	На конец отчетного года
Долгосрочные финансовые вложения (06, 82)	140		
в том числе:			
инвестиции в дочерние общества	141		
инвестиции в зависимые общества	142		
инвестиции в другие организации	143		
займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев	144		
прочие долгосрочные финансовые вложения	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
ИТОГО по разделу I	190		33 722
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210		27 541
в том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10, 12, 13, 16)	211		6 377
животные на выращивании и откорме (11)	212		
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) (20, 21, 23, 29, 30, 36, 44)	213		84
готовая продукция и товары для перепродажи (16, 40, 41)	214		20 862
товары отгруженные (45)	215		
расходы будущих периодов (31)	216		218
прочие запасы и затраты	217		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (19)	220		1 885
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
в том числе:			
покупатели и заказчики (62, 76, 82)	231		
векселя к получению (62)	232		
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)	233		
авансы выданные (61)	234		
прочие дебиторы	235		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240		13 369
в том числе:			

покупатели и заказчики (62, 76, 82)	241		10 997
векселя к получению (62)	242		
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)	243		
задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал (75)	244		
авансы выданные (61)	245		1 017
прочие дебиторы	246		1 355
Краткосрочные финансовые вложения (56, 58, 82)	250		
в том числе:			
займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев	251		
собственные акции, выкупленные у акционеров	252		
прочие краткосрочные финансовые вложения	253		
Денежные средства	260		9 340
в том числе:			
касса (50)	261		35
расчетные счета (51)	262		9 305
валютные счета (52)	263		
прочие денежные средства (55, 56, 57)	264		
Прочие оборотные активы	270		
ИТОГО по разделу II	290		52 135
БАЛАНС (сумма строк 190 + 290)	300		85 857
	Код строки	На начало отчетного года	На конец отчетного года
Пассив			
1	2	3	4
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал (85)	410		44 000
Добавочный капитал (87)	420		
Резервный капитал (86)	430		
в том числе:			
резервы, образованные в соответствии с законодательством	431		
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432		
Фонд социальной сферы (88)	440		
Целевые финансирования и поступления (96)	450		
Нераспределенная прибыль прошлых лет (88)	460		
Непокрытый убыток прошлых лет (88)	465		
Нераспределенная прибыль отчетного года (88)	470	X	17 611
Непокрытый убыток отчетного года (88)	475	X	

Пассив	Код строки	На начало отчетного года	На конец отчетного года
ИТОГО по разделу III	490		61 611
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты (92, 95)	510		
в том числе:			
кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	511		
займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	512		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
ИТОГО по разделу IV	590		
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты (90,94)	610		2 190
в том числе:			
кредиты банков, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты	611		2 190
займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты	612		
Кредиторская задолженность	620		22 056
в том числе:			
поставщики и подрядчики (60, 76)	621		12 176
векселя к уплате (60)	622		
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)	623		
задолженность перед персоналом организации (70)	624		424
задолженность перед государственными внебюджетными фондами (69)	625		173
задолженность перед бюджетом (68)	626		1 632
авансы полученные (64)	627		7 116
прочие кредиторы	628		535
Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов (75)	630		
Доходы будущих периодов (83)	640		
Резервы предстоящих расходов (89)	650		
Прочие краткосрочные обязательства	660		
ИТОГО по разделу V	690		24 246
БАЛАНС (сумма строк 490 + 590 + 690)	700		85 857

**Справка о наличии ценностей,
учитываемых на забалансовых счетах**

Наименование показателя	Код строки	На начало отчетного года	На конец отчетного года
1	2	3	4
АРЕНДОВАННЫЕ ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА (001)	910		
в том числе по лизингу	911		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение (002)	920		
Товары, принятые на комиссию (004)	930		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов (007)	940		
Обеспечение обязательств и платежей полученные (008)	950		
Обеспечение обязательств и платежей выданные (009)	960		
Износ жилищного фонда (014)	970		
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов (015)	980		
	990		

Руководитель

_____ (подпись)

_____ (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер

_____ (подпись)

_____ (расшифровка подписи)

«__» _____ Г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Отчет о прибылях и убытках
за 12 месяцев 2002 года

Форма № 2 по ОКУД		Коды	
Дата (год, месяц, число)		0710002	
Организация <u>ООО «Аскона»</u>	по ОКПО	2000	01 05
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН		
Вид деятельности <u>производство стеклопакетов</u>	по ОКДП		
Организационно-правовая форма/форма собственности			
	По ОКОПФ/ОКФС		
Единица измерения: тыс. руб./ млн. руб.	По ОКЕИ		
(ненужное зачеркнуть)			
Адрес _____		384/385	

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
1	2	3	4
I. Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010	120 091	
в том числе от продажи:	011		
<i>готовой продукции</i>	012	120 091	
	013		
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	80 656	
в том числе проданных:	021		
<i>готовой продукции</i>	022	80 656	
	023		
Валовая прибыль	029	39 435	
Коммерческие расходы	030	15 651	
Управленческие расходы	040		
Прибыль (убыток) от продаж (строки (010 - 020 - 030 - 040))	050	23 784	

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
II. Операционные доходы и расходы			
Проценты к получению	060		
Проценты к уплате	070		
Доходы от участия в других организациях	080		
Прочие операционные доходы	090		
Прочие операционные расходы	100	2 693	
III. Внереализационные доходы и расходы			
Внереализационные доходы	120	1 858	
Внереализационные расходы	130	2 230	
Прибыль (убыток) до налогообложения (строки (050 + 060 - 070 + 080 + 090 - 100 + 120 - 130))	140	20 719	
Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи	150	3 108	
Прибыль (убыток) от обычной деятельности	160	17 611	
IV. Чрезвычайные доходы и расходы			
Чрезвычайные доходы	170		
Чрезвычайные расходы	180		
Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода) (строки (160 + 170 - 180))	190	17 611	
СПРАВОЧНО			
Дивиденды, приходящиеся на одну акцию: по привилегированным	201		
по обычным	202		
Предполагаемые в следующем отчетном году суммы дивидендов, приходящиеся на одну акцию: по привилегированным	203		
по обычным	204		

Расшифровка отдельных прибылей и убытков

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
		прибыль	убыток	прибыль	убыток
1	2	3	4	5	6
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании	210				
Прибыль (убыток) прошлых лет	220				
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств	230				
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте	240				
Снижение себестоимости материально-производственных запасов на конец отчетного периода	250	х		х	
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности	260				
	270				

Руководитель

_____ (подпись)

_____ (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер

_____ (подпись)

_____ (расшифровка подписи)

«___» _____ Г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Выписки из инвентарных карточек учета
основных средств

Название группы: Линии по производству кровельно-гидро-
изоляционных материалов

Дата и номер акта о приемке: 03.10.00 г., №1

Норма амортизационных отчислений: 9,5%

Шифр амортизационных отчислений: 44109

Отчетные периоды	Поступило, руб.	Выбыло, руб.	Амортизация, руб.	Остаточная стоимость, руб.
2002 г.				
Октябрь	30 610 160			
Ноябрь			242 330	30 367 830
Декабрь			242 330	30 125 500
Итого	30 610 160		484 660	30 125 500

Название группы: Персональные компьютеры

Дата и номер акта о приемке: 06.10.00 г., №2

Норма амортизационных отчислений: 10,0%

Шифр амортизационных отчислений: 48008

Отчетные периоды	Поступило, руб.	Выбыло, руб.	Амортизация, руб.	Остаточная стоимость, руб.
2002 г.				
Октябрь	884 802			
Ноябрь			7 373	877 429
Декабрь			7 373	870 056
Итого	884 802		14 746	870 056

Название группы: Автомобили грузоподъемностью от 0,5 до 2,0 т
Дата и номер акта о приемке: 07.10.00 г., №3
Норма амортизационных отчислений: 14,3%
Шифр амортизационных отчислений: 50401

Отчетные периоды	Поступило, руб.	Выбыло, руб.	Амортизация, руб.	Остаточная стоимость, руб.
2000 г.				
Октябрь	2 639 478			
Ноябрь			31 454	2 608 024
Декабрь			31 454	2 576 570
Итого	2 639 478		62 908	2 576 570

ПРИЛОЖЕНИЕ 5

**Выписка из карточки учета
нематериальных активов**

Название группы: Патент на изобретение

Дата постановки на учет: 04.10.02 г.

Срок полезного использования: 5 лет

Норма амортизационных отчислений: 20,0%

Отчетные периоды	Первоначальная стоимость, руб.	Амортизация, руб.	Остаточная стоимость, руб.
2002 г.			
Октябрь	155 638		
Ноябрь		2 594	150 044
Декабрь		2 594	150 450
Итого	155 638	5 188	150 450

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

Результат корректировок российского бухгалтерского баланса ООО «Аскона» по классификации и представлению в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Пересчет статей бухгалтерского баланса в немецкие марки

Статья бухгалтерского баланса	Сумма, тыс. руб.	Курс немецкой марки, используемый при пересчете, руб.	Сумма, тыс. нем. марок
А	1	2	3
АКТИВЫ			
Долгосрочные активы			
Нематериальные активы	150		12
в том числе:			
патенты и лицензии	155	12,45	13
накопленная амортизация по патентам и лицензиям	5	12,45	1
Основные средства	33 572		2 686
в том числе:			
машины и оборудование	30 610	12,51	2 447
накопленный износ по машинам и оборудованию	485	12,51	39
транспортные средства	2 640	12,40	213
накопленный износ по транспортным средствам	63	12,40	5
офисное оборудование	885	12,45	71
накопленный износ по офисному оборудованию	15	12,45	1
Итого долгосрочных активов	33 722		2 698
Краткосрочные активы			
Запасы	27 323		2 044
в том числе:			
сырье и материалы	6 377	13,37	477
незавершенное производство	84	13,37	6
готовая продукция и товары	20 862	13,37	1 561
Дебиторская задолженность	15 472		1 158
в том числе:			
торговая дебиторская задолженность	10 997	13,37	823
прочая дебиторская задолженность	4 475	13,37	335
Денежные средства	9340		699

Продолжение таблицы

Статья бухгалтерского баланса	Сумма, тыс. руб.	Курс немецкой марки, используемый при пересчете, руб.	Сумма, тыс. нем. марок
в том числе: денежные средства в банках и кассе	9340	13,37	699
Итого краткосрочных активов	52 135		3 901
ИТОГО АКТИВОВ	85 857		6 599
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Капитал и резервы			
Уставный капитал	44 000	12,43	3 540
Чистая прибыль (убыток) отчетного года	17 611		1 245
Итого капитала и резервов	61 611		4 785
Краткосрочные обязательства			
Займы и кредиты	2 190		164
в том числе: кредиты банков	2 190	13,37	164
Кредиторская задолженность	22 056		1 650
в том числе: торговая кредиторская задолженность	12 176	13,37	911
прочая кредиторская задолженность	9 880	13,37	739
Итого краткосрочных обязательств	24 246		1 814
ИТОГО КАПИТАЛА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	85 857		6 599

ПРИЛОЖЕНИЕ 7

Результат корректировок российского отчета о прибылях и убытках ООО «Аскона» по классификации и представлению в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Пересчет статей отчета о прибылях и убытках в немецкие марки

Статья отчета о прибылях и убытках	Сумма, тыс. руб.	Курс немецкой марки, используемый при пересчете, руб.	Сумма (до расчета курсовой разницы), тыс. нем. марок	Сумма, тыс. нем. марок
А	1	2	3	4
Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг	120 091	12,40	9 685	9 685
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	(61 748)	12,40	(4 980)	(4 980)
Валовая прибыль	58 343		4 705	4 705
Административные расходы	(20 144)	12,40	(1 625)	(1 625)
Расходы на распространение	(16 494)	12,40	(1 330)	(1 330)
Прочие операционные расходы	(335)	12,40	(27)	(27)
Накопленная амортизация	(571)		(46)	(46)
Прибыль (убыток) от операционной деятельности	20 799		1 677	1 677
Финансовые доходы и расходы	(80)		(6)	(181)
в том числе:				
расходы на выплату процентов по кредиту	(80)	12,40	(6)	(6)
курсовая разница				(175)
Прибыль (убыток) до налогообложения	20 719		1 671	1 496
Налог на прибыль	(3 108)	12,40	(251)	(251)
Чистая прибыль (убыток) отчетного года	17 611		1 420	1 245

ПРИЛОЖЕНИЕ 8

Курсы немецкой марки за IV квартал 2000 года

Дата	Курс	Дата	Курс	Дата	Курс
01.10.02	12,48	01.11.00	11,94	01.12.02	12,26
02.10.02	12,48	02.11.00	12,12	02.12.02	12,48
03.10.02	12,51	03.11.00	12,25	03.12.02	12,48
04.10.02	12,45	04.11.00	12,23	04.12.02	12,48
05.10.02	12,47	05.11.00	12,34	05.12.02	12,53
06.10.02	12,45	06.11.00	12,34	06.12.02	12,67
07.10.02	12,40	07.11.00	12,34	07.12.02	12,56
08.10.02	12,40	08.11.00	12,34	08.12.02	12,77
09.10.02	12,40	09.11.00	12,25	09.12.02	12,68
10.10.02	12,40	10.11.00	12,09	10.12.02	12,68
11.10.02	12,39	11.11.00	12,32	11.12.02	12,68
12.10.02	12,44	12.11.00	12,32	12.12.02	12,68
13.10.02	12,38	13.11.00	12,32	13.12.02	12,68
14.10.02	12,31	14.11.00	12,28	14.12.02	12,54
15.10.02	12,31	15.11.00	12,18	15.12.02	12,54
16.10.02	12,31	16.11.00	12,15	16.12.02	12,77
17.10.02	12,16	17.11.00	12,19	17.12.02	12,77
18.10.02	12,07	18.11.00	12,16	18.12.02	12,77
19.10.02	12,19	19.11.00	12,16	19.12.02	12,84
20.10.02	11,99	20.11.00	12,16	20.12.02	12,78
21.10.02	12,09	21.11.00	12,09	21.12.02	12,84
22.10.02	12,09	22.11.00	12,12	22.12.02	12,95
23.10.02	12,09	23.11.00	12,07	23.12.02	13,10
24.10.02	12,00	24.11.00	12,02	24.12.02	13,10
25.10.02	11,94	25.11.00	11,95	25.12.02	13,10
26.10.02	11,93	26.11.00	11,95	26.12.02	13,21
27.10.02	11,80	27.11.00	11,95	27.12.02	13,28
28.10.02	11,82	28.11.00	11,98	28.12.02	13,40
29.10.02	11,82	29.11.00	12,16	29.12.02	13,37
30.10.02	11,82	30.11.00	12,21	30.12.02	13,37
31.10.02	11,98			31.12.02	13,37

Средний курс немецкой марки за IV квартал 2000 г. составил 12,40 руб.

ПРИЛОЖЕНИЕ 9

**Расчет амортизационных отчислений
по основным средствам по курсу немецкой марки**

Группа основных средств	Первоначальная стоимость, руб.	Курс нем. марки, руб.	Первоначальная стоимость, нем. марок	Годовая норма амортизации, %	Количество месяцев начисления износа	Накопленный износ, нем. марок	Остаточная стоимость, нем. марок
А	1	2	3	4	5	6	7
Линии по производству кровельно-гидроизоляционных материалов	30 610 160	12,51	2 446 855	9,5	2	38 742	2 408 113
Персональные компьютеры	884 802	12,45	71 068	10,0	2	1 184	69 884
Автомобили грузоподъемностью от 0,5 до 2,0 т	2 639 478	12,40	212 861	14,3	2	5 073	207 788
ИТОГО	34 134 440		2 730 784			44 999	2 685 785

ПРИЛОЖЕНИЕ 10

**Расчет амортизационных отчислений
по нематериальным активам по курсу немецкой марки**

Наименование материального актива	Первоначальная стоимость, руб.	Курс немецкой марки, руб.	Первоначальная стоимость, нем. марок	Годовая норма амортизации, %	Количество месяцев начисления амортизации	Накопленный износ, нем. марок	Остаточная стоимость, нем. марок
А	1	2	3	4		5	6
Патент на изобретение	155 638	12,45	12 501	20,0	2	417	12 084

ПРИЛОЖЕНИЕ 11

**Расчет для корректировки амортизационных отчислений
по основным средствам по нормам амортизации,
применяемым в международной практике**

Группа основных средств	Первоначальная стоимость, нем. марок	Годовая норма амортизации, %	Количество месяцев начисления износа	Накопленный износ, нем. марок	Остаточная стоимость, нем. марок	Накопленный износ, исчисленный по Единым нормам, нем. марок	Отклонения, нем. марок
А	1	2	3	4	5	6	7 = 4 - 6
Линии по производству кровельно-гидроизоляционных материалов	2 446 855	6,7	2	27 323	2 419 532	38 742	-11 419
Персональные компьютеры	71 068	33,3	2	3 944	67 124	1 184	2 760
Автомобили грузоподъемностью от 0,5 до 2,0 т	212 861	20,0	2	7 095	205 766	5 073	2 022
ИТОГО	2 730 784			38 362	2 692 522	44 999	-6 637

ПРИЛОЖЕНИЕ 12

**Технические корректировки бухгалтерского баланса
ООО «Аскона». Получение бухгалтерского баланса,
составленного в соответствии с международными
стандартами финансовой отчетности**

Статья бухгалтерского баланса	Сумма, тыс. нем. марок	Технические корректи- ровки, тыс. нем. марок	Сумма, тыс. нем. марок
А	1	2	3
АКТИВЫ			
Долгосрочные активы			
Нематериальные активы	12		12
в том числе:			
патенты и лицензии	13		13
накопленная амортизация по патентам и лицензиям	1		1
Основные средства	2 686		2 692
в том числе:			
машины и оборудование	2 447		2 447
накопленный износ по машинам и обо- рудование	39	(11)	28
транспортные средства	213		213
накопленный износ по транспортным средствам	5	2	7
офисное оборудование	71		71
накопленный износ по офисному обо- рудование	1	3	4
Итого долгосрочных активов	2 698	6	2 704
Краткосрочные активы			
Запасы	2 044		2 044
в том числе:			
сырье и материалы	477		477
незавершенное производство	6		6
готовая продукция и товары	1 561		1 561
Дебиторская задолженность	1 158		1 158
в том числе:			
торговая дебиторская задолженность	823		823
прочая дебиторская задолженность	335		335
Денежные средства	699		699
в том числе:			
денежные средства в банках и кассе	699		699
Итого краткосрочных активов	3 901		3 901
ИТОГО АКТИВОВ	6 599	6	6 605

Продолжение таблицы

Статья бухгалтерского баланса	Сумма, тыс. нем. марок	Технические корректировки, тыс. нем. марок	Сумма, тыс. нем. марок
А	1	2	3
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Капитал и резервы			
Уставный капитал	3 540		3 540
Чистая прибыль (убыток) отчетного года	1 245	4	1 249
Итого капитала и резервов	4 785		4 789
Долгосрочные обязательства			
Отложенный налог на прибыль		2	2
Итого долгосрочных обязательств		2	2
Краткосрочные обязательства			
Займы и кредиты	164		164
в том числе:			
кредиты банков	164		164
Кредиторская задолженность	1 650		1 650
в том числе:			
торговая кредиторская задолженность	911		911
прочая кредиторская задолженность	739		739
Итого краткосрочных обязательств	1 814		1 814
ИТОГО КАПИТАЛА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	6 599	6	6 605

ПРИЛОЖЕНИЕ 13

**Технические корректировки отчета о прибылях и убытках
ООО «Аскона». Получение отчета о прибылях и убытках,
составленного в соответствии с международными
стандартами финансовой отчетности**

Статья отчета о прибылях и убытках	Сумма, тыс. нем. марок	Технические корректи- ровки, тыс. нем. марок	Сумма, тыс. нем. марок
А	1	2	3
Выручка от продажи товаров, про- дукции, работ, услуг	9 685		9 685
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	(4 980)		(4 980)
Валовая прибыль	4 705		4 705
Административные расходы	(1 625)		(1 625)
Расходы на распространение	(1 330)		(1 330)
Прочие операционные расходы	(27)		(27)
Накопленная амортизация	(46)	6	(40)
Прибыль (убыток) от операционной деятельности	1 677		1 683
Финансовые доходы и расходы	(181)		(181)
в том числе:			
расходы на выплату процентов по кредиту	(6)		(6)
курсовая разница	(175)		(175)
Прибыль (убыток) до налогообложе- ния	1 496		1 502
Налог на прибыль	(251)		(251)
Отложенный налог на прибыль		(2)	(2)
Чистая прибыль (убыток) отчетного года	1 245	4	1 249

Контрольные задания

1. Что является основной ячейкой любого производства на микроэкономическом уровне.
2. Что является основной информационной базой процессов хозяйственной деятельности.
3. Что представляет собой внешняя среда предприятия.
4. Кто является потребителями информации о хозяйствующем субъекте.
5. Чем является финансовая отчетность в системе информационного обеспечения.
6. Сформулируйте цели реформирования бухгалтерского учета в России.
7. Сформулируйте основные задачи реформирования бухгалтерского учета.
8. Сформулируйте основные направления реформирования бухгалтерского учета в России.
9. Сформулируйте основные цели бухгалтерского учета.
10. Сколько принципов бухгалтерского учета существует.
11. Как следует рассматривать вклад учредителей в бухгалтерском учете.
12. Сформулируйте понятие принципа целостности.
13. Сформулируйте понятие принципа самостоятельности.
14. Сформулируйте понятие принципа непрерывности.
15. Сформулируйте понятие принципа дополнительности.
16. Сформулируйте понятие принципа относительности.
17. Назовите основные критерии понятия “существенности” учетных данных.
18. Что отражает в настоящее время разработка учетной политики.
19. Назовите основные причины усложнения учетных данных.
20. Что такое бухгалтерский риск.
21. Приведите примеры узкопрофильных целей применения бухгалтерского учета.
22. Назовите важную особенность свойства измеримости.
23. Перечислите основные ограничения использования учетной информации.

24. Что отражает понятие субъективизма составителей финансовой отчетности.
25. Приведите примеры показателей, на которые оказывает влияние степень совокупной условности.
26. Что отражает понятие нестабильности денежной единицы.
27. Сколько качественных характеристик учетной информации принято в международной практике.
28. Сформулируйте понятие уместности информации.
29. Какие функции информации являются важнейшими аспектами уместности.
30. Какая информация считается существенной.
31. Сформулируйте понятие надежности информации.
32. Назовите основные функции надежности экономической информации.
33. Что отражает нейтральность информации.
34. Сформулируйте понятие осмотрительности при подготовке финансовой отчетности.
35. Дайте характеристику сопоставимости учетной информации.
36. Что является важным условием сопоставимости.
37. Назовите понятие, являющееся важным аспектом уместности учетной информации.
38. Что призвана отражать финансовая отчетность.
39. Сформулируйте понятие элементов финансовой отчетности.
40. Какие элементы связаны с измерением результатов финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.
41. Какие элементы связаны с измерением финансового положения хозяйствующего субъекта.
42. Какие основные формы финансовой отчетности применяются в мировой практике.
43. Сформулируйте понятие активов.
44. Когда возникают активы.
45. Сформулируйте понятие обязательств.
46. Какие обязательства возникают в практической деятельности.

47. Сформулируйте понятие текущего обязательства.
48. Какие способы погашения обязательств часто применяют в мировой практике.
49. Сформулируйте понятие капитал.
50. От чего зависит сумма капитала, отраженная в балансе.
51. Сформулируйте понятие дохода.
52. Приведите примеры дохода, возникающего при урегулировании обязательств.
53. Сформулируйте понятие расходы.
54. Сформулируйте понятие признание элементов финансовой отчетности.
55. Когда объект учета должен быть признан.
56. Назовите основные условия признания элементов финансовой отчетности.
57. Сформулируйте понятие надежность измерения.
58. Когда может быть признан актив.
59. Когда признается обязательство.
60. Когда признается доход.
61. Когда признаются расходы.
62. Назовите основные методы (приемы, способы) оценки элементов финансовой отчетности.
63. Назовите наиболее распространенный метод оценки элементов финансовой отчетности.
64. Сколько концепций капитала применяют на практике.
65. Что означает финансовая концепция капитала.
66. Что означает физическая концепция капитала.
67. Что обуславливает выбор той или иной концепции капитала.
68. Сформулируйте понятие международных стандартов финансовой отчетности.
69. Назовите основные причины разработки международных стандартов финансовой отчетности.
70. Определите основные принципы международных стандартов финансовой отчетности.
71. Какова структура международных стандартов финансовой отчетности.

72. Сколько международных стандартов Вы знаете.
73. На какие условные подгруппы подразделяют международные стандарты финансовой отчетности.
74. Какие стандарты определяют учетную политику.
75. Назовите стандарты по материальным ценностям и нематериальным активам.
76. Назовите стандарты отражающие движение денежных потоков.
77. Назовите стандарты по регулированию учета инвестиций.
78. Назовите стандарты по налогам, ценным бумагам и финансовым показателям.
79. Какова основная цель стандартизации финансовой отчетности.

Экзаменационные вопросы

1. Определите основные цели и задачи процесса реформирования бухгалтерского учета в России.
2. Финансовая отчетность и ее место в информационном обеспечении.
3. Основные направления процесса реформирования бухгалтерского учета в России. Дать понятие внешней среды.
4. Основные цели учета и формирования финансовой отчетности. Дать обоснование этих целей.
5. Основные правила непротиворечивости системы бухгалтерского учета. Дать понятие принципов относительности, целостности и контроля.
6. Бухгалтерский риск и причины его возникновения.
7. Влияние человеческого фактора на систему бухгалтерского учета.
8. Понятие и характеристика учетной информации.
9. Международные требования к качеству учетной информации.
10. Элементы финансовой отчетности.
11. Дайте характеристику основных ограничений применения данных бухгалтерского учета.
12. Назовите и охарактеризуйте элементы, отражающие результаты финансово-хозяйственной деятельности.
13. Признание элементов финансовой отчетности.
14. Что понимают под оценкой элементов финансовой отчетности. Дать характеристику методов оценки.
15. Концепция капитала.
16. Концепция поддержания капитала и определения прибыли.
17. Понятие и причины разработки международных стандартов финансовой отчетности.
18. Понятие активов, как элемента финансовой отчетности.
19. Понятие обязательств, как элемента финансовой отчетности.
20. Понятие капитала, как элемента финансовой отчетности.
21. Понятие дохода, как элемента финансовой отчетности.
22. Понятие расходы, как элемента финансовой отчетности.

23. Структура международных стандартов финансовой отчетности.
24. Основные принципы международных стандартов.
25. Международные стандарты, определяющие учетную политику.
26. Международные стандарты по материальным ценностям и нематериальным активам.
27. Международные стандарты, отражающие движение денежных потоков.
28. Международные стандарты по регулированию учета инвестиций.
29. Международные стандарты по налогам, ценным бумагам и финансовым показателям.

Практические задания

Тема 1. Характеристика систем бухгалтерского учета

Задание 1.

Дайте характеристику систем бухгалтерского учета и составьте их классификацию.

Тема 2. Принципы подготовки и представления финансовой информации

Задание 2.

Перечислите требования МСФО к качеству учетной информации.

Задание 3.

Назовите принципы учета информации, элементы финансовой отчетности.

Задание 4.

Что такое признание элементов финансовой отчетности, оценка элементов финансовой отчетности, концепции капитала и его поддержания.

Задание 5.

Составить сравнительную таблицу качественных характеристик, принципов и элементов в РФ и в МСФО.

Тема 3. Представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО

Задание 6.

Составить сравнительную таблицу структуры отчетности в РФ и в МСФО.

Тема 4. Содержание Международных стандартов финансовой отчетности

Задание 7.

Составить сравнительную таблицу содержания ПБУ в РФ и в МСФО.

Контрольный тест

1. *Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой:*
 - а) разностороннее и подробное изложение различных аспектов бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - б) краткое и, по возможности, простое изложение различных аспектов бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - в) оба утверждения не верны.
2. *Общее содержание Стандарта, его цели и задачи, а также сфера применения отражены:*
 - а) в основном тексте Стандарта;
 - б) в определениях;
 - в) во введении.
3. *В соответствии с Принципами КМСФО выделяют:*
 - а) 4 качественные характеристики учетной информации;
 - б) 6 качественных характеристики учетной информации;
 - в) 7 качественных характеристик учетной информации.
4. *Информация является понятной заинтересованным пользователям, если она:*
 - а) не содержит избыточных данных;
 - б) доступна для понимания любому пользователю;
 - в) оба утверждения верны.
5. *Информация считается надежной, когда:*
 - а) в ней отсутствуют существенные ошибки и искажения;
 - б) она является полной и нейтральной;
 - в) оба утверждения верны.
6. *Важным условием сопоставимости результативных показателей является:*
 - а) информированность пользователей о вариантах учетной политики экономического субъекта;

- б) информированность пользователей об изменениях учетной политики экономического субъекта;
 - в) а и б.
7. *Любая информация должна представляться тогда, когда:*
- а) она необходима заинтересованным пользователям;
 - б) выгода от нее превышает затраты на ее получение;
 - в) а и б.
8. *Элементы финансовой отчетности, которые связаны с измерением финансового положения, подразделяют на:*
- а) активы, обязательства, капитал, доходы и расходы;
 - б) активы, обязательства и капитал;
 - в) доходы и расходы.
9. *Производительный потенциал, который прямо или косвенно входит в поток денежных средств экономического субъекта, – это:*
- а) актив;
 - б) капитал;
 - в) будущая экономическая выгода.
10. *Намерение приобрести основные средства или нематериальный актив:*
- а) может подходить под определение актива;
 - б) не подходит под определение актива;
 - в) является обязательством.
11. *Установите, верно ли данное утверждение*
- а) активы – это ресурсы, затраченные экономическим субъектом на их приобретение;
 - б) обязательства – это задолженность экономического субъекта;
 - в) капитал – это доля в активах экономического субъекта, остающаяся после вычета его обязательств.

12. Укажите балансовое уравнение, отражающее взаимосвязь баланса и отчета о прибылях и убытках:
- а) Активы = Обязательства + Капитал
 - б) Активы - Обязательства = Капитал + Чистая прибыль
 - в) Активы = Обязательства + Собственный капитал + Доходы - Расходы
 - г) нет правильного ответа.
13. МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» устанавливает:
- а) единство правил для представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, общие рекомендации по ее структуре, минимально допустимые требования по ее содержанию, рекомендации по ее составлению и отклонениям от МСФО;
 - б) единство правил для представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, общие рекомендации по ее структуре, максимально допустимые требования по ее содержанию, рекомендации по ее составлению и отклонениям от МСФО;
 - в) единство правил для представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, минимально допустимые требования по ее содержанию.
 - г) нет правильного ответа.
14. В соответствии с МСФО полный комплект бухгалтерской (финансовой) отчетности включает:
- а) бухгалтерский баланс, отчет о прибыли и убытках, отчет об изменениях в капитале, отчет о движении денежных средств, учетную политику, пояснительные примечания;
 - б) бухгалтерский баланс, отчет о прибыли и убытках, отчет об изменениях в капитале, отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу, учетную политику, пояснительные примечания, аудиторское заключение;

- в) бухгалтерский баланс, отчет о прибыли и убытках, отчет об изменениях в капитале, учетную политику, пояснительные примечания;
- г) нет правильного ответа.

15. МСФО признает:

- а) только балансы горизонтальной структуры;
- б) только балансы вертикальной структуры;
- в) балансы горизонтальной и вертикальной структуры;
- г) нет правильного ответа.

16. МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» определяет:

- а) минимальную информацию, которую необходимо отразить в отчетных формах;
- б) максимальную информацию, которую необходимо отразить в отчетных формах;
- в) типовые формы представления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- г) нет правильного ответа.

17. В соответствии с МСФО Отчет о прибылях и убытках может иметь:

- а) только одноступенчатую форму;
- б) только многоступенчатую форму;
- в) одноступенчатую и многоступенчатую форму;
- г) многоуровневую форму;
- д) нет правильного ответа.

18. В отчете о прибылях и убытках дополнительная информация может быть представлена:

- а) в форме анализа доходов и расходов;
- б) в форме классификации расходов по характеру и функциям;
- в) в форме пояснительной информации;
- г) нет правильного ответа.

19. В соответствии с МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» классифицирует денежные потоки как денежные потоки от:
- а) операционной деятельности, инвестиционной деятельности, финансовой деятельности;
 - б) основной деятельности, неосновной деятельности;
 - в) простые, сложные;
 - г) нет правильного ответа.
20. В соответствии с МСФО существует:
- а) три метода составления Отчета о движении денежных средств;
 - б) два метода составления Отчета о движении денежных средств;
 - в) один метод составления Отчета о движении денежных средств;
 - г) нет правильного ответа.
21. Существует ли единая установленная систематизация МСФО?
- а) да;
 - б) нет;
 - в) существует только для национальных моделей;
 - г) нет правильного ответа.
22. МСФО предполагают, что при формировании учетной политики:
- а) руководство экономического субъекта должно формировать и применять учетную политику таким образом, чтобы вся бухгалтерская (финансовая) отчетность соответствовала требованиям каждого применяемого МСФО;
 - б) руководство экономического субъекта не должно формировать и применять учетную политику таким образом, чтобы вся бухгалтерская (финансовая) отчетность соответствовала требованиям каждого применяемого МСФО;

- в) руководство экономического субъекта может при формировании и применении учетной политики не учитывать требования МСФО;
 - г) нет правильного ответа.
23. *В соответствии с МСФО экономический субъект может внести изменения в учетную политику:*
- а) если возникли внутренние причины;
 - б) никогда;
 - в) если этого требуют принятые законодательные акты или изменения в стандартах;
 - г) нет правильного ответа.
24. *МСФО рекомендуют перечень элементов учетной политики:*
- а) верно;
 - б) не верно.
25. *Если произошли изменения в учетной политике, экономический субъект может применить:*
- а) прямой и косвенный подход к событиям и сделкам;
 - б) ретроспективный и перспективный подход к событиям и сделкам;
 - в) ретроспективный или перспективный подход к событиям и сделкам;
 - г) нет правильного ответа.
26. *В соответствии с МСФО события после отчетной даты должны быть освещены следующим образом:*
- а) оценка финансового эффекта события;
 - б) природа события, оценка финансового эффекта или объяснение того, почему такая оценка не может быть сделана;
 - в) описаны причины возникновения события, нормативные или другие документы, характеризующие событие;
 - г) нет правильного ответа.

27. При представлении отчетных данных по сегментам выделяют:
- а) хозяйственный и географический сегмент;
 - б) сегмент первого и второго уровня;
 - в) операционный сегмент, сегмент рынков компании, сегмент клиентов компании;
 - г) нет правильного ответа.
28. Сегменты являются отчетными, если соблюдаются следующие условия:
- а) больше 50% продаж – внешние продажи; выручка от продаж или результаты сегмента, или активы больше либо равны 10% общей соответствующей суммы всех сегментов;
 - б) больше 50% продаж – внешние продажи; выручка от продаж или результаты сегмента, или активы меньше либо равны 10% общей соответствующей суммы всех сегментов;
 - в) больше 50% продаж – внутренние продажи; выручка от продаж или результаты сегмента, или активы больше либо равны 10% общей соответствующей суммы всех сегментов;
 - г) нет правильного ответа.
29. После возникновения события после отчетной даты экономический субъект обязан корректировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность, если:
- а) событие не оказывают влияние на состояние активов и пассивов на отчетную дату;
 - б) эти корректировки дают дополнительную информацию для определения балансовой величины актива и обязательства;
 - в) это является желанием экономического субъекта;
 - г) нет правильного ответа.

Список рекомендуемой литературы

Основная литература

1. Закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 г. №119-ФЗ.
2. «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации» Постановление Правительства РФ 482 от 06.05.94 г.
3. «Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке» Постановление Правительства РФ 1355 от 07.12.94 г. (в ред. Постановления Правительства 408 от 25.04.95 г.).
4. Стандарты аудиторской деятельности.
5. «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» Постановление Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. №283.
6. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русском языке М.: Аскери-АССА, 1999. – 1135 с.
7. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ./ Научн. ред. перевода чл.-корр. РАН И.И.Елисеева. Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 624 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
8. Ковалев В.В., Патров В.В. Как читать баланс. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 448 с.: ил.
9. Кожин В.Я. Бухгалтерский учет. Прогнозирование финансового результата. Учебно-методическое пособие. – М.: Экзамен, 1999. – 320 с.
10. Стаханов А.Ю. Бухгалтерский баланс. Международные и российские стандарты. М.: «Бизнес-информ», 1999. – 160 с.

Дополнительная литература

1. Андреев и др. Практикум по аудиту – М.: Финансы и статистика,1999.
2. Барышников Н.П. организация и методика проведения общего аудита. – М.: Филинь,1999.
3. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита – М.: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992.
4. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебное пособие. – М.: Инфра-М, 1995.
5. Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Автоматизация аудита – М.:ЮНИТИ, 1999.
6. Суйц В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой: учебник. – М.ИНФРА – М, 2000. – 556 с.

Интернет ресурсы

1. www.minfin.ru
2. www.ipbr.ru
3. www.gaap.ru
4. www.buhgalteria.ru
5. www.cfin.ru