

**ИНСТИТУТ СОЦИАЛЬНЫХ И ГУМАНИТАРНЫХ ЗНАНИЙ
КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА**



0078.04.01

Корабельникова Л.Л.

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА
И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ
для студентов экономического факультета**

3-е издание, пересмотренное



УДК 657
ББК 65.052
К66

Рецензенты:

Хасанов И.Ш. — к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Института социальных и гуманитарных знаний

Белоглазова Л.П. — к.э.н., доцент кафедры финансового учета Казанского Государственного финансово-экономического института

Корабельникова Л.Л.

К66 Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебное пособие для студентов экономического факультета / Корабельникова Л.Л. — 3-е изд., пересмотр. — Казань: Изд-во «Юниверсум», 2013. — 86с.

Учебное пособие составлено в соответствии с требованиями Государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Дисциплина входит в блок специальных дисциплин и является обязательной для изучения.

Предназначено для студентов и преподавателей экономических факультетов высших учебных заведений.

УДК 657
ББК 65.052

Введение.....	4
Объем дисциплины.....	6
Выписка из государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования.....	6
Рабочая программа учебной дисциплины.....	7
Краткий курс лекций.....	9
Планы семинарских (практических) занятий.....	68
Самостоятельная работа студентов.....	75
Контроль знаний студентов.....	77
Литература.....	86

ВВЕДЕНИЕ

Международные стандарты учета и финансовой отчетности — одна из базовых общепрофессиональных дисциплин, в которой излагаются основополагающие принципы международных стандартов финансовой отчетности и теоретические учетные категории, раскрываются понятия и термины, используемые в международной практической работе компаний.

Освоение курса «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» позволяет понять сущность и основополагающие принципы международных стандартов финансовой отчетности, овладеть основными экономическими учетными категориями, уяснить формирование и применение международных стандартов для принятия управленческих решений. В международной практике бухгалтерский учет рассматривается как язык предпринимательства и деловой активности. Информация, которую представляет бухгалтерский учет, составляет базу для принятия многих экономических решений как внутри предприятия, так и за его пределами многочисленными пользователями рынка учетной финансовой информации.

Требования к уровню освоения содержания курса

В результате изучения данной дисциплины студент должен усвоить: сущность, цели, задачи и принципы международных стандартов финансовой отчетности, его место и роль в системе экономической информации и хозяйственного управления; взаимосвязь с другими научными дисциплинами (экономическими, юридическими и др.), основные термины и понятия; технику процедуры бухгалтерского учета.

В ходе изучения дисциплины «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» студенты, получив знания основ МСФО, **должны знать:**

— сущность международных стандартов финансовой отчетности, их основные понятия и принципы ведения бухгалтерского учета в условиях применения МСФО;

— порядок разработки и принятия Международных стандартов финансовой отчетности;

— порядок признания и оценки активов, капитала, обязательств, доходов и расходов организации в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности;

— состав финансовой отчетности, порядок оценки статей баланса и отчета о прибылях и убытках.

Студенты должны уметь:

— вести учет хозяйственных операций и формировать информацию о результатах деятельности предприятий в условиях применения МСФО;

— применять балансовый метод обобщения учетной информации при составлении бухгалтерской отчетности;

— оценить основные взаимосвязи балансовых обобщений в составе финансовой отчетности в условиях применения МСФО;

— приобрести практические навыки ведения бухгалтерского учета в условиях применения МСФО в объеме, достаточном для уяснения материала в соответствии с учебной программой по данной дисциплине.

Освоение дисциплины «Международные стандарты учета и финансовой отчетности» в соответствии с предлагаемой программой позволит студентам приобрести необходимые знания и навыки для принятия управленческих решений в их будущей деятельности. С учетом возрастающего спроса на специалистов, владеющих знаниями по бухгалтерскому учету, роль курса в профессиональной подготовке выпускника особенно велика.

ОБЪЕМ ДИСЦИПЛИНЫ

Вид учебной работы	Объем часов по формам обучения	
	Очная	Заочная
№№ семестров	9	10
Всего часов	40	40
Лекции	12	8
Практические и семинарские занятия	8	-
Самостоятельная работа	20	32
Итоговая аттестация	зачет	зачет

ВЫПИСКА ИЗ ГОСУДАРСТВЕННОГО ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО СТАНДАРТА ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ СПЕЦИАЛЬНОСТЬ — 060500 «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ»

*Общепрофессиональные дисциплины
Федеральный компонент*

Международные стандарты учета и финансовой отчетности (ОПД.Ф.15)

Глобализация экономики — важнейший фактор ускорения процессов международной гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности; роль и назначение международных стандартов учета (финансовой отчетности) — МСУ (ФО); международные организации, занимающиеся вопросами унификации учета (финансовой отчетности); история создания Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), состав, и характеристика его основных органов, порядок и принципы их формирования, основные задачи КМСФО; порядок разработки и принятия МСУ (ФО), их правовой статус, состав финансовой отчетности (ФО), качественные ее характеристики, основные элементы ФО; предназначение, сфера действия и содержание МСУ (ФО): по материальным и нематериальным активам, принципам учета, составу ФО и по движению денежных средств, прочим активам и обязательствам; расходам на вознаграждение работникам и социальное обеспечение, обесценению активов, финансовым результатам, налогам на прибыль; условным: событиям, обязательствам, активам и корректировкам финансовой отчетности, ассоциированным дочерним и совместным компаниям, объединению компаний и о связанных сторонах, финансовым инструментам, прибыли на акцию, прекращаемой деятельности, резервам; отличия отечественной практики учета и отчетности от положений МСУ (ФО); система стандартов GAAP; основные различия в принципах учета отдельных видов активов, обязательств и капитала, установленные в МСУ (ФО) и GAAP; перспективы унификации этих двух систем.

РАБОЧАЯ ПРОГРАММА УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ

Тема 1. Роль и назначение Международных Стандартов Финансовой Отчетности (МСФО)

Глобализация экономики — важнейший фактор ускорения процессов международной гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности. Причины и условия их возникновения. Международные организации, занимающиеся вопросами унификации учета (финансовой отчетности). История создания Совета по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО), состав и характеристика его основных органов. Порядок разработки и принятия международных стандартов финансовой отчетности, их правовой статус.

Необходимость и предпосылки международной стандартизации бухгалтерского учета. Цели и структура МСФО. Организационная структура КМСФО. Основные направления совершенствования международных стандартов финансовой отчетности. Разработка новых стандартов, пересмотр существующих стандартов. Гармонизация и конвергенция бухгалтерских стандартов.

Тема 2. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности

Назначение принципов подготовки и представления финансовой отчетности. основополагающие допущения. Учет по методу начисления. Непрерывность деятельности организации. Качественные характеристики информации: понятность, уместность, надежность сопоставимость. Элементы финансовой отчетности, характеризующие финансовое положение организации: активы, обязательства, капитал. Элементы финансовой отчетности, характеризующие результаты деятельности организации: доходы, расходы. Оценка элементов финансовой отчетности. Справедливая стоимость.

Тема 3. Состав и порядок представления финансовой отчетности

Определение финансовой отчетности. Состав финансовой отчетности («Представление финансовой отчетности» IAS 1). Виды, порядок составления и информация, подлежащая отражению в балансе. Виды, порядок составления и информация, подлежащая отражению в отчете о прибылях и убытках. Виды, порядок составления и информация, подлежащая отражению в отчете о движении денежных средств («Отчеты о движении денежных средств» IAS 7). Методы составления отчета о движении денежных средств. Особенности составления промежуточной финансовой отчетности («Промежуточная финансовая отчетность» IAS 34). Особенности составления сегментной отчетности («Сегментная отчетность» IAS 14). «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» IFRS 5. Классификация групп выбытия как предназначенных для продажи. Представление информации о прекращенной деятельности.

Тема 4. Активы организации

Особенности оценки и учета запасов организации («Запасы» IAS 2). Особенности оценки и учета нематериальных активов. Особенности оценки после признания: модель учета по себестоимости, модель переоценки. Отдельное приобретение. Срок полезного использования нематериальных активов. Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования. Амортизация нематериальных активов. Обесценение нематериальных активов. («Нематериальные активы» IAS 38). Понятие и оценка основных средств. Особенности оценки после признания: модель учета по себестоимости, модель переоценки. Учет движения и амортизации основных средств («Основные средства» IAS 16). Учет арендованного имущества («Учет аренды» IAS 17). Тестирование активов на обесценение. Оценка стоимости обесцененного актива. Убыток от обесценения актива. («Обесценение активов» IAS 36). Особенности учета инвестиционной собственности. Критерии признания инвестиционной собственности. Первоначальная оценка инвестиционной собственности. Оценка инвестиционной собственности после первоначального признания. Модель учета по первоначальной стоимости и модель учета по справедливой стоимости («Инвестиционная собственность» IAS 40).

Тема 5. Раскрытие информации о финансовых результатах деятельности организации

Сущность учетной политики компании. Способы и причины изменения учетной политики. Ретроспективное и перспективное отражение изменений в учетной политике («Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» IAS 8). Порядок признания и измерения выручки от продажи товаров и оказания услуг. Признание процентов, лицензионных платежей, роялти, дивидендов («Выручка» IAS 18).

Тема 6. Составление отчетности Российскими организациями по МСФО

Подготовка вступительного баланса по МСФО на дату перехода. Раскрытие в финансовой отчетности информации, поясняющей особенности перехода на МСФО. Проблемы составления отчетности в соответствии с МСФО. Модели трансформации отчетности, составленной по российским правилам в формате МСФО («Принятие МСФО впервые» IFRS 1).

Система стандартов GAAP. Основные различия в принципах учета отдельных видов активов, обязательств и капитала, установленных в МСФО и GAAP. Перспективы унификации этих двух систем.

КРАТКИЙ КУРС ЛЕКЦИЙ

Тема 1. Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)

1. Роль и значение МСФО в гармонизации системы бухгалтерского учета.
2. Структура Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО).
3. Процесс разработки международных стандартов финансовой отчетности.
4. Структура международных стандартов финансовой отчетности.
5. Применение МСФО в различных странах мира.

Литература:

1. Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. — 3-е изд., перераб.и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — 484 с.: С. 215–227.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — М.: «Финансы и статистика», 2009. — 656с.: ил.: С. 7–41.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / В.П. Сиднева. — М.: КНОРУС, 2009. — 216с.: С. 6–23.

1. Роль и значение МСФО в гармонизации системы бухгалтерского учета

МСФО внесли огромный вклад в совершенствование и гармонизацию финансовой отчетности в мировом масштабе.

Подходы к решению проблемы унификации бухгалтерского учета:

- 1) гармонизация;
- 2) стандартизация.

Данные подходы первоначально различались по заложенным в них идеологии и принципам реализации, но в последнее время оба термина используются как синонимы.

Идея гармонизации различных систем бухгалтерского учета реализуется в рамках Европейского Экономического Союза. Суть гармонизации — в каждой стране могут существовать свои модели организации учета и системы стандартов, их регулирующие, но эти стандарты не должны противоречить аналогичным стандартам в странах-членах Европейского Экономического Союза.

Идея стандартизации реализуется в рамках унификации учета, которую проводит Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО). Комитет занимается разработкой и публикацией международных стандартов учета (финансовой отчетности) — МСФО. Суть подхода — разработка унифицированного набора стандартов, применяемых к любой ситуации в любой стране, в силу чего отпадает необходимость создания национальных стандартов. Единые стандарты вводятся не законодательным путем, а при добровольном соглашении.

Формы использования МСФО:

- 1) применение МСФО в качестве национальных;
- 2) использование МСФО в качестве национальных, но с условием, что для вопросов, не затронутых МСФО, разрабатываются национальные стандарты;
- 3) использование МСФО в качестве национальных, но в некоторых случаях возможна их модификация в соответствии с национальными особенностями;
- 4) национальные стандарты основаны на МСФО и обеспечивают дополнительное их разъяснение.

Объективные преимущества МСФО перед национальными стандартами:

- четкая экономическая логика;
- обобщение мировой практики в области учета;
- простота восприятия для пользователей финансовой информации во всем мире.

Недостатки МСФО:

- 1) обобщенный характер стандартов предполагает большое многообразие методов учета;
- 2) отсутствие подробных интерпретаций и примеров приложения стандартов к конкретной ситуации.

Национальные различия в уровне развития, традициях стран препятствуют внедрению МСФО.

В России МСФО начали внедряться с 1992 г. в связи с:

- 1) отсутствием достоверной информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности предприятий, пытающихся получить инвестиции;
- 2) тем, что финансовая отчетность, составленная по МСФО, обладает большей прозрачностью и полезностью для пользователей;
- 3) тем, что их использование позволяет сократить затраты времени и ресурсов для разработки новых национальных правил ведения бухгалтерского учета.

2. Структура Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО)

Структура КМСФО:

- 1) попечительский совет «Комитет по международным стандартам финансовой отчетности»;
- 2) правление КМСФО;
- 3) консультативный Совет по стандартам;
- 4) Комитет по интерпретациям МСФО.

Учредители Попечительского совета — 19 доверенных лиц, обладающих необходимыми знаниями для разработки высококачественных стандартов финансовой отчетности для их использования на международных рынках капитала.

Цели совета:

1) формулировать и публиковать, исходя из общественных интересов, высококачественные, понятные и осуществимые глобальные стандарты финансовой отчетности;

2) проводить работу по более широкому использованию и точному применению стандартов;

3) способствовать сближению МСФО и национальных стандартов финансовой отчетности.

Попечительский совет выполняет следующие функции:

1) назначение членов Правления КМСФО, Консультативного Совета по стандартам, Комитета по интерпретациям МСФО;

2) ежегодный анализ эффективности стратегии Правления КМСФО;

3) одобрение бюджета Правления;

4) рассмотрение стратегических вопросов, затрагивающих международные стандарты финансовой отчетности, повсеместное продвижение целей КМСФО;

5) утверждение поправок к Конституции в соответствии с установленными процедурами.

Правление КМСФО — это основной орган, занимающийся разработкой международных стандартов финансовой отчетности. Правление состоит из 14 представителей, 12 из которых работают на основе полной занятости, 2 — на основе неполной занятости. Члены Правления избираются на 5 лет. Правление выполняет следующие основные функции:

1) разработка международных стандартов финансовой отчетности, проектов МСФО, утверждение интерпретаций, разработанных Комитетом по интерпретациям МСФО;

2) публикация всех проектов МСФО, проектов изложения принципов и прочих документов для публичного осуждения;

3) решение всех технических вопросов, включая их совместное обсуждение с национальными организациями по разработке стандартов;

4) совместная работа с консультативным советом по стандартам по основным проектам.

Консультативный совет по стандартам состоит приблизительно из 45 членов, избираемых на 3 года, и включает специалистов с различным опытом и представляющих различные географические регионы. Совет проводит встречи с Правлением КМСФО минимум 3 раза в год. Совет может вносить в повестку работы Правления актуальные проекты, а также проводить совместные консультации по текущим проектам КМСФО.

Комитет по интерпретациям МСФО рассматривает вопросы бухгалтерского учета, которые не получили отражения в существующих стандартах или могут иметь неоднозначное толкование. Комитет занимается неудовлетворительной практикой учета в рамках международных стандартов и возникновением новых обстоятельств, неучтенных при разработке существующих стандартов. Интерпретации утверждаются Правлением КМСФО. Постоянный Комитет по интерпретациям состоит из 12 голосующих членов, избираемых на 3 года.

3. Процесс разработки международных стандартов финансовой отчетности

Чтобы обеспечить самое высокое качество стандартов, их широкое применение в мире, Комитет выработал многоступенчатую процедуру их разработки и принятия. Этапы разработки МСФО:

1) Создание подготовительного комитета из широкого круга специалистов различных сфер для обсуждения вопросов, внесенных в повестку Правления. Правление также проводит консультации с консультативным советом по стандартам.

2) Разработка и публикация документа для публичного обсуждения (срок для обсуждения — 90 дней).

3) Подготовка рабочего проекта положений стандарта с учетом комментариев, полученных от всех заинтересованных сторон на втором этапе. На основе этого анализа Правление готовит проект международного стандарта финансовой отчетности, а также предлагает альтернативные решения и аргументы в пользу их принятия или отклонения. В течение 90 дней все заинтересованные стороны вправе вносить свои замечания и предложения в рабочий проект. В определенных случаях еще до проекта изложения принципов Правление может предложить вопрос на обсуждение.

4) Утверждение Правлением рабочего проекта положений МСФО. Рассматриваются внесенные замечания по рабочему проекту, согласовывается окончательный вариант. Окончательный вариант рабочего проекта не публикуется, но может быть представлен по требованию общественности.

5) Выпуск окончательного международного стандарта финансовой отчетности, который готовится в результате обсуждения Проекта МСФО.

Интерпретация МСФО, Проект стандарта и непосредственно сам стандарт должны быть утверждены как минимум 8-ю членами Правления из 14. Для прочих решений достаточно простого большинства голосов членов Правления, при этом требуется присутствие 7 членов на заседании.

Заседания Правления, консультативного совета и комитета по консультациям являются открытыми, хотя некоторые процедурные вопросы (в основном касающиеся персонала) могут решаться в закрытом режиме. Повестка заседаний также публикуется заранее.

Помимо стандарта, Правление публикует Основу для выводов, где объясняется, каким образом Правление пришло к тем или иным выводам для того, чтобы помочь пользователям использовать стандарты. Правление также публикует альтернативные мнения, в которых высказываются мнения оппонентов предложенного правила учета.

В ходе работы по разработке МСФО достигаются следующие цели:

1) дальнейшее развитие МСФО на базе существующей системы стандартов;

2) содействие процессу унификации бухгалтерского учета путем уменьшения количества альтернативных подходов, разрешаемых МСФО.

Первый стандарт был разработан в 1974 г.

Каждый стандарт включает следующие элементы:

- 1) объект учета — дается определение объекта учета и основных понятий, связанных с ним;
- 2) признание объекта учета — дается описание критериев отнесения объектов учета к различным элементам отчетности;
- 3) оценка объекта учета — приводятся рекомендации по использованию методов оценки и требований к оценке различных элементов отчетности;
- 4) отражение в финансовой отчетности — раскрытие информации об объекте учета в различных формах финансовой отчетности.

4. Структура международных стандартов финансовой отчетности

Понятие «Международные стандарты финансовой отчетности» включает в себя следующие документы:

- 1) предисловие к положениям МСФО;
- 2) принципы подготовки и представления финансовой отчетности;
- 3) стандарты;
- 4) разъяснения.

В Предисловии к положениям МСФО кратко излагаются цели и порядок деятельности Комитета по МСФО, а также разъясняется порядок применения международных стандартов.

Принципы подготовки и представления финансовой отчетности определяют основы подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей. В них рассмотрены такие вопросы, как цели финансовой отчетности, качественные характеристики, определяющие полезность отчетной информации, определения, порядок признания и измерения элементов финансовой отчетности, понятие капитала и поддержание капитала. Принципы не являются стандартом и не заменяют его. Данный документ предназначен для содействия:

— Комитету по МСФО в разработке новых и пересмотре действующих стандартов;

— национальным органам стандартизации в работе над национальными стандартами;

— составителям финансовой отчетности в применении МСФО и определении порядка составления отчетности по вопросам, в отношении которых стандарты еще не приняты;

— аудиторам в формировании мнения о соответствии или несоответствии финансовой отчетности МСФО.

МСФО представляют собой систему принятых в общественных интересах положений о порядке подготовки и представления финансовой отчетности. Ни Комитет по МСФО, ни профессиональные бухгалтерские организации не имеют полномочий повсеместного соблюдения МСФО. Эти стандарты применяются в силу признания различными регулирующими организациями по всему миру важности гармонизации правил составления финансовой отчетности, поддержки ими деятельности Комитета по МСФО, а также профессиональной

убежденности бухгалтеров, аудиторов, финансовых менеджеров и др. Стандарты предназначены для подготовки финансовой отчетности, пользователи которой полагаются на нее как на основной источник финансовой информации о компании.

Разъяснения МСФО подготавливаются постоянным комитетом по разъяснениям и принимаются Правлением Комитета по МСФО. В них толкуются положения стандартов, содержащие неоднозначные или неясные решения. Они обеспечивают единообразное применение стандартов и повышение сопоставимости финансовой отчетности, подготавливаемой на основе МСФО. В качестве вопросов для разъяснений обычно избираются те, которые связаны с применением существующих стандартов, имеют практическую направленность, представляют большой интерес для пользователей стандартов.

МСФО разрабатываются Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности — КМСФО, который был создан в 1973 г. Комитет был первоначально основан в результате соглашения между профессиональными бухгалтерскими организациями из 10 стран. С 1983 г. все профессиональные бухгалтерские организации — члены Международной федерации бухгалтеров стали членами КМСФО.

5. Применение МСФО в различных странах мира

Международные стандарты широко используются во всем мире. Уровни их применения:

1) применение МСФО в качестве национальных стандартов. Национальные организации по разработке стандартов финансовой отчетности используют МСФО как ориентир для разработки собственных стандартов;

2) фондовые биржи и регулирующие органы, обязывающие или разрешающие компаниям предоставлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО;

3) сами компании — по информации КМСФО в настоящее время уже около тысячи компаний предоставляют финансовую отчетность в полном соответствии с МСФО, что подтверждено аудиторским заключением (Microsoft, Nestle, Nokia, Air France, Fiat, Adidas).

Использование МСФО в различных странах мира:

1) МСФО разрешены к использованию в Австрии, Дании, Литве, России, Финляндии, Швейцарии, Южной Америке;

2) МСФО обязательны для всех компаний (котирующихся на национальных фондовых рынках) Армении, Гондураса, Грузии, Египта, Иордании, Югославии, Ямайки;

3) МСФО обязательны для некоторых компаний (котирующихся на национальных фондовых рынках) Бахрейна (для банков), Китая, ОАЭ (для банков), Румынии (для стратегических компаний, с 2005 г. для всех крупных компаний), Украины (для банков);

4) МСФО планируются с 2005 г. для всех компаний (котирующихся на национальных фондовых рынках) Австралии, Бельгии, Великобритании, Герма-

нии, Голландии, Дании, Лихтенштейна, Люксембурга, Швеции, Финляндии, Франции;

5) МСФО обязательны для всех компаний (котирующихся на национальных фондовых рынках), после вступления в ЕС, Венгрии, Латвии, Литвы, Польши, Словакии, Словении, Чехии;

6) МСФО планируются с 2007 г. для всех компаний, котирующихся на национальных фондовых рынках, Новой Зеландии.

Многие финансовые институты уже сейчас осуществляют кредитование предприятий только при предоставлении отчетности, составленной в МСФО.

В России выбран один из наиболее рациональных способов применения МСФО — их адаптация к национальным стандартам. Она предполагает постепенное совершенствование российских правил учета и отчетности, направленное на формирование финансовой информации высокого качества в соответствии с требованиями международных стандартов.

В настоящее время отчетность по международным стандартам готовят крупнейшие российские компании: ОАО «Газпром», РАО «ЕЭС России», ОАО «ГМК Норильский никель», ОАО «Российские железные дороги», ОАО «Аэрофлот» и многие другие.

Несмотря на все большее распространение МСФО, ряд стран пока не спешит переходить на новые стандарты (США и Канада). Американская система учета (US GAAP) является одной из ведущих в мире. Она занимает прочные позиции, поэтому многие иностранные компании, желающие разместить свои ценные бумаги на американском рынке, идут на значительные затраты по трансформации отчетности в соответствии с GAAP. Комитет по стандартам финансового учета США высказывался о том, что именно эта организация должна издавать международные стандарты для использования на рынках капитала.

Тема 2. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности

1. Основополагающие принципы международных стандартов финансовой отчетности.
2. Основные концепции финансового учета по МСФО.

Литература:

1. Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — 484 с. С. 214–233.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — М.: «Финансы и статистика», 2009. — 656 с.: ил. С. 14–33.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / В.П. Сиднева. — М.: КНОРУС, 2009. — 216с. С. 24–37.

1 Основопологающие принципы международных стандартов финансовой отчетности

Принципиальная основа перехода на международные стандарты — признание общих принципов подготовки и составления финансовой отчетности. Принципы подготовки и составления финансовой отчетности сформулированы в виде отдельного документа. Данный документ не является стандартом и не содержит обязательных требований и рекомендаций. Если какие-нибудь положения стандартов противоречат принципам, то применяются положения стандарта. В то же время, по мнению КМСФО при разработке будущих и пересмотре существующих стандартов число расхождений будет последовательно уменьшаться.

В соответствии с принципами, цель финансовой отчетности — предоставление информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

К пользователям финансовой отчетности принципы относят инвесторов, работников, займодавцев, поставщиков и других торговых кредиторов, покупателей, правительства и их органы, общественность.

Помимо целей, концептуальные основы определяют общие принципы составления финансовой отчетности, правила признания и оценки отдельных элементов финансовой отчетности. Общие принципы международных стандартов первоначально были приняты Правлением в апреле 1989 г., и их можно разделить на 2 группы:

1) Основопологающие допущения:

— метод начисления — хозяйственные операции отражаются в момент их совершения, а не по мере получения или выплаты денежных средств и их эквивалентов. Операции будут учитываться в том отчетном периоде, в котором они возникли. Принцип дает возможность получить объективную информацию о будущих обязательствах и будущих поступлениях денежных средств, т.е. позволяет прогнозировать будущие результаты предприятия. Возможное неполучение части объявленных к получению денежных средств может корректироваться своевременным начислением резерва на сомнительные долги за счет уменьшения финансовых результатов отчетного периода.

— непрерывность деятельности — предприятие продолжит свою деятельность в обозримом будущем. А поскольку у предприятия нет намерения ликвидироваться или существенно сокращать масштабы деятельности, то его активы будут отражаться по первоначальной стоимости без учета ликвидационных расходов. В противном случае финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и эта основа должна быть раскрыта.

2) Качественные характеристики информации:

— понятность — основным качеством информации, представленной в финансовой отчетности, является ее доступность для понимания пользователем;

— уместность — информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые,

настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые ошибки;

— надежность — информация является надежной, когда в ней нет существенных искажений, и когда пользователи могут положиться на нее, как представляющую правдиво то, что она должна представлять;

— сопоставимость — измерение и отражение финансовых результатов и других событий должны осуществляться по методологии, единой для всей компании и на протяжении ее существования, равно как для разных компаний.

Надежность раскрывается через следующие характеристики:

— правдивое представление — для того, чтобы быть надежной, информация должна правдиво представлять операции и прочие события, которые она либо должна представлять, либо от нее обоснованно ожидается, что она будет это представлять;

— преобладание сущности над формой — информация должна правдиво представлять операции и прочие события, в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только их юридической формой;

— нейтральность — информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть не предвзятой, то есть самим подбором или представлением информации не оказывать влияние на принятие решения или формирование суждения с целью достижения запланированного результата;

— осмотрительность — это введение определенной степени осторожности в условиях неопределенности так, чтобы активы или выгоды не были завышены, а обязательства или расходы занижены;

— полнота — чтобы быть надежной, информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее, пропуск может сделать информацию ложной или дезориентирующей с точки зрения ее уместности.

Ограничения уместности и надежности информации:

— своевременность — в случае неоправданной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность. Для своевременного представления информации часто бывает необходимо отчитываться до выяснения всех аспектов операции или другого события, тем самым, снижая надежность;

— баланс между выгодами и затратами — выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение;

— баланс между качественными характеристиками — необходимо достичь соответствующего соотношения между характеристиками для выполнения основного предназначения финансовой отчетности.

Относительная важность характеристик в различных случаях — это дело профессионального суждения бухгалтера.

Элементы финансовой отчетности

Характеризующие финансовое положение компании			Характеризующие финансовые результаты деятельности компании	
Активы	Обязательства	Капитал	Доходы	Расходы

Активы — ресурсы, контролируемые компанией и являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих экономических выгод компании.

Обязательства — существующие в настоящий момент обязательства компании, являющиеся результатом прошлых событий и источником будущих изъятий ресурсов компании и уменьшения экономических выгод.

Капитал — оставшаяся доля собственных активов компании после вычета обязательств.

Доходы — увеличение экономических выгод компании за отчетный период, которое выражается в увеличении активов или уменьшении обязательств, результатом чего является увеличение капитала, но не за счет вкладов собственников.

Расходы — уменьшение экономических выгод компании за отчетный период, которое выражается в уменьшении или потере стоимости активов или в увеличении обязательств, которое приводит к уменьшению капитала, но не за счет изъятий собственников.

2. Основные концепции финансового учета по МСФО

Концепция денежного измерения. Все хозяйственные операции выражаются в денежном измерении. Денежная оценка — обобщающий измеритель разнородных видов хозяйственных средств.

Концепция самостоятельности предприятия. Каждое предприятие — самостоятельная единица. Самые распространенные формы организации бизнеса — единоличное хозяйствование, товарищество или корпорация — акционерное общество.

Основные организационно-правовые формы хозяйственной деятельности:

1) частный бизнес — бизнес, принадлежащий одному лицу, что дает возможность собственнику полностью контролировать осуществляемую предпринимательскую деятельность;

2) товарищество — фирма, создаваемая двумя или более владельцами, объединившими свои ресурсы и таланты для достижения общих целей;

3) корпорация — лицо, юридически независимое от собственников, вклады которых представлены в виде акционерного капитала.

Концепция непрерывности. Понятие «непрерывность» предполагает, что предприятие остается в деле в его нынешней форме в течение периода, достаточного для того, чтобы использовать свои активы по их прямому назначению и погасить долги в рамках нормальной деятельности. Это понятие известно как концепция действующего предприятия.

Концепция соответствия доходов и расходов отчетному периоду (начисления) обеспечивает соответствие расходов доходам, получаемым в результате этих расходов. В счета должны включаться все понесенные расходы, оплаченные или неоплаченные. Доходы относятся к тому учетному периоду, в котором товары проданы, услуги оказаны; расходы — когда они были понесены для получения этих доходов. Финансовая отчетность дает информацию не только

о прошлых операциях, но и об обязательствах заплатить деньги в будущем и о ресурсах, которые будут получены в будущих периодах.

Концепция стоимости (себестоимости). Все активы учитываются по цене приобретения (себестоимости изготовления), и эта цена служит основой для оценки их будущего использования, а обязательства и составляющие собственного капитала отражаются в сумме, зафиксированной на момент их возникновения.

Методы оценки элементов финансовой отчетности МСФО:

1) фактическая стоимость приобретения — активы учитываются по сумме уплаченных за них денежных средств или их эквивалентов, или по справедливой стоимости, предложенной за них на момент приобретения. Обязательства учитываются по сумме выручки, полученной в обмен на долговое обязательство;

2) восстановительная стоимость — активы учитываются по сумме денежных средств, которая может быть уплачена в настоящий момент при необходимости замены существующих активов. Обязательства учитываются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент;

3) возможная цена продажи — активы учитываются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящий момент может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях. Обязательства учитываются по стоимости их погашения;

4) дисконтированная стоимость — активы учитываются по дисконтированной стоимости будущего чистого поступления денежных средств, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел. Обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого выбытия денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

Справедливая стоимость — сумма денежных средств, достаточна для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Тема 3. Состав и порядок представления финансовой отчетности

1. Представление финансовой отчетности (МСФО N 1).
2. Различия в составлении «Отчета о прибылях и убытках» по российским стандартам и МСФО.
3. Промежуточная финансовая отчетность (МСФО N 34).
4. Отчет о движении денежных средств (МСФО N 7).
5. Различия в составлении «Отчета о движении денежных средств» в российских и МСФО.
6. Сводная и индивидуальная финансовая отчетность (МСФО N 24, МСФО N 27, МСФО N 31).

Литература:

1. Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — 484 с. С. 233–237, 283–285, 287–290, 295–299, 302–305.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — М.: «Финансы и статистика», 2009. — 656с.: ил. С. 42–70, 92–110, 329–343, 353–394.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / В.П. Сиднева. — М.: КНОРУС, 2009. — 216с. С. 38–62.

1. Представление финансовой отчетности (МСФО N 1)

Представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО регулируется МСФО N 1 «Представление финансовой отчетности».

Финансовая отчетность является структурированным представлением финансового положения и финансовых результатов деятельности организации.

Целью финансовой отчетности общего назначения является представление такой информации о финансовом положении организации, ее финансовых результатах деятельности и движении денежных средств, которая полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений. Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству организации. Для достижения этой цели финансовая отчетность обеспечивает информацию о следующих показателях организации:

- (a) активах;
- (b) обязательствах;
- (c) собственном капитале;
- (d) доходах и расходах, включая прибыли и убытки;
- (e) прочих изменениях в собственном капитале;
- (f) движении денежных средств.

Эта информация, наряду с остальной информацией в примечаниях к финансовой отчетности, помогает пользователям прогнозировать движение денежных средств организации в будущем и, в частности, распределение их во времени и определенность.

Полный комплект финансовой отчетности включает:

- баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет об изменениях в собственном капитале, отражающий либо все изменения в собственном капитале, либо изменения в собственном капитале, отличающиеся от тех, которые возникают в результате операций с владельцами собственного капитала, действующими в качестве владельцев собственного капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- примечания, включая краткое описание существенных элементов учетной политики и прочие пояснительные примечания.

Компании могут представлять финансовый обзор, в котором даются описания и основные разъяснения характеристик финансовых результатов деятельности компании.

Финансовая отчетность в обязательном порядке должна добросовестно представлять финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств организации. Добросовестное представление требует правдивости при представлении воздействия операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания для активов, обязательств, доходов и расходов, изложенными в «Принципах». Предполагается, что применение международных стандартов финансовой отчетности, при необходимости с дополнительным раскрытием информации, приводит к формированию такой финансовой отчетности, которая решает задачу добросовестного представления.

Организация, финансовая отчетность которой соответствует международным стандартам финансовой отчетности, обязана сделать прямо выраженное и безоговорочное заявление о таком соответствии в примечаниях к финансовой отчетности. Не допускается описание финансовой отчетности как соответствующей международным стандартам финансовой отчетности, если только она не соответствует всем требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

МСФО N 1 не предписывает порядка или формата, в котором должны представляться статьи в бухгалтерском балансе.

Баланс в обязательном порядке должен включать как минимум линейные статьи, которые представляют следующие суммы:

- (a) основные средства;
- (b) инвестиционное имущество;
- (c) нематериальные активы;
- (d) финансовые активы (за исключением сумм, указанных в пунктах (e), (h) и (i));
- (e) инвестиции, учтенные по методу участия;
- (f) биологические активы;
- (g) запасы;
- (h) торговая и прочая дебиторская задолженность;
- (i) денежные средства и эквиваленты денежных средств;
- (j) торговая и прочая кредиторская задолженность;
- (k) оценочные обязательства;
- (l) финансовые обязательства (за исключением сумм, указанных в пунктах (j) и (k));
- (m) обязательства и активы по текущим налоговым платежам;
- (n) отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы;
- (o) доля меньшинства, представленная в составе собственного капитала;
- (p) выпущенный капитал и резервы, относящиеся к владельцам собственного капитала материнской компании.

Структура баланса

Группы активов:

- 1) текущие активы;
- 2) инвестиции и фонды;
- 3) основные средства;
- 4) нематериальные активы.

Текущие активы — денежные и другие средства, которые в течение одного года или одного нормального операционного цикла должны вновь обратиться в деньги.

Нормальный операционный цикл - среднее время, необходимое для того, чтобы вложенные деньги опять стали деньгами. Продолжительность варьируется в зависимости от характера хозяйственной деятельности.

Статьи краткосрочных активов:

- денежные средства и эквиваленты денежных средств;
- краткосрочные инвестиции;
- счета к получению;
- векселя к получению;
- запасы;
- prepaid (оплаченные авансом) расходы.

Инвестиции и фонды — активы долгосрочной природы, не используемые в основной деятельности, которые не планируется обратить в деньги в течение ближайшего года.

К ним относятся:

- инвестиции в ценные бумаги со сроком погашения более одного года;
- участки земли для будущего использования;
- здание и оборудование, неиспользуемые в хозяйственной деятельности, вложения в другие компании с целью их контроля.

Основные средства — долгосрочные материальные активы, используемые в хозяйственной деятельности. Их особенность в том, что они все (за исключением земли) имеют ограниченный срок полезного использования и амортизируются в течение этого срока.

Группы обязательств:

- краткосрочные;
- долгосрочные.

Краткосрочные обязательства — обязательства, подлежащие оплате за время нормального операционного цикла или в течение предстоящего года. Такие обязательства выплачивают из краткосрочных активов или путем возникновения нового краткосрочного обязательства.

Статьи краткосрочного обязательства:

- векселя выданные;
- счета к оплате;
- задолженность по заработной плате;
- задолженность по налогам;
- задолженность по процентам;
- задолженность по дивидендам;

- незаработанные доходы;
- текущая часть долгосрочного долга.

Начисленные обязательства (начисленные расходы) — вся начисленная задолженность.

Структура собственного капитала зависит от организационно-правовой формы собственности бизнеса. Собственный капитал в индивидуальном предпринимательстве представлен в балансе одной строкой, отражающей его величину на отчетную дату.

Для товариществ в балансе требуется раскрыть величину капитала каждого партнера и затем его общую сумму.

Составляющие акционерного капитала:

- внесенный, авансированный, оплаченный капитал;
- накопленный заработанный капитал, нераспределенная прибыль или реинвестированная прибыль.

В разделе авансированного капитала требуется полное описание всех его составляющих, а именно, количества акций (привилегированных, обыкновенных и других отдельно), разрешенных к выпуску, выпущенных и циркулирующих на рынке, суммы капитала, оплаченной сверх номинальной или объявленной стоимости, а также сумма собственных выкупленных акций, которая уменьшает величину акционерного капитала.

Непосредственно в отчете о прибылях и убытках в обязательном порядке должны содержаться как минимум такие линейные статьи, которые представляют следующие суммы за период:

- (a) выручка;
- (b) затраты по финансированию;
- (c) доля организации в прибыли или убытках ассоциированных компаний и совместных предприятий, учтенная согласно методу учета по долевого участию;
- (d) прибыль или убыток до налогообложения, признанные в связи с выбытием активов или погашением обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности;
- (e) расходы по уплате налога;
- (f) прибыль или убыток.

Непосредственно в отчете о прибылях и убытках в обязательном порядке должны раскрываться как распределения прибыли или убытка за период следующие статьи:

- (a) прибыль или убыток, относящийся к доле меньшинства;
- (b) прибыль или убыток, относящийся к владельцам собственного капитала материнской компании.

Компании представляют в «Отчете о прибылях и убытках» или в примечаниях к нему анализ доходов и расходов по одному из двух вариантов:

- 1) по характеру доходов и расходов; применяется в небольших компаниях, где не требуется распределения операционных расходов в соответствии с функциональной классификацией;
- 2) по функциям; распределение затрат по функциям может быть спорным и в значительной мере субъективным.

2. Различия в составлении «Отчета о прибылях и убытках» по российским стандартам и МСФО

1. Международные стандарты учета предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, а в российской системе учета затраты отражаются после выполнения определенных требований к составлению документации.

2. Требование наличия надлежащей документации часто не позволяет российским предприятиям учесть все операции, относящиеся к определенному периоду. основополагающий принцип МСФО, заключающийся в том, что содержание финансовой отчетности важнее формы представления информации или ее извлечения, находится в противоречии с положением о необходимости наличия достаточной документации для отражения операции.

3. Различие в сроках учета операций приводит к многочисленным расхождениям между МСФО и российской системой учета в отчете о прибылях и убытках. Самый распространенный пример несоответствия — многие российские предприятия признают выручку не по дате отгрузки, а по дате счета-фактуры, который может выписываться через 2-3 недели после даты отгрузки (когда, например, цена на продукцию рассчитывается на основе какого-либо индикатора за период времени до и после даты счета-фактуры).

4. До недавнего времени за момент реализации продукции можно было принимать момент оплаты продукции или момент ее отгрузки, и подавляющее большинство предприятий использовали «кассовый» метод учета. С 1 января 1996 г. в бухгалтерском учете момент реализации продукции определяется, как правило, только по моменту отгрузки, как и в международной практике.

5. Различие между новой российской формой отчета о финансовых результатах и отчетом о прибылях и убытках формата МСФО — отражение амортизации и расходов по оплате труда. По МСФО, если компании раскрывают отчет о прибылях и убытках, используя метод «по назначению затрат», т.е. по функциональному признаку расходов, то они должны дополнительно раскрывать данные по расходам на амортизацию и оплату труда. В российской практике данные расходы раскрываются в Приложении к бухгалтерскому балансу (Форма 5).

6. Различия в составе себестоимости реализованной продукции. В соответствии с МСФО коммерческие расходы не рассматриваются как непосредственно связанные с приобретением и производством товаров, и, следовательно, не включаются в себестоимость производства. В соответствии с российской системой учета коммерческие расходы и общехозяйственные расходы могут включаться в состав себестоимости реализованной продукции.

7. Отдельно следует обратить внимание на отражение налогов, кроме налога на прибыль, в отчете о прибылях и убытках. В России эти налоги обычно включаются в разные строки. Также в российский отчет о прибылях и убытках не включаются экспортные таможенные пошлины и акцизы. Согласно МСФО акцизы показываются в составе выручки отдельно.

8. В соответствии с российскими стандартами доходы и расходы, полученные и понесенные по разным операциям, отражаются развернуто.

Согласно МСФО 1 выручка и расходы по неосновной деятельности должны показываться свернуто.

В отчете об изменении капитала показываются:

— чистая прибыль (убыток) за период;

— статьи доходов и расходов;

— эмиссионный доход и резервы на начало и конец периода с отдельным раскрытием каждого изменения.

В примечаниях к финансовой отчетности компании отражают:

1) информацию об основе финансовой отчетности и конкретной учетной политике;

2) информацию, не представленную в других формах финансовой отчетности в соответствии с МСФО;

3) дополнительную информацию, необходимую для достоверности отчетности.

Раздел «Учетная политика» описывает следующее:

— основу оценки, используемую для подготовки финансовой отчетности;

— каждый конкретный вопрос, имеющий существенное значение для правильного понимания финансовой отчетности.

Моменты учетной политики: методы признания выручки; принципиальные сведения: дочерние компании, объединения компаний, совместная деятельность; признание и амортизация материальных и нематериальных активов; инвестиционная деятельность; запасы, резервы; затраты на пенсионное обеспечение; пересчет иностранной валюты; определение хозяйственных и географических сегментов, основа для распределения затрат по сегментам, учет инфляции и т.д.

В РФ состав, содержание и методические основы формирования отчетности регулируется ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

3. Промежуточная финансовая отчетность (МСФО N 34)

Стандарт по промежуточной финансовой отчетности применяется всеми предприятиями, которые по требованию законодательства или собственному выбору публикуют финансовую отчетность за период менее полного финансового года.

Промежуточная финансовая отчетность включает:

1) сжатый «Бухгалтерский баланс»;

2) сжатый «Отчет о прибылях и убытках»;

3) сжатый «Отчет о движении денежных средств»;

4) сжатый «Отчет об изменении капитала»;

5) выборочные пояснительные примечания.

Форма и содержание промежуточной отчетности должны отвечать следующим требованиям:

1) каждый промежуточный итоговый показатель включает в себя последнюю финансовую отчетность;

2) в «Отчете о прибылях и убытках» должна быть представлена прибыль на акции;

3) материнская компания должна подготовить сводную отчетность.

При раскрытии информации необходимо учитывать ее существенность. Доходы, получаемые нерегулярно (дивиденды, правительственные субсидии), не показываются при составлении промежуточной финансовой отчетности, если только это не обосновано специально. Затраты, понесенные неравномерно в течение года, должны показываться в промежуточной финансовой отчетности только в случае, если это оговорено отдельно.

Выборочные пояснения предназначены для раскрытия всех изменений, происшедших с момента составления последней годовой финансовой отчетности. Они содержат:

1) порядок применения учетной политики (указывается, применялась ли она последовательно или имелись какие-либо изменения);

2) пояснения о сезонности и цикличности операций;

3) характер и сумму позиций, влияющих на активы, обязательства, капитал, чистую прибыль, потоки денежных средств, являющихся необычными из-за характера, размера или происхождения;

4) изменения в отношении долевых или долговых ценных бумаг, включая факты непогашенных обязательств, нарушения долговых соглашений;

5) выплаченные дивиденды;

6) выручка и результаты по отраслевым и географическим сегментам;

7) события, произошедшие после отчетной даты;

8) сведения о покупке или продаже дочерних предприятий, долгосрочных инвестициях, реструктурировании и прекращении деятельности;

9) изменения в условных обязательствах или условных активах;

10) подтверждение, что промежуточная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с МСФО.

Если оценка сумм, представленных в промежуточной финансовой отчетности, существенно меняется в течение окончательного промежуточного периода финансового года, характер и сумма этого изменения должны раскрываться в примечаниях к годовой финансовой отчетности.

Промежуточная финансовая отчетность основана на относительно субъективно выбранных правилах и оценках. Чтобы можно было правильно истолковать представленную в отчетах информацию, они должны отвечать качественным характеристикам: понятности, уместности, надежности, сопоставимости. Баланс между основными характеристиками должен быть достигнут на практике для реализации основного предназначения финансовой отчетности.

4. Отчет о движении денежных средств (МСФО N 7)

Согласно МСФО N 7 предприятия обязаны составлять годовой отчет о движении денежных средств и представлять его за каждый период. Отчет о движении денежных средств содержит информацию о движении денежных средств в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия в чистом денежном результате от этих видов деятельности. Жестко регламентируемой формы отчета о движении денежных средств нет. При составлении отчета денежные средства и их эквиваленты суммируются и учитываются общей суммой. Суммы денежных средств и их эквиваленты, отраженные на конец отчетного периода, должны соответствовать данным, отраженным в бухгалтерском балансе.

Величина потоков денежных средств от операционной деятельности показывает достоверность наличия средств для погашения кредитов, сохранения операционных возможностей, возможности выплаты дивидендов, осуществления новых инвестиционных вложений без обращения к внешним источникам финансирования.

Основные потоки:

- 1) поступления от продажи товаров и предоставления услуг;
- 2) платежи поставщикам за товары, работы, услуги;
- 3) платежи страховым компаниям;
- 4) выплаты и компенсации по налогу на прибыль;
- 5) поступления и платежи по контрактам и др.

Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности показывают степень направленности произведенных расходов на ресурсы, предназначенные для воспроизводства будущих доходов.

Основные потоки денежных средств от инвестиционной деятельности:

- средства для приобретения основных и нематериальных активов;
- платежи для приобретения долей участия в совместных предприятиях;
- авансовые платежи и кредиты;
- денежные поступления от возмещения авансов и кредитов, предоставленных другим компаниям;
- денежные поступления от срочных контрактов, кроме случаев, когда контракты заключены для коммерческих или торговых целей.

Потоки денежных средств от финансовой деятельности:

- денежные выплаты для приобретения или погашения акций;
- поступления от выпуска необеспеченных облигаций, займов и других краткосрочных и долгосрочных кредитов;
- погашение кредитных сумм;
- платежи по финансовой аренде и др.

Информация, необходимая для составления отчета о движении денежных средств:

- 1) бухгалтерский баланс за отчетный и предыдущий периоды;
- 2) отчет о прибылях и убытках за текущий период;
- 3) дополнительная информация о некоторых операциях.

Методы составления отчета о движении денежных средств:

1) Прямой. Раскрываются основные виды валютных денежных поступлений и валютных денежных расходов. Информацию получают из учетных записей, путем корректировки продаж, себестоимости продукции и других статей отчета о прибылях и убытках;

2) Косвенный. Чистый поток денежных средств от операционной деятельности определяется путем корректировки с учетом:

— изменений в запасах и операционной дебиторской, кредиторской задолженностей в течение периода;

— неденежных статей — износ, отчисления, нераспределенная прибыль ассоциированных компаний, доля меньшинства;

— всех прочих статей, ведущих к возникновению инвестиционных или финансовых денежных потоков.

5. Различия в составлении «Отчета о движении денежных средств» в российских и МСФО

Отчет о движении денежных средств в международной практике готовится по МСФО N 7 «Отчеты о движении денежных средств» в России:

1) В соответствии с МСФО N 7 «Отчеты о движении денежных средств» в отчете о движении денежных средств отражаются изменения не только в наличных денежных средствах, но и в денежных эквивалентах. К денежным эквивалентам относятся краткосрочные и высоколиквидные инвестиции. В российской практике понятия денежных эквивалентов нет. В правилах составления отчета о движении денежных средств говорится о денежных средствах, учитываемых в кассе организации, на расчетных, валютных и специальных счетах. Краткосрочные депозиты в банках включаются в состав краткосрочных финансовых вложений. Отсутствует требование о раскрытии ограничений на использование отраженных в отчетности денежных средств, а также состава денежных средств.

2) Существуют значительные расхождения в методах подготовки информации — российские правила предусматривают только прямой метод (нарастающим итогом с начала года), а МСФО — прямой и косвенный. Косвенный метод более распространен в мировой практике как метод составления отчета о движении денежных средств. В результате применения косвенного метода финансовый результат (чистая прибыль) организации за период преобразуется в разность между величинами денежных средств, находящихся в распоряжении организации по состоянию на начало и конец отчетного периода. При подготовке консолидированной отчетности прямой метод является малоприменимым, так как требует больших затрат на получение необходимой информации по каждому из консолидируемых предприятий.

3) Согласно МСФО при отражении денежных потоков в иностранной валюте их величина пересчитывается в валюту отчетности по курсу, принятому на дату движения денежных средств. По российским стандартам в случае наличия денежных средств в иностранной валюте сначала составляется расчет

в иностранной валюте по каждому ее виду. После этого данные каждого расчета пересчитываются по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату составления бухгалтерской отчетности.

4) Есть различия в порядке классификации данных по видам деятельности. В соответствии с МСФО N 7 финансовая деятельность — это деятельность, которая приводит к изменению в размере и составе собственного капитала и заемных средств компании, а инвестиционная деятельность — приобретение и продажа долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам. Согласно российским стандартам, инвестиционная деятельность — это деятельность, связанная с капитальными вложениями организации в связи с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, нематериальных активов, других внеоборотных активов, а также их продажей и т.п. Финансовая деятельность — это деятельность организации, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выбытием ранее приобретенных на срок до 12 месяцев акций, облигаций и т.п.

6. Сводная и индивидуальная финансовая отчетность (МСФО N 24, МСФО N 27, МСФО N 31)

Основная ориентация МСФО — сводная финансовая отчетность. Это связано с тем, что:

1) сводная финансовая отчетность обеспечивает выполнение главной цели отчетности — предоставление достоверной и объективной информации о финансовом положении предприятия, финансовых результатах ее деятельности, изменениях в них. Она позволяет пользователям контролировать то, каким образом предприятие распоряжается вверенными ему средствами, насколько эффективно ведутся дела компании;

2) во многих странах предприятия подготавливают индивидуальную финансовую отчетность, чтобы исполнить требования законодательства (в частности, налогового) или других регулирующих органов.

МСФО применимы для подготовки сводной финансовой отчетности группы взаимосвязанных компаний и отчетности отдельно взятой компании. Для обозначения всех типов отчетности в тексте стандартов используется один и тот же термин — «финансовая отчетность». Лишь при наличии каких-то особенностей в правилах составления отчетности отдельно взятой компании используется термин «индивидуальная (отдельная) финансовая отчетность». Как и сводную, индивидуальную отчетность нужно составлять в полном соответствии с требованиями всех применяемых МСФО и разъяснений к ним.

Сводная отчетность базируется на следующих принципах и методах:

1) принцип полноты (все активы консолидируемой группы принимаются в полном объеме независимо от доли материнской компании);

2) принцип собственного капитала;

3) принцип справедливой и достоверной оценки;

4) принцип постоянства использования методов консолидации;

5) принцип существенности (раскрытие таких статей, величина которых может повлиять на принятие или перемену решения о финансово-хозяйственной деятельности предприятия);

б) единые методы оценки (методы, применяемые материнской компанией, должны применяться при формировании консолидированной отчетности).

В сводной отчетности все активы и пассивы, доходы и расходы головной организации и дочерних обществ объединяются путем построчного суммирования соответствующих доходов по правилам, установленным методическими рекомендациями по составлению и предоставлению сводной бухгалтерской отчетности.

Соблюдение порядка предоставления консолидированной отчетности обеспечивает руководитель головной организации. Объем, порядок, сроки предоставления бухгалтерской отчетности дочерними и зависимыми обществами устанавливает головная организация.

Этапы консолидирования баланса при составлении сводной отчетности:

- 1) первичное консолидирование (составляется впервые);
- 2) последующая консолидация (при составлении отчетности группы, образованной ранее, уже осуществляющей взаимосвязанные операции).

Методы составления консолидированной отчетности:

- 1) метод покупки (приобретения);
- 2) метод слияния (поглощения).

Составления сводной отчетности в зависимости от особенностей конкретного предприятия регулируется МСФО N 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах», N 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», N 1 «Предоставление финансовой отчетности», N 31 «Участие в совместной деятельности».

Тема 4. Активы организации

1. Учет основных средств.
2. Учет нематериальных активов.
3. Учет аренды.
4. Учет запасов.
5. Обесценение активов.
6. Инвестиционная недвижимость.

Литература:

1. Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — 484 с. С. 237–240, 263–270, 322–325.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — М.: «Финансы и статистика», 2009. — 656 с.: ил. С. 70–91, 206–257, 447–503, 543–566.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / В.П. Сиднева. — М.: КНОРУС, 2009. — 216с. С. 85–125.

1. Учет основных средств

Основные средства представляют собой материальные активы, которые:

- используются организацией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим организациям или для административных целей;
- предполагается использовать в течение более чем одного периода.

Виды оценок основных средств в соответствии с МСФО:

— первоначальная стоимость — сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств и справедливая стоимость другого встречного предоставления, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения;

— балансовая стоимость — сумма, в которой признается актив после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения;

— амортизируемая стоимость — первоначальная стоимость актива или другая сумма, отраженная вместо первоначальной стоимости, за вычетом ликвидационной стоимости;

— справедливая стоимость — сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами;

— возмещаемая сумма — большее из двух значений: чистой продажной цены актива и его ценности использования;

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

Первоначальная стоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в том случае, если:

— существует вероятность того, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;

— первоначальная стоимость данного объекта может быть достоверно оценена.

Объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, подлежит оценке по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость объекта основных средств включает:

— покупную цену, включая импортные пошлины и невозмещаемый налог на покупку за вычетом торговых скидок и возвратов;

— любые затраты, прямо относимые на доставку актива в нужное место и приведение в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства организации;

— первоначальную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, обязанность организации либо при приобретении данного объекта, либо вследствие его эксплуатации на протяжении определенного периода времени в целях, не связанных с производством запасов в течение этого периода.

Примерами прямых относимых затрат являются:

- затраты на выплату вознаграждений работникам, возникающие непосредственно в связи с сооружением или приобретением объекта основных средств;

- затраты на подготовку площадки;

- первичные затраты на доставку и разгрузку;

- затраты на установку и сборку;

- затраты на проверку надлежащей работы актива, после вычета чистой выручки от продажи любых объектов, произведенных в процессе доставки актива в нужное место и приведения его в нужное состояние (например, образцов, полученных при испытании оборудования);

- стоимость профессиональных услуг.

Примерами затрат, не относимых к затратам на объект основных средств, являются:

- затраты на открытие нового производственного или технического сооружения;

- затраты на внедрение нового продукта или услуги (включая затраты на рекламу и продвижение продукции);

- затраты на ведение хозяйственной деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на подготовку и обучение персонала);

- административные и другие общие накладные затраты.

Признание затрат в балансовой стоимости объекта основных средств прекращается, когда такой объект доставлен в нужное место и приведен в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства организации.

Оценка основных средств после признания

В качестве своей учетной политики организация должна выбрать либо модель учета по первоначальной стоимости, либо модель переоценки, и обязана применять выбранную учетную политику ко всему классу основных средств.

Модель учета по первоначальной стоимости

После первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Модель переоценки

Будучи признанным в качестве актива, объект основных средств, справедливая стоимость которого поддается достоверной оценке, подлежит учету по переоцененной величине, равной его справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом любой накопленной впоследствии амортизации и любых накопленных впоследствии убытков от обесценения. Переоценки должны производиться с достаточной регулярностью во избежание существенного отличия балансовой стоимости от той, которая определяется при использовании справедливой стоимости на отчетную дату.

Если производится переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке подлежит и весь класс основных средств, к которому относится данный актив.

Если балансовая сумма актива повышается в результате переоценки, то это увеличение должно отражаться непосредственно в капитале под заголовком «прирост от переоценки». Однако, это увеличение подлежит признанию в прибыли или убытке в той степени, в которой оно реверсирует убыток от переоценки по тому же активу, ранее признанный в прибыли или убытке.

Если балансовая стоимость актива уменьшилась в результате переоценки, то такое уменьшение подлежит признанию в прибыли или убытке. Однако, убыток от переоценки должен дебетоваться непосредственно на капитал под заголовком „прирост от переоценки" при наличии любого кредитового сальдо в приросте от переоценки в отношении того же самого актива.

Срок полезной службы — это период времени, на протяжении которого организация предполагает использовать актив, либо количество единиц производства или аналогичных единиц, которое организация ожидает получить от использования актива.

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

Каждый компонент объекта основных средств, первоначальная стоимость которого значительна в сравнении с совокупной себестоимостью объекта, в обязательном порядке должен амортизироваться отдельно.

Амортизируемая стоимость актива в обязательном порядке должна на систематической основе распределяться на его срок полезной службы.

Ликвидационная стоимость и срок полезной службы актива в обязательном порядке должны пересматриваться, по крайней мере, в конце каждого финансового года, и, если текущие ожидания отличаются от предыдущих оценок, эти изменения в обязательном порядке должны отражаться в учете как изменение в расчетной оценке.

Используемый метод начисления амортизации должен отражать схему ожидаемого потребления организацией будущих экономических выгод.

Применяемый к активу метод начисления амортизации подлежит пересмотру, по крайней мере, в конце каждого финансового года, и, если обнаруживается значительное изменение в ожидаемой схеме потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, данный метод должен быть скорректирован для отражения этого изменения. Такое изменение должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке.

Для систематического распределения амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы могут использоваться различные методы:

- метод равномерного начисления;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод единиц производства.

Метод равномерного начисления заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезной службы актива, если при

этом не меняется его ликвидационная стоимость. Метод уменьшаемого остатка приводит к уменьшению суммы начисления амортизации на протяжении срока полезной службы. Метод единиц производства состоит в начислении суммы амортизации, исходя из предполагаемого использования или предполагаемой производительности.

Организация выбирает тот метод, который наиболее точно отражает расчетную схему потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно из периода в период, кроме случаев, когда происходит изменение в расчетной схеме потребления этих будущих экономических выгод.

Признание балансовой стоимости объекта основных средств в обязательном порядке подлежит прекращению:

— по выбытию;

— когда от его эксплуатации или выбытия не ожидается каких-либо будущих экономических выгод.

Прибыль или убыток, возникающие в связи с прекращением признания объекта основных средств, в обязательном порядке должны включаться в прибыль или убыток при прекращении признания такого.

Прибыль или убыток, возникающие в связи с прекращением признания объекта основных средств, в обязательном порядке должны определяться как разность между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью данного объекта.

В финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация для каждого вида основных средств:

— основы оценки валовой балансовой стоимости;

— используемые методы начисления амортизации;

— применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;

— валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;

— выверка балансовой стоимости по состоянию на начало и конец периода, отражающая:

— поступления;

— выбытия;

— приобретения через объединения предприятий;

— увеличения или уменьшения стоимости, возникающие в результате переоценок, и убытков от обесценения, признанных или реверсированных непосредственно на счете капитала;

— убытки от обесценения, признанные в прибыли или убытке;

— убытки от обесценения, реверсированные в прибыли или амортизация;

— чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности из функциональной валюты в валюту отчетности, в том числе при пересчете финансовой отчетности о зарубежной деятельности в валюту отчетности отчитывающейся организации;

— прочие изменения.

Финансовая отчетность также в обязательном порядке должна раскрывать:

- наличие и степень ограничений прав собственности и стоимость основных средств, переданных в залог в обеспечение обязательств;
- сумму расходов, признанных в балансовой стоимости объекта основных средств в ходе его сооружения;
- сумму договорных обязанностей по приобретению основных средств;
- величину компенсации, предоставленной третьими сторонами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств, и включенной в прибыль или убыток, если она не раскрывается непосредственно в отчете о прибылях и убытках.

Если объект основных средств отражается по переоцененной стоимости, должна раскрываться следующая информация:

- дата, по состоянию на которую проводилась переоценка;
- участие независимого оценщика;
- методы и значительные допущения, применявшиеся при расчете значений справедливой стоимости объектов;
- степень, в которой значения справедливой стоимости объектов основных средств определялись на основе действующих цен активного рынка или недавних рыночных сделок между независимыми сторонами, или были получены с использованием иных методик оценки;
- применительно к каждому переоцененному классу основных средств балансовая стоимость, которая подлежала бы признанию, если бы активы отражались в учете по первоначальной стоимости;
- прирост от переоценки, указывающий на изменения за период и любые ограничения на распределение остатка между акционерами.

2. Учет нематериальных активов

Нематериальный актив — это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы.

Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости в контексте определения нематериального актива, когда он:

- может быть отделен от организации для последующей продажи, передачи, лицензирования, сдачи в аренду или обмена, либо в индивидуальном порядке, либо вместе с соответствующим договором, активом или обязательством;
- возникает из договорных или других юридических прав, вне зависимости от того, являются ли эти права передаваемыми или отделяемыми от данной организации или других прав и обязанностей.

Если организация признает ту или иную статью в качестве нематериального актива, она должна продемонстрировать, что данная статья отвечает:

- определению нематериального актива;
- критериям признания.

Нематериальный актив должен признаваться, если только:

— вероятно, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, будут поступать в организацию;

— стоимость актива поддается достоверной оценке.

Организация должна оценить вероятность будущих экономических выгод, используя обоснованные и подкрепляемые допущения, отражающие наилучшую оценку администрацией набора экономических условий, которые будут существовать на протяжении срока полезной службы актива.

Организация должна использовать профессиональные суждения для оценки степени определенности, связываемой с поступлением будущих экономических выгод от использования актива, исходя из данных, имеющих на дату первоначального признания, и отдавая приоритет данным из внешних источников.

Нематериальный актив должен первоначально оцениваться по себестоимости.

Себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива включает:

— его покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок;

— любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению.

Прямыми затратами являются:

— затраты на вознаграждения, возникающие непосредственно в связи с приведением актива в его рабочее состояние;

— затраты на оплату профессиональных услуг, возникающие непосредственно в связи с приведением актива в его рабочее состояние;

— затраты на проверку надлежащей работы актива.

Если нематериальный актив приобретается при объединении компаний, себестоимость такого нематериального актива равна его справедливой стоимости на дату приобретения.

Внутренне созданная деловая репутация не подлежит признанию в качестве актива.

Для оценки нематериальных активов после признания должна быть выбрана либо модель учета по себестоимости, либо модель переоценки. Если нематериальный актив учитывается по модели переоценки, то и все другие активы в этом классе должны учитываться по этой модели, кроме случаев, когда для таких активов отсутствует активный рынок.

Модель учета по себестоимости — после первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения.

Модель переоценки — после первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по переоцененной сумме, которая представляет собой его справедливую стоимость на дату переоценки минус любая последующая накопленная амортизация и любые последующие накопленные убытки от обесценения. Для целей переоценки справедливая стоимость должна

определяться со ссылкой на активный рынок. Переоценки должны проводиться достаточно регулярно во избежание существенного отличия балансовой стоимости актива от его справедливой стоимости.

Если нематериальный актив, принадлежащий к классу переоцениваемых нематериальных активов, не может быть переоценен из-за того, что для этого актива не существует активного рынка, такой актив должен учитываться по его себестоимости за вычетом любой накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Если справедливая стоимость переоцениваемого нематериального актива более не может быть определена по ссылке на активный рынок, балансовой суммой актива должна быть его переоцененная величина на дату последней переоценки со ссылкой на активный рынок за вычетом любой последующей накопленной амортизации и любых последующих накопленных убытков от обесценения.

Если балансовая сумма нематериального актива повышается в результате переоценки, то это увеличение должно отражаться непосредственно в капитале под заголовком «прирост от переоценки». Однако, это увеличение подлежит признанию в прибыли или убытке в той степени, в которой оно реверсирует убыток от переоценки по тому же активу, ранее признанный в прибыли или убытке.

Если балансовая стоимость нематериального актива уменьшилась в результате переоценки, то такое уменьшение подлежит признанию в прибыли или убытке. Однако убыток от переоценки должен дебетоваться непосредственно на капитал под заголовком «прирост от переоценки» при наличии любого кредитового сальдо в приросте от переоценки в отношении того же самого актива.

Организация должна определить, является ли срок полезной службы актива ограниченным или неограниченным, и, в первом случае, установить продолжительность или количество единиц производства или аналогичных единиц, составляющих этот срок. Организации надлежит рассматривать нематериальный актив, как имеющий неограниченный срок полезной службы, если анализ всех соответствующих факторов указывает на отсутствие предвидимого предела у периода, в течение которого, как ожидается, данный актив будет генерировать чистые притоки денежных средств в эту организацию.

Срок полезной службы нематериального актива, возникающего из договорных или иных юридических прав, не должен превышать периода действия таких прав, но может быть короче, в зависимости от продолжительности периода, в течение которого организация рассчитывает использовать актив. Если договорные или другие юридические права передаются на ограниченный срок, который может быть возобновлен, то срок полезной службы нематериального актива должен включать возобновленный период (периоды) только при наличии свидетельств о том, что возобновление будет осуществлено организацией без существенных издержек.

Амортизируемая сумма нематериального актива с ограниченным сроком полезной службы должна распределяться на систематической основе на протяжении этого срока. Амортизация актива должна начинаться, когда он доступен

для использования, т.е. когда местоположение и состояние актива обеспечивают его использование в соответствии с намерениями администрации.

Амортизация актива должна прекращаться на более раннюю из двух дат: дату его классификации как предназначенного для продажи или включения в группу выбытия, классифицированную как предназначенную для продажи, и дату прекращения его признания. Используемый метод начисления амортизации должен отражать график ожидаемого потребления организацией будущих экономических выгод. Если такой график не может быть надежно определен, то должен использоваться метод равномерного начисления.

Ликвидационная стоимость нематериального актива с ограниченным сроком полезной службы должна приниматься равной нулю, за исключением случаев когда:

— имеется обязательство третьей стороны приобрести актив в конце его срока полезной службы;

— ликвидационная стоимость может быть определена путем ссылки на этот рынок и вероятно, что такой рынок будет существовать в конце срока полезной службы актива.

Период и метод амортизации нематериального актива с ограниченным сроком полезной службы подлежат анализу, по крайней мере, в конце каждого финансового года. Если расчетный срок полезной службы значительно отличается от прежних оценок, то период амортизации должен быть изменен соответственно. Если в расчетном графике потребления заключенных в активе будущих экономических выгод произошло изменение, то метод амортизации должен быть изменен для отражения такого изменения. Подобные изменения подлежат учету как изменения в бухгалтерских оценках.

Нематериальный актив с неограниченным сроком полезной службы не подлежит амортизации.

Срок полезной службы неамортизируемого нематериального актива должен анализироваться в каждом периоде на предмет выяснения, продолжают ли события и обстоятельства обеспечивать правильность оценки, согласно которой данный актив имеет неограниченный срок полезной службы. В случае отрицательного ответа, изменение в оценке срока полезной службы с неограниченного на ограниченный подлежит отражению в учете как изменение в бухгалтерской оценке.

Признание нематериального актива подлежит прекращению:

— по выбытию;

— когда от его эксплуатации или выбытия не ожидается каких-либо будущих экономических выгод.

Для каждого класса нематериальных активов в финансовой отчетности организация должна раскрывать следующую информацию, разграничивая внутренне созданные нематериальные активы и другие нематериальные активы:

— является ли срок полезной службы неограниченным или ограниченным, и, в последнем случае, указывать срок полезной службы или примененные нормы амортизации;

— методы амортизации, применявшиеся к нематериальным активам с ограниченным сроком полезной службы;

— валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию (агрегированную с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;

— линейную статью (статьи) отчета о прибылях и убытках, в которую включена любая амортизация нематериальных активов;

— сверку балансовой стоимости по состоянию на начало и конец периода, отражающую:

— приращения с отдельным указанием тех, которые получены от внутреннего развития, приобретены отдельно, и тех, которые получены через объединения предприятий;

— активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в группу выбытия, классифицированную как предназначенная для продажи, а также другие выбытия;

— увеличение или уменьшение стоимости, возникающие в течение периода в результате переоценок, и убытков от обесценения, признанных или реверсированных непосредственно на счете капитала;

— убытки от обесценения, признанные в прибыли или убытке в течение периода;

— убытки от обесценения, реверсированные в прибыли или убытке в течение периода;

— любую амортизацию, признанную в течение периода;

— чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в валюту отчетности, а также при пересчете зарубежной деятельности в валюту отчетности организации;

— другие изменения балансовой стоимости в течение периода.

Организация также должна раскрывать:

— для нематериального актива, оцененного как имеющий неограниченный срок полезной службы, балансовую стоимость этого актива и данные, позволяющие считать, что срок его полезной службы не ограничен. Приводя такие данные, организация должна указать фактор (факторы), который сыграл существенную роль при определении срока полезной службы актива как неограниченного;

— описание, балансовую стоимость и оставшийся амортизационный период любого отдельно взятого нематериального актива, имеющего существенное значение для финансовой отчетности организации;

— для нематериальных активов, приобретенных через государственную субсидию и первоначально признанных по справедливой стоимости:

— справедливую стоимость, первоначально признанную для этих активов;

— их балансовую стоимость;

— способ, посредством которого они оценивались после признания, по себестоимости или по методу переоценки;

— наличие, балансовые стоимости нематериальных активов с ограниченным правовым титулом и балансовые величины нематериальных активов, заложенных в обеспечение обязательств;

— величину контрактных обязательств по приобретению нематериальных активов.

Если нематериальные активы отражаются в учете по переоцененной стоимости, организация должна раскрывать следующую информацию:

— по классу нематериальных активов;

— дата, по состоянию на которую проводилась переоценка;

— балансовую стоимость переоцененных нематериальных активов;

— балансовую стоимость, которая была бы признана, если бы переоцененный класс нематериальных активов оценивался после признания по себестоимости;

— величину прироста стоимости от переоценки, который относится к нематериальным активам в начале и в конце периода, с указанием изменений в ходе периода и любых ограничений на распределение остатка акционерам;

— методы и значительные допущения, применявшиеся при расчете значений справедливой стоимости активов.

3. Учет аренды

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

Финансовая аренда — это аренда, по условиям которой происходит существенный перенос всех рисков и выгод, сопутствующих владению активом. Правовой титул в итоге может как передаваться, так и не передаваться.

Операционная аренда — это аренда, отличная от финансовой. Неаннулируемая аренда - это договор аренды, который может быть аннулирован только в следующих случаях:

— при наступлении маловероятного условного события;

— с разрешения арендодателя;

— если арендатор заключает новое соглашение об аренде того же или эквивалентного актива с тем же арендодателем;

— в случае уплаты арендатором дополнительной суммы, размер которой таков, что на начало срока аренды ее продолжение можно обоснованно считать гарантированным.

Начало срока аренды — это более ранняя из следующих дат — дата заключения договора аренды или дата принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды. Именно на эту дату:

— аренда классифицируется как операционная или финансовая;

— в случае финансовой аренды, определяются суммы, подлежащие признанию на начало срока аренды.

Началом срока аренды считается дата, с которой арендатор получает возможность осуществлять свое право на использование арендуемого актива. Это дата первоначального признания аренды, т.е. признания соответствующих активов, обязательств, дохода или расходов, возникающих в связи с арендой.

Срок аренды — неподлежащий сокращению период, на который арендатор, в соответствии с договором, арендует актив, а также любые иные дополнительные периоды, на которые арендатор вправе продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее, если на начало срока аренды имеется обоснованная уверенность в том, что арендатор реализует это право.

Минимальные арендные платежи — платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть затребованы от арендатора, за исключением сумм по оплате услуг и налогов, выплачиваемых арендодателем и возмещаемых ему, наряду со следующими суммами:

— для арендатора любыми суммами, гарантированными арендатором или стороной, связанной с арендатором;

— для арендодателя любой ликвидационной стоимостью, гарантированной арендодателю арендатором; стороной, связанной с арендатором; третьей стороной, несвязанной с арендатором, в финансовом отношении способной выполнить обязанности по гарантии.

Однако, если арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, а в начале срока аренды существует обоснованная уверенность в том, что это право будет реализовано, то минимальные арендные платежи состоят из минимальных платежей, подлежащих выплате на протяжении срока аренды до предполагаемой даты реализации вышеупомянутого права на покупку, и платежа, необходимого для его реализации.

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

Срок экономической службы — это:

— период времени, в течение которого ожидается экономическое использование актива одним или несколькими пользователями;

— количество единиц производства или аналогичных единиц, которое организация ожидает получить от использования актива.

Срок полезной службы - это расчетный оставшийся период с начала срока аренды, не ограничиваемый сроком аренды, на протяжении которого организация предполагает получать экономические выгоды, заключенные в активе.

Гарантированная ликвидационная стоимость - это:

— для арендатора та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором, или связанной с ним стороной (величина гарантии при этом равняется максимальной сумме, которая могла бы в любом случае подлежать выплате);

— для арендодателя та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или несвязанной с арендодателем третьей стороной, в финансовом отношении способной выполнить обязательства по гарантии.

Негарантированная ликвидационная стоимость — это та часть ликвидационной стоимости арендуемого актива, получение которой арендодателем не гарантировано или гарантировано только стороной, связанной с арендодателем.

Первоначальные прямые затраты представляют собой дополнительные издержки, связанные с подготовкой и заключением договора аренды, за исключением случаев, когда такие затраты несут арендаторы в лице производителей или дилеров.

Валовые инвестиции в аренду - это совокупность:

- минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем при финансовой аренде,
- любой негарантированной ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю.

Чистая инвестиция в аренду представляет собой валовую инвестицию в аренду, дисконтированную по ставке процента, предусмотренной в договоре аренды. Неполученный финансовый доход — это разница между:

- валовой инвестицией в аренду;
- чистой инвестицией в аренду.

Ставка процента, подразумеваемая в договоре об аренде, — это ставка дисконта, применение которой на начало срока аренды обеспечивает положение, при котором общая дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости равняется сумме справедливой стоимости арендованного актива и первоначальных прямых затрат арендодателя.

Приростная ставка процента на заемный капитал — это ставка процента, которую арендатору пришлось бы платить по аналогичной аренде или, если таковую определить невозможно, ставка на начало срока аренды, которую арендатор должен был бы платить по займам, полученным на такой же срок и при том же обеспечении в объеме, необходимом для покупки актива.

Условная арендная плата — это та часть арендных платежей, которая не фиксируется в виде определенной суммы, но основана на будущей величине фактора, изменение которого не связано с прошествием времени (например, будущий объем продаж, будущий объем использования, будущие индексы цен, будущая рыночная ставка процента).

Аренда классифицируется как финансовая, если она в существенной степени переносит все сопутствующие владению риски и выгоды. Аренда классифицируется как операционная, если она не влечет за собой существенного переноса всех рисков и выгод, сопутствующих владению.

Первоначальное признание финансовой аренды арендатором

На начало срока аренды арендаторы обязаны признавать финансовую аренду в качестве активов и обязательств в своем балансе в суммах, равных справедливой стоимости арендуемого имущества, или, если эти суммы ниже дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, величина каждого из которых определяется при заключении договора аренды. При расчете дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей коэффициентом дисконтирования является процентная ставка, заложенная в аренду, если она поддается определению; в противном случае должна использоваться

приростная ставка процента на заемный капитал арендатора. Любые первоначальные прямые затраты арендатора прибавляются к сумме, в которой признан актив.

Минимальные арендные платежи подлежат разнесению между финансовыми выплатами и уменьшением неоплаченного обязательства. Финансовые выплаты в обязательном порядке должны распределяться по периодам в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная периодическая ставка процента на остающееся сальдо обязательства. Условная арендная плата в обязательном порядке подлежит начислению в качестве расходов в периоды их возникновения.

Финансовая аренда вызывает амортизационные расходы для амортизируемых активов и финансовые расходы для каждого учетного периода. Амортизационная политика для амортизируемых арендованных активов в обязательном порядке должна соответствовать той, которая применяется в отношении амортизируемых активов, находящихся в собственности, а признаваемая сумма амортизации обязательно должна рассчитываться в соответствии с Международными стандартами IAS 16 «Основные средства» и IAS 38 «Нематериальные активы». Если нет обоснованной уверенности в том, что арендатор получит право собственности к концу срока аренды, актив в обязательном порядке должен быть полностью амортизирован на протяжении самого короткого из двух сроков: аренды или полезной службы.

Первоначальное признание операционной аренды

Арендные платежи при операционной аренде должны отражаться как расходы, распределенные равномерно в течение срока аренды, за исключением случаев, когда другая систематическая основа более наглядно показывает временной график получения выгод пользователем.

При операционной аренде арендные платежи (за исключением затрат на страхование и обслуживание) отражаются как распределенные равномерно расходы, за исключением случаев, когда другая систематическая основа более наглядно показывает временной график получения выгод пользователем, даже если платежи производятся не на этой основе.

Арендаторы обязаны, наряду с выполнением требований Международного стандарта IAS 32, раскрывать следующую информацию применительно к операционной аренде:

— общую сумму будущих минимальных арендных платежей по не аннулируемым договорам операционной аренды для каждого из следующих периодов:

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

— общую сумму будущих минимальных платежей по субаренде, получение которых ожидается на отчетную дату по неаннулируемым договорам субаренды;

— платежи по аренде и субаренде, признанные расходом за период, с отдельным представлением сумм для минимальных арендных платежей, условной арендной платы и платежей по субаренде;

— общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь ею:

— основу, на которой определяется условная арендная плата;

— наличие и условия опционов возобновления или покупки и оговорок о скользящих ценах;

— ограничения, установленные договорами аренды, в том числе касающиеся дивидендов, дополнительного долга и дальнейшей аренды.

Первоначальное признание финансовой аренды арендодателем

Арендодатели должны признавать активы, находящиеся в финансовой аренде, в своих бухгалтерских балансах и представлять их как дебиторскую задолженность в сумме, равной чистой инвестиции в аренду.

Первоначальное признание операционной аренды арендодателем

Арендодатели должны в своих бухгалтерских балансах отражать активы, переданные в операционную аренду, в соответствии с характером конкретного актива.

Доход от операционной аренды подлежит признанию в составе доходов на равномерной основе на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда другая систематическая основа более наглядно показывает временной график, по которому уменьшается получение выгод от арендуемого актива.

Наряду с выполнением требований Международного стандарта IAS 32, арендодатели обязаны раскрывать следующую информацию применительно к операционной аренде:

— будущие минимальные арендные платежи по неаннулируемым договорам операционной аренды в совокупности и по отдельности для каждого из следующих периодов:

— не позднее одного года;

— после одного года, но не позже пяти лет;

— после пяти лет.

— совокупную условную арендную плату, признанную в качестве дохода в отчетном периоде.

— общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.

4. Учет запасов

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

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

Себестоимость запасов в обязательном порядке должна включать все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, произведенные в целях доведения запасов до их текущего состояния и места их текущего расположения.

Затраты на приобретение запасов включают покупную цену, импортные пошлины и другие налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются организации налоговыми органами), а также расходы на транспортировку, обработку и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением объекта. Торговые скидки, возвраты платежей и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на закупку.

Затраты на переработку — прямые затраты на оплату труда, постоянные и переменные накладные производственные расходы, которые связаны с переработкой сырья в готовую продукцию.

Прочие затраты — затраты по доставке и доведению запасов до места их настоящего нахождения и состояния.

Возможная чистая стоимость реализации - это предполагаемая продажная цена при нормальном ходе дел, за вычетом возможных затрат на выполнение работ и возможных затрат на реализацию.

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

Способы расчета себестоимости запасов:

- метод специфической идентификации индивидуальных затрат;
- метод ФИФО;
- метод средневзвешенной стоимости.

Организация обязана применять одинаковые формулы оценки для всех запасов, сходных по характеру и их использованию организацией. Для запасов различного характера или использования применение различных формул оценки может быть оправдано.

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

Финансовая отчетность в обязательном порядке должна раскрывать:

- учетную политику, принятую для оценки запасов, в том числе использованный способ расчета их себестоимости;
- общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость по статьям классификации, принятой данной организацией;
- балансовую стоимость запасов, учтенных по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- соответствующую сумму запасов, признанных в качестве расходов в течение периода;
- любую сумму уценки стоимости запасов, признанную в качестве расхода в периоде;
- любую сумму восстановления списанной стоимости запасов, которое признается в качестве снижения суммы запасов, признанного расходом в соответствующем периоде;
- те обстоятельства или события, которые привели к восстановлению списанных запасов;
- балансовую стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств.

5. Обесценение активов

Термины, которые используются в МСФО 36 в указанных значениях

Активный рынок — это рынок, где соблюдаются все нижеперечисленные условия:

- объекты сделок на рынке являются однородными;
- обычно в любое время могут быть найдены желающие совершить сделку продавцы и покупатели;
- информация о ценах является общедоступной.

Датой соглашения об объединении предприятий является день, в который между объединяющимися сторонами достигается существенное соглашение, и, в случае организаций с публичным листингом, доводится до сведения общественности, в случае враждебного поглощения, самой ранней датой, на которую заключается существенное соглашение между объединяющимися сторонами, является дата, на которую достаточное число владельцев приобретаемой организации приняло предложение организации-покупателя об установлении контроля над этой приобретаемой организацией.

Балансовая стоимость — сумма, по которой актив отражается после вычета суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Генерирующая единица — это наименьшая идентифицируемая группа активов, обеспечивающая поступления денежных средств, которые в значительной степени независимы от притоков денежных средств от других активов или групп активов.

Корпоративные активы — это активы, кроме деловой репутации, которые вносят вклад в будущие поступления денежных средств как рассматриваемой генерирующей единицы, так и других генерирующих единиц.

Затраты на выбытие — это дополнительные затраты, которые прямо связаны с выбытием актива или генерирующей единицы, за исключением финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль.

Амортизируемая стоимость — фактические затраты на приобретение актива или другая величина, отраженная в финансовой отчетности вместо фактических затрат, за вычетом ликвидационной стоимости.

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

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу — это сумма, которую можно получить путем продажи актива или генерирующей единицы при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами, за вычетом затрат на выбытие.

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

Возмещаемой суммой актива или генерирующей единицы является наибольшая из двух величин: его справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу или ценность его использования.

Срок полезной службы — это:

— период времени, на протяжении которого организация предполагает использовать актив;

— количество единиц производства или аналогичных единиц, которое организация ожидает получить от использования актива.

Ценность использования — это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива или генерирующей единицы.

Организация обязана на каждую отчетную дату выявлять наличие признаков возможного обесценения актива. При выявлении любого такого признака организация должна оценить возмещаемую сумму актива.

В процессе выявления признаков возможного обесценения актива, компания должна рассмотреть, как минимум, следующие факторы:

** Внешние источники информации:*

— в течение периода рыночная стоимость актива уменьшилась на существенно более значительную величину, чем можно было ожидать по прошествии времени или нормального использования;

— существенные изменения, имевшие отрицательные последствия для организации, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает организация, или на рынке, для которого предназначен актив;

— в течение периода увеличились рыночные процентные ставки или другие рыночные показатели прибыльности инвестиций, и эти увеличения, вероятно, повлияют на ставку дисконта, которая используется при расчете ценности использования актива, и существенно уменьшат его возмещаемую сумму;

— балансовая стоимость чистых активов организации превышает ее рыночную капитализацию.

** Внутренние источники информации:*

— имеются доказательства устаревания или физического повреждения актива;

— существенные изменения, имевшие отрицательные последствия для организации, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива. К числу таких изменений относятся: простой актив, планы прекращения или реструктуризации деятельности, в которой используется актив, планы реализации актива до наступления ранее предполагавшейся даты выбытия, а также переоценка срока полезной службы актива из предельного в неопределенный.

Внутренняя отчетность показывает, что текущие или будущие результаты использования актива хуже прогнозируемых.

При вычислении ценности использования актива надлежит отражать следующие элементы:

— оценка будущих потоков денежных средств, которые организация ожидает получить от актива;

— ожидание относительно возможных вариаций в размере и сроках поступления этих потоков денежных средств;

— временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой ставкой процента;

— надбавка за неопределенность, присущую данному активу;

— другие факторы, такие как неликвидность, отражаемые участниками рынка при установлении величины будущих потоков денежных средств, которые организация ожидает получать от актива.

При определении ценности использования организация должна:

— прогнозировать потоки денежных средств, исходя из обоснованных и подкрепленных доказательствами допущений, представляющих собой наилучшие оценки руководства относительно спектра экономических условий, которые будут существовать на протяжении оставшегося срока полезной службы актива. Большее значение должно придаваться данным из внешних источников.

— прогнозировать потоки денежных средств, исходя из самых последних финансовых смет/прогнозных оценок, утвержденных руководством, но исключая любые расчетные будущие притоки или оттоки денежных средств, которые, согласно ожиданиям, возникнут в связи с будущими реструктуризациями или мероприятиями по улучшению или повышению производительности актива. Прогнозы, основанные на этих сметах/прогнозных оценках, должны охватывать период максимальной продолжительностью в пять лет, за исключением случаев, когда может быть оправдан более продолжительный период.

— прогнозы потоков денежных средств, выходящие за пределы периода, охваченного самыми последними сметами/прогнозными оценками, должны оцениваться путем экстраполяции прогнозов, основанных на сметах / прогнозных оценках, с помощью стабильного или понижающегося темпа роста для последующих лет, за исключением случаев, когда может быть оправдан повышающийся темп роста. Этот темп роста не должен превышать долгосрочный средний темп роста для товаров, отраслей, страны или стран, в которых

осуществляет свою деятельность организация, или для рынка, на котором используется актив, кроме случаев, когда может быть оправдан более высокий темп.

Оценки будущих потоков денежных средств должны включать:

— прогнозы поступлений денежных средств от продолжающегося использования актива;

— прогнозы оттоков денежных средств, которые неизбежно возникнут для генерирования притоков денежных средств от продолжающегося использования актива (включая оттоки денежных средств на подготовку актива к использованию), и которые могут быть прямо отнесены или обоснованно и последовательно распределены на актив;

— чистые потоки денежных средств (если таковые имеются), которые предполагается получить (или выплатить) при ликвидации актива в конце срока его полезного использования.

Будущие потоки денежных средств должны оцениваться для актива в его текущем состоянии.

Оценки будущих потоков денежных средств не должны включать будущие притоки или оттоки денежных средств, возникновение которых предполагается от будущей реструктуризации, к которой организация еще не приступила, или от улучшения или повышения производительности актива.

Оценки будущих потоков денежных средств должны включать притоки или оттоки денежных средств от финансовой деятельности или от поступления или выплаты налога на прибыль.

Оценочной величиной чистых потоков денежных средств, подлежащих получению (или выплате) при ликвидации актива в конце срока его полезной службы должна быть сумма, которую организация ожидает получить от выбытия этого актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами, за вычетом затрат на выбытие.

Если возмещаемая сумма актива меньше его балансовой стоимости, то балансовая стоимость должна уменьшаться до возмещаемой величины актива. Это уменьшение и является убытком от обесценения.

Убыток от обесценения подлежит признанию непосредственно в отчете о прибылях и убытках, если только актив не отражается по переоцененной величине в соответствии с другим стандартом (например, по модели переоценки в соответствии с Международным стандартом IAS 16 «Основные средства»). Любой убыток от обесценения по переоцененному активу надлежит учитывать как уменьшение от переоценки.

Когда оценочная величина убытка от обесценения превышает балансовую стоимость актива, к которому она относится, организация должна признать обязательство, если, и только если этого требует другой международный стандарт финансовой отчетности.

После признания убытка от обесценения амортизационные отчисления по данному активу должны корректироваться в будущих периодах для распределения измененной балансовой стоимости актива, за вычетом его ликвидационной

стоимости (если таковая имеется), на систематической основе, на протяжении оставшегося срока его полезной службы.

Если имеется какой-либо признак обесценения актива, то для этого отдельно взятого актива надлежит произвести оценку возмещаемой суммы. Если оценить возмещаемую сумму для отдельного актива не представляется возможным, то организация должна определить возмещаемую сумму генерирующей единицы, которой принадлежит актив (генерирующей единицы данного актива).

Если для продукции, производимой активом или группой активов, существует активный рынок, то этот актив или группу активов надлежит идентифицировать как генерирующую единицу, даже если производимая продукция частично или полностью используется внутри организации. Если на притоки денежных средств, производимые активом или генерирующей единицей, влияют внутрифирменные переводные цены, организация должна применять наилучшую оценку руководства в отношении будущей цены (цен), которая может быть реализована при совершении сделок между независимыми друг от друга сторонами, для оценки:

— будущих притоков денежных средств, участвующих в определении ценности использования актива или генерирующей единицы;

— будущих оттоков денежных средств, участвующих в определении ценности использования любых других активов или генерирующих единиц, на которые влияют внутрифирменные переводные цены.

Идентификация генерирующих единиц должна проводиться последовательно из периода в период для одних и тех же активов или типов активов, за исключением случаев, когда изменение такого порядка оправдано.

Балансовая стоимость генерирующей единицы должна определяться способом, согласующимся со способом определения возмещаемой суммы генерирующей единицы.

6. Инвестиционная недвижимость

Термины, которые используются в МСФО 40 в указанных значениях

Балансовая стоимость — сумма, в которой актив признается в балансе.

Себестоимость — сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов, или справедливая стоимость другого возмещения, переданного в счет оплаты стоимости актива на момент его приобретения или сооружения.

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

Инвестиционная недвижимость — имущество (земля или здание, либо часть здания, либо и то, и другое), находящееся в распоряжении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала, или того и другого, но не для использования в производстве или поставках товаров или услуг, либо для административных целей, продажи в ходе обычной деятельности.

Недвижимость, занимаемая владельцем — имущество, находящееся в распоряжении (владельца или арендатора по договору финансовой аренды) для использования в производстве или поставке товаров или услуг, или в административных целях.

Право в недвижимости, обладателем которого является арендатор по договору операционной аренды, может быть классифицировано и отражено в учете как инвестиционная недвижимость только в том случае, если данная недвижимость во всем остальном отвечает определению инвестиционной недвижимости, а арендатор использует модель учета по справедливой стоимости применительно к признанному активу. Этот альтернативный способ классификации применяется на индивидуальной основе к каждому отдельно взятому объекту недвижимости. Однако, если этот альтернативный способ классификации выбирается для такого отдельно взятого права в недвижимости, то вся недвижимость, классифицированная как инвестиционная, должна отражаться с использованием модели учета по справедливой стоимости.

Инвестиционную недвижимость разрешается признавать в качестве актива только в том случае, когда:

- существует вероятность притока в организацию будущих экономических выгод, связанных с данной инвестиционной недвижимостью;

- стоимость данной инвестиционной недвижимости поддается достоверной оценке.

Первоначальная оценка инвестиционной недвижимости должна производиться по ее себестоимости. В первоначальную оценку необходимо включать затраты по сделке.

Первоначальная стоимость права в недвижимости, переданного по договору аренды и классифицированного в качестве инвестиционной недвижимости, должна быть меньшей из двух величин: справедливой стоимости объекта недвижимости и дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей.

Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости должна отражать рыночные условия на отчетную дату.

Переклассификация объекта в категорию инвестиционной недвижимости или исключение из данной категории разрешается только при изменении способа его использования, а именно:

- владелец начинает занимать недвижимость — объект переводится из категории инвестиционной недвижимости в категорию недвижимости, занимаемой владельцем;

- начинается развитие в целях реализации - объект переклассифицируется из инвестиционной недвижимости в категорию запасов;

- заканчивается период, в течение которого владелец занимает недвижимость, объект переклассифицируется из недвижимости, занимаемой владельцем, в категорию инвестиционной недвижимости;

- объект передается в аренду третьей стороне по договору операционной аренды — объект переводится из запасов в инвестиционную недвижимость;

— завершается стадия сооружения или развития недвижимости — объект переводится из категории недвижимости в стадии сооружения или развития в категорию инвестиционной недвижимости.

Признание объекта инвестиционной недвижимости подлежит прекращению (т.е. он подлежит списанию с баланса) при выбытии или окончательном выводе из эксплуатации, когда более не предполагается получение связанных с ним экономических выгод.

Тема 5. Раскрытие информации о финансовых результатах деятельности организации

1. Учетная политика организации.
2. Учет выручки.
3. Договоры подряда.
4. Учет затрат по займам.
5. Учет налогов на прибыль.

Литература:

1. Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. — 3-е изд., перераб.и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — 484 с. С. 243–252, 254–255, 278–283, 299–302.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — М.: «Финансы и статистика», 2009. — 656 с.: ил. С. 110–125, 42–164, 257–282, 312–323, 425–437.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / В.П. Сиднева. — М.: КНОРУС, 2009. — 216с. С. 158–175.

1. Учетная политика организации

В МСФО 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» используются следующие термины:

Учетная политика — это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Изменение в расчетной оценке — это корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, или величины периодического потребления актива, которая происходит вследствие оценки текущего состояния активов и обязательств, а также связанных с ними ожидаемых будущих выгод и обязанностей. Изменения в расчетных оценках являются результатом получения новой информации или наступления новых обстоятельств и, соответственно, не являются исправлениями ошибок.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) — это стандарты и толкования, принятые Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО). Они включают:

— Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS);

— Международные стандарты финансовой отчетности (IAS);

— Толкования, выпущенные Комитетом по толкованиям международной финансовой отчетности (IFRIC) или бывшим Постоянным комитетом по интерпретациям (SIC).

Существенные опущения или искажения информации о статьях финансовой отчетности являются существенными, если они могут каждое по отдельности или в совокупности, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера конкретного опущения или искажения информации, оцениваемых в контексте сопутствующих обстоятельств. Решающим фактором может оказаться либо размер, либо характер соответствующей статьи финансовой отчетности, либо сочетание того и другого.

Ошибки предшествующего периода — это пропуски и неверные данные в финансовой отчетности организации за один или более предшествующих периодов, которые происходят вследствие неиспользования или неверного использования такой надежной информации, которая:

— была доступна, когда финансовая отчетность за эти периоды была утверждена к выпуску;

— такова, что в ее отношении можно было бы разумно ожидать, что она будет получена и принята в расчет при подготовке и представлению этой финансовой отчетности.

Такие ошибки включают последствия неточностей в вычислениях, ошибок при применении учетной политики, недооценки или неправильного толкования фактов, а также мошенничества.

Ретроспективное применение — это применение новой учетной политики к операциям, другим событиям и условиям таким образом, как если бы эта политика применялась всегда.

Ретроспективный пересчет — это исправление признания, оценки и раскрытия сумм в элементах финансовой отчетности, как если бы ошибка предшествующего периода никогда не была допущена.

Применение какого-либо требования является практически невозможным, когда организация, предприняв для этого все разумные усилия, все-таки не может его применить. По отношению к индивидуальному предшествующему периоду практически невозможно ретроспективно применить изменение в учетной политике или выполнить ретроспективный пересчет для исправления ошибки, если:

— результаты такого ретроспективного применения или ретроспективного пересчета не поддаются установлению;

— соответствующее ретроспективное применение или ретроспективный пересчет требует выработки допущений о том, каковы были бы намерения руководства организации в рассматриваемом периоде;

— соответствующее ретроспективное применение или ретроспективный пересчет требует проведения значительных оценочных расчетов по суммам, и при этом невозможно объективно выделить такую информацию об этих оценочных расчетах, которая:

— свидетельствует о таких обстоятельствах, которые существовали на дату(даты), когда рассматриваемые суммы должны были быть признаны, оценены или раскрыты;

— была бы доступна в момент, когда финансовая отчетность за этот период была утверждена к выпуску.

Перспективное применение изменения в учетной политике и признания воздействия изменения в какой-либо расчетной оценке — это, соответственно:

— применение новой учетной политики к операциям, другим событиям и обстоятельствам, которые имели место после даты изменения политики;

— признание воздействия этого изменения в расчетной оценке в текущем и будущих периодах, затронутых данным изменением.

Организация обязана избрать и применять свою учетную политику последовательно для сходных операций, других событий и условий, за исключением случаев, когда стандарт или толкование конкретно требует или разрешает категоризацию статей, к которым могут применяться другие учетные политики. Если стандарт или толкование требует или разрешает такую категоризацию статей, соответствующая учетная политика в обязательном порядке должна избираться и применяться последовательно по отношению к каждой категории.

Изменение учетной оценки — корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, или корректировка целевого назначения актива.

Изменения в учетных оценках, осуществленные в связи с получением новой информации или свершением новых событий, исправлением ошибок не являются.

Существенные пропуски в тексте или искажения отчетности определяются как существенные, если они могут оказать влияние на решения пользователей.

Существенность зависит от масштаба и характера пропусков или искажений отчетности в конкретных обстоятельствах.

Ошибки, допущенные в предшествующих отчетных периодах — это пропуски или искажения финансовой отчетности за предыдущие отчетные периоды.

Пропуск информации, которая была доступной и которую следовало включить в отчетность, классифицируется как ошибка.

К ошибкам относятся:

- 1) арифметические ошибки,
- 2) неправильное применение учетной политики,
- 3) недосмотр и неправильное толкование объекта,
- 4) намеренное искажение.

Ретроспективное применение — это такое применение новой учетной политики, как если бы она применялась всегда, а не с момента включения в учетную политику.

Ретроспективный пересмотр показателей финансовой отчетности — это такое представление показателей финансовой отчетности, как если бы в предыдущем отчетном периоде ошибка не была допущена.

Невозможность применения

Исправление ошибок может быть неосуществимым, если:

- 1) не представляется возможным определить влияние ошибки;
- 2) необходимо делать предположения о намерениях и допущениях руководства на тот момент;
- 3) пересмотр показателей финансовой отчетности требует таких обоснований, которые недоступны.

Перспективное применение предполагает внесение изменений в отчетность за текущий и будущие отчетные периоды.

Изменения в учетной политике

Организация обязана лишь тогда менять свою учетную политику, когда ее изменение:

- требуется каким-либо стандартом или толкованием;
- приводит к тому, что финансовая отчетность дает надежную и более относящуюся к делу информацию о воздействии операций, других событий или условий на финансовое положение организации, ее финансовые результаты деятельности или потоки денежных средств.

Следующие действия не являются изменениями учетной политики:

- применение учетной политики к таким операциям, другим событиям или условиям, которые отличаются по существу от ранее происходивших;
- применение новой учетной политики к таким операциям, другим событиям или условиям, которые не происходили ранее или были несущественными.

Первое применение политики переоценки активов в соответствии с Международным стандартом IAS 16 «Основные средства» или IAS 38 «Нематериальные активы» является изменением учетной политики, которое рассматривается как переоценка в соответствии со стандартом IAS 16 или IAS 38, а не в соответствии с настоящим Стандартом.

Организация обязана раскрывать характер и сумму изменения в такой расчетной оценке, которая оказывает воздействие в текущем периоде или, как ожидается, будет оказывать воздействие в будущих периодах, за исключением таких случаев раскрытия информации, когда практически невозможно оценить это воздействие.

Если сумма воздействия в будущих периодах не раскрывается, потому что ее оценка практически невозможна, организация обязана раскрыть этот факт, исправлять существенные ошибки предшествующего периода ретроспективно, в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденном к выпуску после их обнаружения путем:

- пересчета сравнительных сумм за тот предшествующий представленный период (периоды) в котором была допущена соответствующая ошибка;
- когда ошибка имела место до самого раннего из представленных предшествующих периодов — путем пересчета входящих остатков активов, обязательств и собственного капитала за самый ранний из представленных предшествующих периодов.

2. Учет выручки

МСФО 18 должен применяться при учете выручки, возникающей от следующих операций и событий:

- продажи товаров;
- предоставления услуг;
- использования другими сторонами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды.

Термины, которые используются в стандарте в указанных значениях

Доходы — это валовой приток экономических выгод за период, возникающий в ходе обычной деятельности компании, когда такой приток приводит к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов акционеров.

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

Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого встречного предоставления.

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

- компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с владением товарами;
- компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом владения, и не контролирует проданные товары;
- сумма выручки может быть надежно измерена;
- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию и понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно измерены.

Когда результат операции, предполагающей оказание услуг, не может быть оценен надежно, выручка должна признаваться только на величину признанных возмещаемых расходов.

Выручка, возникающая от использования другими организациями активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды, должна признаваться, когда возникновение соответствующего притока в компанию экономических выгод, связанных со сделкой, является вероятным, и сумма выручки может быть надежно оценена.

Выручка должна признаваться на следующих основаниях:

- проценты на пропорционально временной основе, учитывающей эффективную доходность актива;
- лицензионные платежи по методу начислений в соответствии с содержанием соответствующего договора;
- дивиденды тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.

Компании следует раскрывать следующую информацию:

- учетную политику, принятую для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности операций, связанных с оказанием услуг;
- сумму каждой значимой категории выручки, признанной в течение периода, в том числе выручки, возникающей от продажи товаров, предоставления услуг, процентов, лицензионных платежей, дивидендов;
- сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенных в каждую значимую категорию выручки.

3. Договоры подряда

МСФО 11 должен применяться для учета договоров на строительство в финансовой отчетности строительных организаций.

В МСФО 11 используются следующие термины в указанных значениях.

Договор на строительство — это договор, специально предусматривающий строительство объекта или комплекса объектов, которые взаимосвязаны или взаимозависимы по их конструкции, технологии и функциям, или по их конечному назначению или использованию.

Договор с фиксированной ценой — это договор, в соответствии с которым подрядчик соглашается на фиксированную цену контракта или на фиксированную ставку по каждой единице продукции, которая может повышаться в связи с ростом затрат.

Договор «затраты плюс» — это договор на строительство, в соответствии с которым подрядчику возмещаются допустимые или по-иному определяемые затраты плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение.

Когда договор включает ряд объектов, сооружение каждого из них должно отражаться как отдельный договор на строительство, если:

- на сооружение каждого объекта было представлено особое предложение;
- по каждому объекту велись отдельные переговоры, и подрядчик и заказчик имели возможность принять или отклонить часть договора, относящуюся к каждому объекту;
- затраты и выручка по каждому объекту могут быть определены.

Выручка по договору на строительство должна включать:

- первоначальную сумму дохода, согласованную в договоре;
- отклонения от условий договора, претензии и поощрительные платежи в той степени, в которой они могут привести к возникновению выручки и они поддаются достоверной оценке.

Затраты по договору на строительство должны включать:

- затраты, непосредственно связанные с конкретным договором;
- затраты, которые относятся к мероприятиям по договору подряда в целом и могут быть отнесены на конкретный договор;
- такие прочие затраты, которые могут возмещаться заказчиком в соответствии с условиями договора.

Когда результат договора на строительство может быть надежно оценен, выручка и затраты по нему должны признаваться в качестве выручки и расходов, соответственно, путем ссылки на стадию завершенности работ по договору на строительство на отчетную дату. Ожидаемый убыток по договору на строительство должен немедленно признаваться в качестве расхода.

В случае договора с фиксированной ценой, результат по договору на строительство может быть оценен надежно при соблюдении всех следующих условий:

- совокупная выручка по договору может быть достоверно оценена;
- существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные с договором;
- затраты по договору на строительство, необходимые для его завершения и стадия завершенности работ по договору на строительство на отчетную дату могут быть точно определены;
- затраты по договору на строительство, относимые на него, могут быть четко идентифицированы и надежно оценены, так что фактически понесенные затраты по договору на строительство могут быть сопоставлены с ранее сделанными оценками.

В случае договора «затраты плюс», результат по договору на строительство может быть оценен надежно при соблюдении всех следующих условий:

- существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные с договором;
- затраты по договору на строительство, относимые на него, независимо от того, подлежат ли они возмещению или нет, могут быть четко идентифицированы и надежно оценены.

Когда результат договора на строительство не может быть надежно оценен:

- выручка должна признаваться только в той степени, в какой понесенные по договору на строительство затраты, с большой вероятностью, будут возмещены;
- затраты по договору на строительство должны признаваться в качестве расхода в период их возникновения.

Ожидаемый убыток по договору на строительство должен немедленно признаваться в качестве расхода.

Когда существует вероятность того, что общие затраты по договору превысят общую выручку по нему, ожидаемый убыток должен немедленно признаваться расходом.

Компания должна раскрывать:

- сумму выручки по договору, признанной в качестве выручки в течение периода;
- методы, используемые для определения выручки по договору, признаваемой в течение периода;
- методы, используемые для определения стадии выполнения договоров, находящихся в процессе выполнения.

Для незавершенных контрактов, то есть находящихся в процессе выполнения на отчетную дату, компания должна раскрывать следующее:

- общую сумму понесенных затрат и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на текущую дату;
- сумму полученных авансов;
- сумму удержаний.

4. Учет затрат по займам

В МСФО 23 «Затраты по займам» используются следующие термины в указанных значениях.

Затраты по займам — процентные и другие расходы, понесенные компанией в связи с получением заемных средств.

Квалифицируемый актив — актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи обязательно требует значительного времени.

Затраты по займам могут включать:

- процент по банковским овердрафтам, краткосрочным и долгосрочным ссудам;
- амортизацию скидок или премий, связанных со ссудами;
- амортизацию дополнительных затрат, понесенных в связи с организацией получения ссуды;
- платежи в отношении финансового лизинга, отраженные в учете;
- курсовые разницы, возникающие в результате займов в иностранной валюте в той мере, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов.

5. Учет налогов на прибыль

Следующие термины применяются МСФО 12 в указанных значениях:

Бухгалтерская прибыль — это чистая прибыль или убыток за период до вычета расходов по уплате налога.

Налогооблагаемая прибыль (убыток, учитываемый при налогообложении) — это сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой уплачивается (возмещается) налог на прибыль.

Расходы по уплате налога (доходы от переплаты налога) — это совокупная величина, включенная в расчет чистой прибыли или убытка за период в отношении текущего и отложенного налога.

Текущие налоги — это сумма налогов на прибыль к уплате (к возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (убытка, учитываемого при налогообложении) за период.

Отложенные налоговые обязательства — это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами.

Отложенные налоговые требования — это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в связи с:

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

Временные разницы — это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой. Временные разницы могут быть либо:

- налогооблагаемыми, которые являются временными разницеми, приводящими к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается;

- вычитаемыми, т.е. временными разницеми, результатом которых являются вычеты при определении налогооблагаемой прибыли (убытка, учитываемого при налогообложении) будущих периодов, когда балансовая стоимость соответствующего актива или обязательства возмещается или погашается.

Налоговая база актива или обязательства — это величина, присваиваемая активу или обязательству для целей налогообложения.

Признание текущих налоговых обязательств и текущих налоговых активов

Текущий налог за данный и предыдущий периоды должен признаваться в качестве обязательства, равного неоплаченной сумме. Если уже оплаченная сумма в отношении данного и предыдущего периодов превышает сумму, подлежащую выплате за эти периоды, то величина превышения должна признаваться в качестве актива.

Выгода, связанная с налоговым убытком, которая может быть перенесена на прошлый период для возмещения текущего налога предыдущего периода, должна признаваться в качестве актива.

Отложенное налоговое обязательство должно признаваться для всех налогооблагаемых временных разниц, если только оно не возникает из:

- деловой репутации, амортизация которой не подлежит вычету для целей налогообложения;
- первоначального признания актива или обязательства в операции, которая не является объединением предприятий, на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Отложенный налоговый актив должен признаваться для всех вычитаемых временных разниц в той степени, в какой существует вероятность того, что будет получена налогооблагаемая прибыль, против которой может быть использована вычитаемая временная разница, если только соответствующий отложенный налоговый актив не возникает из:

- отрицательной деловой репутации, которая учитывается как отложенный доход в соответствии с международным стандартом IAS 22 «Объединение предприятий»;

— первоначального признания актива или обязательства в операции, которая не является объединением предприятий, на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Компания должна признавать отложенное налоговое обязательство для всех налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и долями участия в совместных компаниях, за исключением той его части, которая отвечает сразу двум следующим условиям:

— материнская компания, инвестор или предприниматель может контролировать распределение во времени восстановления временной разницы;

— существует вероятность того, что временная разница не будет возвращена в обозримом будущем.

Компания должна признавать отложенное налоговое требование для всех вычитаемых временных разниц, появляющихся из инвестиций в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и долей участия в совместной деятельности, только в той степени, в какой существует вероятность того, что:

— временная разница будет восстановлена в обозримом будущем;

— возникнет налогооблагаемая прибыль, против которой может быть использована временная разница.

Краткосрочные налоговые обязательства (требования) за текущий и предшествующий периоды должны быть оценены в сумме, которую предполагается заплатить (возместить за счет налоговых органов) с использованием налоговых ставок (и налогового законодательства), которые действовали или в основном действовали к отчетной дате.

Отложенные налоговые требования и обязательства должны оцениваться по ставкам налога, которые предполагается применять к периоду реализации требования или погашения обязательства, на основе ставок налога (и налогового законодательства), которые действуют или в основном действуют к отчетной дате.

Оценка отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований должна отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа, каким компания предполагает на отчетную дату возместить или погасить балансовую сумму своих активов или обязательств.

Балансовая сумма отложенного налогового актива должна проверяться по состоянию на каждую отчетную дату. Компания должна уменьшать ее в той степени, к какой больше не существует вероятности того, что будет получена достаточная налогооблагаемая прибыль, позволяющая реализовать выгоду от части или всей суммы этого отложенного налогового актива. Любое такое уменьшение должно восстанавливаться в той степени, в какой появляется вероятность наличия достаточной налогооблагаемой прибыли.

Текущий и отложенный налоги должны признаваться в качестве дохода или расхода и включаться в чистую прибыль или убыток за период, за исключением тех сумм налога, которые возникают из:

— операции или события, которое признается в том же или в другом периоде, непосредственно в счете капитала;

— объединения предприятий, являющихся приобретением.

Текущий и отложенный налог должен дебетоваться или кредитоваться непосредственно на счет капитала, если налог относится к статьям, которые кредитуются или дебетуются в том же самом или другом периоде, непосредственно на счет капитала.

Налоговые требования и обязательства должны представляться в бухгалтерском балансе отдельно от других активов и обязательств. Отложенные налоговые требования и обязательства должны отделяться от текущих налоговых требований и обязательств.

Когда компания проводит различие между краткосрочными и долгосрочными активами и обязательствами в своей финансовой отчетности, она не должна классифицировать отложенные налоговые требования (обязательства) как оборотные активы (обязательства).

Взаимозачет

Компания должна проводить взаимозачет текущих налоговых активов и текущих налоговых обязательств, если и только если она:

- имеет юридически закрепленное право зачета признанных сумм;
- намеревается либо произвести расчет путем зачета встречных требований, либо одновременно реализовать актив и исполнить обязательство.

Компания должна проводить взаимозачет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, если и только если:

- компания имеет юридически закрепленное право переводить зачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств;
- отложенные налоговые требования и отложенные налоговые обязательства относятся к налогам на прибыль, взыскиваемым одним и тем же налоговым органом с одного и того же налогооблагаемого юридического лица, с разных налогооблагаемых юридических лиц, намеренных либо погасить текущие налоговые обязательства и требования на нетто-основе, или реализовать активы и погасить обязательства одновременно, в каждом будущем периоде, в котором предполагается погасить или возместить значительные суммы отложенных налоговых обязательств и требований.

Расходы по налогу (возмещение налога), связанные с прибылью или убытком от основной деятельности, должны быть представлены непосредственно в отчете о прибылях и убытках.

Основные компоненты расхода по налогу (возмещения налога) должны раскрываться отдельно.

Следующая информация также должна раскрываться отдельно:

- совокупный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые дебетуются или кредитуются на счет капитала;
- расходы по налогу (возмещение налога), относящиеся к непредвиденным статьям, признанным в течение периода;
- объяснение зависимости между расходом по налогу (возмещением налога) и бухгалтерской прибылью в одной или обеих следующих формах;

— числовая выверка между расходом по налогу (возмещением налога) и результатом умножения значения бухгалтерской прибыли на применяемую налоговую ставку (ставки), раскрывающая также метод, с помощью которого рассчитана применяемая налоговая ставка (ставки);

— числовая выверка между средней действующей налоговой ставкой и применяемой налоговой ставкой, раскрывающая также метод, с помощью которого рассчитана применяемая налоговая ставка;

— объяснение изменений в применяемой налоговой ставке(ставках) в сравнении с предшествующим учетным периодом;

— сумма (и, если имеется, дата истечения срока действия) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и кредитов, для которых в балансе не признаются никакие отложенные налоговые активы;

— совокупная сумма временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и участием в совместной деятельности, для которых отложенные налоговые обязательства не были признаны;

— в отношении каждого типа временных разниц и в отношении каждого типа неиспользованных налоговых убытков и налоговых кредитов;

— сумма отложенных налоговых требований и обязательств, признанных в балансе для каждого представленного периода;

— сумма отложенного налогового дохода или расхода, признанного в отчете о прибылях и убытках, если она не очевидна из изменений в суммах, признанных в балансе;

— в отношении прекращенной деятельности — расходы по налогу, относящиеся к прибыли или убытку от прекращенной деятельности, прибыли или убытку от основной деятельности по соответствующей прекращенной деятельности за период, вместе с соответствующими суммами для каждого представленного предшествующего периода, к величине налоговых последствий выплаты тех дивидендов акционерам компании, которые были рекомендованы или объявлены до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, но не были признаны в качестве обязательства в финансовой отчетности.

Компания должна раскрывать сумму отложенного налогового актива и характер доказательства в поддержку его признания, когда:

— реализация соответствующего отложенного налогового актива зависит от будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей прибыль, возникающую в результате восстановления существующих налогооблагаемых временных разниц;

— компания несет убыток в текущем или предшествующем периоде в налоговой юрисдикции, к которой относится соответствующий отложенный налоговый актив.

Тема 6. Составление отчетности российскими организациями по МСФО

1. Различия между системой бухгалтерского учета по российским и международным стандартам.
2. Цели перехода РФ на МСФО.
3. Первое применение МСФО (IFRS 1).
4. Система стандартов GAAP.

Литература:

1. Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. — 3-е изд., перераб.и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — 484 с. С. 327–387.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — М.: «Финансы и статистика», 2009. — 656 с.: ил. С. 579–592.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / В.П. Сиднева. — М.: КНОРУС, 2009. — 216с. С. 189–197.

1. Различия между системой бухгалтерского учета по российским и международным стандартам

1. Расхождения между российской системой бухгалтерского учета и МСФО приводят к различиям между финансовой отчетностью, составляемой в России и в западных странах. Основные различия между МСФО и российской системой учета связаны с исторически обусловленной разницей в конечных целях использования финансовой информации. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, используется инвесторами, а также другими предприятиями и финансовыми институтами. Финансовая отчетность, которая ранее составлялась в соответствии с российской системой учета, использовалась органами государственного управления и статистики. Эти группы пользователей имели различные интересы и различные потребности в информации, принципы, лежащие в основе составления финансовой отчетности, развивались в различных направлениях.

2. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», задача бухгалтерского учета в России — формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним пользователям — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности. Признание данных целей является значительным шагом в сторону МСФО, хотя следует отметить, что на практике составители отчетности преследуют иные цели, прежде всего фискальные.

3. Одним из принципов, являющимся обязательным в МСФО, но не всегда применяемым в российской системе учета, является приоритет содержания над формой представления финансовой информации. В соответствии с МСФО,

содержание операций или других событий не всегда соответствует тому, каким оно представляется на основании их юридической или отраженной в учете формы. В соответствии с российской системой учета операции, чаще всего, учитываются строго в соответствии с их юридической формой, а не отражают экономическую сущность операции.

4. Еще один принцип международных стандартов учета, отличающий их от российской системы учета и ведущий к возникновению множественных различий в финансовой отчетности, — отражение затрат. Международные стандарты учета предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, в то время как в российской системе учета затраты отражаются после выполнения определенных требований в отношении документации. Эта разница приводит к различиям в моменте учета этих операций.

5. В России принципы бухгалтерского учета сформулированы в Федеральном законе «О бухгалтерском учете», положениях по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/98, в виде требований и допущений) и «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), а также в принятой Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике. Однако существуют сложности с реализацией продекларированных принципов на практике.

2. Цели перехода РФ на МСФО

Цель реформирования системы бухгалтерского учета — приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО.

Задачи реформы:

- сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь, инвесторов;
- обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказать помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

Направления реформы:

- совершенствование нормативного правового регулирования;
- формирование нормативной базы (стандарты);
- методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии);
- кадровое обеспечение (формирование бухгалтерской профессии, подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета);
- международное сотрудничество (вступление и активная работа в международных организациях; взаимодействие с национальными организациями, ответственными за разработку стандартов бухгалтерского учета и регулирование соответствующей деятельности).

Цель нормативного регулирования бухгалтерского учета состоит в регулировании доступа всем заинтересованным пользователям к информации,

представляющей объективную картину финансового положения и результатов деятельности хозяйствующих субъектов. В связи с этим необходимо решить следующие вопросы:

- переориентация нормативного регулирования с учетного процесса на бухгалтерскую отчетность;
- регулирование финансового учета;
- органичное сочетание нормативных предписаний федеральных органов исполнительной власти с профессиональными рекомендациями;
- взвешенное использование международных стандартов в национальном регулировании.

Важной составляющей нормативного обеспечения является сохранение стабильности развития системы бухгалтерского учета. Главная задача состоит в создании приемлемых условий последовательного, полезного, рационального и успешного выполнения системой бухгалтерского учета присущих ей функций в конкретной экономической среде.

В настоящее время международные стандарты в основном используются крупными российскими компаниями, предприятиями нефтегазового комплекса и банками (РАО «Газпром», РАО «ЕЭС Россия», «Внешэкономбанк», «Альфа банк»).

Акционерные общества, ценные бумаги которых обращаются на фондовом рынке, должны готовить отчетность в соответствии с МСФО.

Полная замена российских правил учета и отчетности на МСФО является тупиковым путем развития, поскольку в ее основе лежит игнорирование системы бухгалтерского учета конкретной экономической ситуации, прикладного характера этой системы.

В России выбран способ применения МСФО, который предполагает постепенное совершенствование российских правил учета и отчетности, направленное на формирование информации высокого качества в соответствии с требованиями международных стандартов.

Настоящий Стандарт применяется в тех случаях, когда организация путем прямо выраженного и безоговорочного заявления о соответствии требованиям МСФО впервые принимает Международные стандарты финансовой отчетности.

В общем случае необходимо, чтобы организация обеспечила соответствие требованиям всех международных стандартов финансовой отчетности, действующих на дату впервые подготовленной по МСФО финансовой отчетности. В частности, организация должна произвести следующие действия в отношении статей начального бухгалтерского баланса по МСФО, который она готовит в качестве отправной точки для постановки учета в соответствии с международными стандартами:

- признать все активы и обязательства, признание которых требуется международными стандартами;
- не признавать статьи баланса как активы или обязательства, если МСФО не разрешают такое признание;
- переклассифицировать те статьи, которые были признаны в соответствии с применявшимися прежде национальными правилами учета как активы, обязательства или компоненты капитала, относящиеся к одному типу, но которые

в соответствии с МСФО относятся к другому типу активов, обязательств или компонентов капитала;

— для оценки всех признанных активов и обязательств применить международные стандарты.

При первом применении МСФО компании должны:

— определить, какая именно финансовая отчетность будет первой по МСФО;

— подготовить вступительный баланс по МСФО на дату перехода;

— принять решение о применении каких-либо возможных добровольных исключений, освобождающих от ретроспективного применения стандартов;

— выбрать учетную политику, соответствующую МСФО, и применить ее ретроспективно ко всем периодам, представленным в первой отчетности по МСФО;

— применить обязательные исключения, когда ретроспективное применение стандартов не разрешается;

— раскрыть подробно в финансовой отчетности информацию, поясняющую особенности перехода на МСФО.

Следующие термины применяются в IFRS 1 в указанных значениях:

Дата перехода на МСФО — начало самого раннего периода, за который организация представляет полную сравнительную информацию в соответствии с МСФО в своей первой финансовой отчетности по МСФО.

Исходная стоимость — величина, используемая для обозначения стоимости или амортизированной стоимости на определенную дату. Последующий износ или амортизация предполагают, что организация изначально признала актив или обязательство на эту определенную дату, и его стоимость была равна исходной стоимости.

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

Первая финансовая отчетность по МСФО — первая годовая финансовая отчетность, в которой организация принимает международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) путем прямо выраженного и безоговорочного заявления о соответствии международным стандартам.

Организация, которая впервые приняла Международные стандарты — организация, которая представляет свою первую финансовую отчетность по МСФО.

Международные стандарты финансовой отчетности (стандарты и интерпретации, принятые Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО)). Они включают:

— международные стандарты финансовой отчетности (IFRS);

— международные стандарты финансовой отчетности (IAS);

— интерпретации, разработанные Комитетом по интерпретациям международной финансовой отчетности (IFRIC) или прежним Постоянным комитетом по интерпретациям (ПКИ), и утвержденные КМСФО.

Начальный бухгалтерский баланс по МСФО — бухгалтерский баланс организации (опубликованный или неопубликованный) на дату перехода на МСФО.

ПЛАНЫ СЕМИНАРСКИХ (ПРАКТИЧЕСКИХ) ЗАНЯТИЙ

Методические указания

Тематика семинарских занятий включает наиболее значимые вопросы учебной дисциплины.

В процессе домашней подготовки к семинарским занятиям по соответствующей теме студенты должны:

— изучить рекомендованные по соответствующей теме учебники, учебные пособия, а также по своему усмотрению выбрать дополнительную литературу;

— подготовить ответы на вопросы, сформулированные в задании; наиболее значимые вопросы коллективно обсуждаются на семинарском занятии.

Семинарские занятия призваны обеспечить изучение студентами содержания и задач данного спецкурса, особенности его важнейших институтов, их использование в практической деятельности.

Семинар 1. Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)

Вопросы для обсуждения:

1. Роль и значение МСФО в гармонизации системы бухгалтерского учета.
2. Структура Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО).
3. Процесс разработки международных стандартов финансовой отчетности.
4. Структура международных стандартов финансовой отчетности.
5. Применение МСФО в различных странах мира.

Контрольные вопросы по теме:

1. Перечислите предпосылки создания международных стандартов финансовой отчетности.
2. Какие цели поставлены разработчиками международных стандартов финансовой отчетности?
3. Порядок разработки и принятия МСФО.
4. Почему произошел переход от гармонизации к конвергенции учета?
5. Роль МСФО в процессе реформирования российской системы учета и отчетности.

Вопросы и задания для самостоятельной работы:

1. Определить тенденции и проблемы развития МСФО.
2. Изучить последние изменения в МСФО.
3. Определить роль МСФО для развития экономических процессов.
4. Рассмотреть процессы гармонизации и конвергенции бухгалтерских стандартов.
5. Изучить проблемы и практику перехода на МСФО.

Литература:

1. Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — 484 с.: С. 215–227.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — М.: «Финансы и статистика», 2009. — 656 с.: ил.: С. 7–41.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / В.П. Сиднева. — М.: КНОРУС, 2009. — 216с.: С. 6–23.

Семинар 2. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности

Вопросы для обсуждения:

1. основополагающие принципы международных стандартов финансовой отчетности: метод начислений и непрерывность деятельности.
2. Элементы финансовой отчетности, оценка элементов финансовой отчетности.
3. Качественные характеристики информации.
4. Основные концепции финансового учета по МСФО.

Контрольные вопросы по теме:

1. В чем состоит цель составления финансовой отчетности?
2. Кто является пользователями финансовой отчетности?
3. Каковы основополагающие допущения при составлении финансовой отчетности?
4. Какими качественными характеристиками должна обладать информация финансовой отчетности?
5. Какие существуют элементы финансовой отчетности и в чем их сущность?
6. При каких условиях признаются элементы финансовой отчетности?
7. Какие виды оценок используются для стоимостного измерения элементов отчетности?
8. Что такое справедливая стоимость?

Вопросы и задания для самостоятельной работы:

1. Сравнить принципы подготовки финансовой отчетности согласно МСФО и согласно российскому законодательству.
2. Раскрыть понятие «справедливая стоимость» в свете МСФО, определить актуальность и проблемы применимости справедливой стоимости в учете и отчетности.

Литература:

1. Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — 484 с. С. 214–233.

2. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — М.: «Финансы и статистика», 2009. — 656 с.: ил. С. 14–33.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / В.П. Сиднева. — М.: КНОРУС, 2009. — 216с. С. 24–37.

Семинар 3. Состав и порядок представления финансовой отчетности

Вопросы для обсуждения:

1. Представление финансовой отчетности (МСФО N 1).
2. Промежуточная финансовая отчетность (МСФО N 34).
3. Отчет о движении денежных средств (МСФО N 7).
4. Различия в составлении «Отчета о движении денежных средств» в российских стандартах и МСФО.
5. Сводная и индивидуальная финансовая отчетность (МСФО N 24, МСФО N 27, МСФО N 31).

Контрольные вопросы по теме:

1. В чем состоит назначение и сущность финансовой отчетности?
2. Какие компоненты составляют финансовую отчетность?
3. Чем отличается годовая финансовая отчетность от промежуточной?
4. Чем обусловлена классификация активов и обязательств, применяемая в целях составления баланса?
5. Возможен ли взаимозачет активов и обязательств?
6. Какая информация подлежит представлению в отдельных формах финансовой отчетности?
7. Какова цель получения информации о движении денежных средств?
8. Какими методами может быть представлена информация о потоках денежных средств от операционной деятельности?
9. Для чего необходимо раскрывать в отчетности информацию об операциях со связанными сторонами?
10. Какие компании должны составлять консолидированную отчетность?
11. Какова процедура составления консолидированной отчетности?
12. Что характеризует ассоциированную компанию? Чем ассоциированная компания отличается от дочерней компании?
13. Чем отличается совместная компания от дочерней и ассоциированной компаний?
14. Что понимается под совместно контролируемыми операциями, совместно контролируемыми активами и совместно контролируемыми компаниями?

Вопросы и задания для самостоятельной работы:

1. Сравнить положения стандарта 1 «Представление финансовой отчетности» с положениями ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность».
2. Выявить сходства и различия положений стандарта 7 «Отчеты о движении денежных средств» с положениями по отчетности о движении денежных средств в организациях России.

Литература:

1. Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — 484 с. С. 233–237, 283–285, 287–290, 295–299, 302–305.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — М.: «Финансы и статистика», 2009. — 656 с.: ил. С. 42–70, 92–110, 329–343, 353–394.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / В.П. Сиднева. — М.: КНОРУС, 2009. — 216с. С. 38–62.

Семинар 4. Активы организации Вопросы для обсуждения:

1. Учет основных средств.
2. Учет нематериальных активов.
3. Учет аренды.
4. Учет запасов.
5. Обесценение активов.
6. Инвестиционная недвижимость.

Контрольные вопросы по теме:

1. В чем состоит сущность понятия «запасы»? Как классифицируются запасы?
2. Как производится оценка приобретенных и израсходованных запасов?
3. Какое влияние на показатели баланса и отчета о прибылях и убытках оказывает использование метода ФИФО?
4. Что понимается под нематериальными активами? Как классифицируются нематериальные активы?
5. Кто и как устанавливает срок полезной службы нематериальных активов?
6. Какие методы амортизации разрешены к использованию для нематериальных активов?
7. В чем особенности первоначальной, ликвидационной, балансовой, справедливой стоимости основных средств, возмещаемой суммы?
8. Как в учете отражаются результаты переоценки основных средств?
9. В чем принципиальное отличие между финансовой и операционной арендой?
10. В чем отличие отражения в отчетности финансовой и операционной аренды?
11. Какие цели преследует проверка активов на обесценение?
12. Как определяется возмещаемая сумма актива?
13. Чем вызвана необходимость выделения инвестиционной собственности в самостоятельный класс активов?
14. Какими методами может осуществляться учет инвестиционной собственности?

Вопросы и задания для самостоятельной работы:

1. Сравнить положения стандарта 2 «Запасы» с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».
2. Сравнить положения стандарта 38 «Нематериальные активы» с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».
3. Сравнить положения стандарта 16 «Основные средства» с ПБУ 6/01 «Учет основных средств».
4. Изучить основное содержание стандарта 17 «Учет аренды». Определить отличия в постановке учета аренды в России от положений МСФО 17.
5. Исследовать возможности применения положений стандарта 36 «Обесценение активов» в российском учете при тестировании на обесценение нематериальных активов.
6. Изучить практику применения МСФО 40 «Инвестиционная собственность» в российском учете.

Литература:

1. Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — 484 с. С. 237–240, 263–270, 322–325.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — М.: «Финансы и статистика», 2009. — 656 с.: ил. С. 70–91, 206–257, 447–503, 543–566.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / В.П. Сиднева. — М.: КНОРУС, 2009. — 216с. С. 85–125.

Семинар 5. Раскрытие информации о финансовых результатах деятельности организации

Вопросы для обсуждения:

1. Учетная политика организации.
2. Учет выручки.
3. Договоры подряда.
4. Учет затрат по займам.
5. Учет налогов на прибыль.

Контрольные вопросы по теме:

1. Что собой представляет учетная политика компании?
2. Почему и когда можно вносить изменения в учетную политику?
3. Какими способами отражаются изменения в учетной политике?
4. Когда производятся изменения в расчетных расценках?
5. Как исправляются существенные ошибки предшествующего периода?
6. Что собой представляет выручка в соответствии с МСФО 18? Как оценивается выручка?
7. Какова сфера применения МСФО 11 «Договоры подряда»?

8. В чем разница между стандартным и допустимым альтернативным порядком учета затрат по займам?
9. В чем причины возникновения постоянных и временных разниц?
10. В чем отличие налогооблагаемых временных разниц от вычитаемых?
11. Как определить налоговую базу актива?
12. Как определить налоговую базу обязательства?
13. Каким образом отражаются в отчетности отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые требования?
14. Можно ли производить взаимозачет отложенных налоговых обязательств и требований?
15. Почему в консолидированной отчетности могут возникать отложенные налоги, которые отсутствуют в отчетности отдельных компаний группы?
16. Какую ценность для пользователей отчетности представляет раскрытие информации об отложенных налогах?

Вопросы и задания для самостоятельной работы:

1. Сравнить положения стандарта 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки» с положениями ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».
2. Сравнить положения стандарта 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки» с положениями ПБУ 21/2008 «Оценочные значения».
3. Сравнить положения стандарта 18 «Выручка» с ПБУ 9/99 «Доходы организации».
4. Сравнить положения стандарта 11 «Договоры подряда» с ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда».
5. Сравнить положения стандарта 23 «Затраты по займам» с ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам».
6. Сравнить положения стандарта 12 «Налоги на прибыль» с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».
7. Определить возможности применения стандарта 12 «Налоги на прибыль» в российском учете.

Литература:

1. Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — 484 с. С. 243–252, 254–255, 278–283, 299–302.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — М.: «Финансы и статистика», 2009. — 656 с.: ил. С. 110–125, 42–164, 257–282, 312–323, 425–437.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / В.П. Сиднева. — М.: КНОРУС, 2009. — 216с. С. 158–175.

**Семинар 6. Составление отчетности
Российскими организациями по МСФО**

Вопросы для обсуждения:

1. Различия между системой бухгалтерского учета по российским и международным стандартам.
2. Цели перехода РФ на МСФО.
3. Первое применение МСФО (IFRS 1).
4. Система стандартов GAAP.

Вопросы и задания для самостоятельной работы:

1. Изучить проблемы трансформации российской отчетности в формат МСФО и пути их решения.
2. Рассмотреть порядок принятия международных стандартов финансовой отчетности впервые (IFRS 1).
3. Определить возможности, проблемы и пути внедрения параллельного учета.
4. Изучить основные принципы стандартов GAAP.
5. Провести сравнительную характеристику основных принципов учета и раскрытия информации в отчетности по МСФО и GAAP.
6. Определить перспективы унификации МСФО и GAAP.

Литература:

1. Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — 484 с. С. 327–387.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — М.: «Финансы и статистика», 2009. — 656 с.: ил. С. 579–592.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / В.П. Сиднева. — М.: КНОРУС, 2009. — 216с. С. 189–197.

САМОСТОЯТЕЛЬНАЯ РАБОТА СТУДЕНТОВ

Методические указания

Самостоятельная работа студентов, предусмотренная учебным планом, имеет целью более глубокое усвоение студентами изучаемого материала, формирование у них навыков исследовательской работы, ориентацию на умение применять теоретические знания на практике.

В процессе данной деятельности ставятся следующие задачи:

- научить студентов работать с методической литературой;
- формировать у них соответствующие знания, умения и навыки;
- стимулировать профессиональный рост студентов, воспитывать творческую активность и инициативу.

Самостоятельная работа студентов предполагает:

- самостоятельное изучение материалов;
- конспектирование научной и учебно-методической литературы, в том числе источников из новейших периодических изданий;
- написание реферата,
- подготовку докладов и выступлений на конференциях.

Перечень заданий для самостоятельной работы студентов

1. Предпосылки создания международных стандартов финансовой отчетности. Значение МСФО на современном этапе развития экономики.
2. Роль МСФО в процессе реформирования российской системы учета и отчетности.
3. История создания международных стандартов финансовой отчетности.
4. основополагающие принципы финансовой отчетности.
5. Качественные характеристики финансовых отчетов.
6. Элементы финансовой отчетности, их сущность и отличия в их трактовке от отечественной практики.
7. Состав и структура финансовой отчетности, составленной по МСФО.
8. Назначение учетной политики. Разделы, включаемые в учетную политику.
9. Определение товарно-материальных запасов. Ресурсы, включаемые в состав товарно-материальных запасов.
10. Первоначальная оценка и амортизация нематериальных активов.
11. Первоначальная оценка недвижимости, зданий и оборудования (при покупке, самоздании, обмене). Методы текущего учета недвижимости, зданий, оборудования (рекомендуемый метод и допустимый альтернативный).
12. Отличие отражения в отчетности финансовой и операционной аренды.
13. Обесценение активов. Раскрытие информации о потерях от обесценения или восстановления стоимости обесцененных активов.
14. Порядок внесения изменений в учетную политику. Ретроспективное и перспективное отражение изменений в учетной политике.
15. Критерии признания выручки для различных операций и различных случаев.
16. Цель и область применения стандарта «Договоры подряда».
17. Условия признания доходов и расходов по различным видам подрядов.

18. Учет затрат по займам в соответствии с рекомендуемым подходом к признанию и раскрытию затрат по займам и с допустимым альтернативным подходом.
19. Отличие налогооблагаемых временных разниц от вычитаемых.
20. Порядок определения налоговой базы актива и обязательства.
21. Порядок отражения в отчетности отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований
22. Необходимость раскрытия в отчетности информации о связанных сторонах.
23. Учет объединения компаний. Метод покупки.
24. Отличие понятия контроля от понятия существенного влияния.
25. Необходимость выделения инвестиционной собственности в самостоятельный класс активов.
26. Раскрытие информации, относящейся к инвестиционной собственности, в отчетности.
27. Виды оценок, используемых для отражения в отчетности финансовых активов и обязательств.
28. Факторы, обуславливающие необходимость составления отчетности в соответствии с МСФО российскими предприятиями.
29. Понятие трансформации отчетности в формат МСФО.
30. Система стандартов GAAP.

КОНТРОЛЬ ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ

Тесты для промежуточной аттестации студентов

1. МСФО носят характер:

- 1) рекомендательный
- 2) нормативный

2. При ведении бухгалтерского учета в организациях РФ следует в первую очередь:

- 1) использовать МСФО
- 2) использовать Российские стандарты
- 3) вопрос поставлен некорректно

3. Разработкой МСФО занимаются:

- 1) профессиональные организации бухгалтеров всех стран
- 2) международный комитет по МСФО
- 3) совокупность отдельных специализированных организаций некоторых стран

4. GAAP расшифровывается как:

- 1) бухгалтерский учет США
- 2) международный учет США
- 3) общепринятые принципы учета
- 4) международные стандарты США

5. Англо-американская модель учета характеризуется:

- 1) консерватизмом учетной политики, ориентированной на государственные нужды налогообложения
- 2) ориентацией методики учета на высокий уровень инфляции
- 3) отсутствием жестко регламентированного регулирования учета со стороны государства

6. Континентальная модель учета характеризуется:

- 1) консерватизмом учетной политики, ориентированной на государственные нужды налогообложения
- 2) ориентацией методики учета на высокий уровень инфляции
- 3) отсутствием жестко регламентированного регулирования учета со стороны государства

7. Южноамериканская модель учета характеризуется:

- 1) консерватизмом учетной политики, ориентированной на государственные нужды налогообложения
- 2) ориентацией методики учета на высокий уровень инфляции
- 3) отсутствием жестко регламентированного регулирования учета со стороны государства

8. Официальным рабочим языком при подготовке МСФО является:

- 1) русский
- 2) немецкий
- 3) английский
- 4) французский

9. К элементам финансовой отчетности относятся:

- 1) принцип начисления
- 2) принцип единицы учета
- 3) активы и обязательства
- 4) понятность и уместность

10. Качественными характеристиками финансовой отчетности являются:

- 1) принцип начисления
- 2) принцип единицы учета
- 3) активы и обязательства
- 4) понятность и уместность

11. Элементы финансовой отчетности, характеризующие финансовые результаты деятельности компании:

- 1) активы и капитал
- 2) доходы и расходы
- 3) активы и обязательства
- 4) понятность и уместность

12. Элементы финансовой отчетности, характеризующие финансовое положение компании:

- 1) активы, обязательства и капитал
- 2) доходы, расходы и финансовые результаты
- 3) доходы, активы и обязательства
- 4) понятность и уместность

13. основополагающее допущения МСФО — это:

- 1) метод начисления
- 2) понятность информации
- 3) обязательства компании
- 4) сопоставимость информации

14. основополагающее допущения МСФО — это:

- 1) непрерывность деятельности
- 2) понятность информации
- 3) последовательность применения учетной политики
- 4) сопоставимость информации

15. Международные стандарты финансовой отчетности предназначены для:

- 1) формирования показателей финансовой отчетности любого предприятия, предназначенной для налоговой инспекции в любой стране
- 2) регламентации правил и процедур отражения в учете и отчетности хозяйственных средств и операций предприятий всех стран
- 3) обеспечения сопоставимости финансовой отчетности предприятий во всем мире

16. Международные стандарты финансовой отчетности предназначены для:

- 1) формирования показателей финансовой отчетности любого предприятия, предназначенной для налоговой инспекции в любой стране
- 2) доступности восприятия финансовой отчетности предприятий внешними пользователями из различных стран

3) регламентации правил и процедур отражения в учете и отчетности хозяйственных средств и операций предприятий всех стран

17. Информация в финансовой отчетности должна:

- 1) оказывать влияние на принятие пользователем управленческого решения
- 2) быть нейтральной
- 3) быть направленной на определенную группу пользователей
- 4) содержать перечень всех хозяйственных операций за отчетный период

18. Капитал — это:

- 1) денежные средства и все активы организации
- 2) разница между активами и обязательствами организации
- 3) заемные средства организации
- 4) кредиторская задолженность организации

19. За подготовку финансовой отчетности отвечает:

- 1) лицо, ее подготовившее
- 2) главный бухгалтер компании
- 3) совет директоров компании
- 4) главный акционер компании

20. За представление финансовой отчетности отвечает:

- 1) лицо, ее подготовившее
- 2) главный бухгалтер компании
- 3) совет директоров компании
- 4) главный акционер компании

21. При подготовке финансовой отчетности, в соответствии с МСФО, отступления от применения данных стандартов:

- 1) допускается, если соответствие требованиям стандартов будет вводить в заблуждение
- 2) допускается при наличии национальных стандартов
- 3) не допускается
- 4) допускается, если иной порядок учета также обеспечивает достоверное представление

22. Полный комплект финансовой отчетности включает в себя:

- 1) учетную политику
- 2) отчет о движении денежных средств
- 3) отчет об изменениях в капитале
- 4) отчет о добавленной стоимости

23. Выберите правильное утверждение:

- 1) каждая существенная статья представляется в финансовой отчетности отдельно
- 2) каждая несущественная статья представляется в финансовой отчетности отдельно
- 3) существенные статьи представляются в финансовой отчетности отдельно, несущественные статьи — объединяются с суммами аналогичного характера

4) несущественные статьи представляется в финансовой отчетности отдельно, существенные статьи — объединяются с суммами аналогичного характера

24. Собственный капитал состоит из:

- 1) целевого финансирования, резервного капитала, заработанного капитала, заемного капитала
- 2) первоначально инвестированного капитала, внеоборотных активов, оборотного капитала, реинвестированного капитала
- 3) заработанного капитала, заемного капитала, оборотного капитала, реинвестированного капитала
- 4) первоначально инвестированного капитала, добавочного капитала, реинвестированного капитала, целевого финансирования

25. К краткосрочным активам относятся:

- 1) запасы
- 2) нематериальные активы
- 3) доля меньшинства
- 4) выручка

26. Информация в отчете о прибылях и убытках должна представляться одним из следующих способов:

- 1) методом начислений или методом оценки
- 2) по характеру затрат или по функции затрат
- 3) методом себестоимости или методом переоценки
- 4) по себестоимости продаж или покупок

27. Оценка запасов должна проводиться по:

- 1) себестоимости, если она выше возможной чистой стоимости реализации
- 2) возможной чистой стоимости реализации, если она выше себестоимости
- 3) наименьшей из двух величин: себестоимости или возможной чистой стоимости реализации
- 4) исторической стоимости

28. Первоначально нематериальные активы должны оцениваться по:

- 1) справедливой стоимости
- 2) себестоимости
- 3) возможной чистой стоимости реализации
- 4) покупной стоимости

29. Запасы — это активы:

- 1) предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности
- 2) предназначенные для использования свыше 12 месяцев
- 3) стоимостью выше установленного лимита
- 4) стоимостью ниже установленного лимита

30. Основные средства — это активы:

- 1) предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности
- 2) предназначенные для использования свыше 12 месяцев
- 3) стоимостью выше установленного лимита
- 4) стоимостью ниже установленного лимита

31. Событиями после отчетной даты считаются:

- 1) события, которые происходят в течение одного года после отчетной даты
- 2) это события, которые происходят в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности
- 3) события, которые происходят после отчетной даты, дающие дополнительные подтверждения условиям, которые имелись на отчетную дату
- 4) события, которые происходят в течение одного отчетного периода после отчетной даты

32. Для целей бухгалтерского учета событиями после отчетной даты считаются события:

- 1) только с благоприятным исходом
- 2) только с неблагоприятным исходом
- 3) только нейтрального характера
- 4) как с благоприятным, так и с неблагоприятным исходом

33. Бухгалтерский баланс, в итог которого не включаются суммы накопленной амортизации долгосрочных активов, является:

- 1) балансом-нетто
- 2) ликвидационным балансом
- 3) балансом-брутто
- 4) пробным балансом

34. Нематериальные активы с ограниченным сроком полезной службы:

- 1) не амортизируют
- 2) амортизируют
- 3) амортизируют или не амортизируют — определяется учетной политикой
- 4) амортизируют или не амортизируют — определяется МСФО

35. Нематериальные активы с неограниченным сроком полезной службы:

- 1) не амортизируют
- 2) амортизируют
- 3) амортизируют или не амортизируют — определяется учетной политикой
- 4) амортизируют или не амортизируют — определяется МСФО

36. Сумма, в которой актив признается после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения — это:

- 1) первоначальная стоимость
- 2) ликвидационная стоимость
- 3) балансовая стоимость
- 4) справедливая стоимость

37. Справедливая стоимость — это:

- 1) дисконтированная стоимость потоков денежных средств, которые, согласно ожиданиям организации, возникнут либо в связи с использованием какого-либо актива и его выбытием в конце срока его полезной службы, либо в связи с погашением какого-либо обязательства
- 2) сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами

- 3) первоначальная стоимость актива или другая сумма, отраженная вместо первоначальной стоимости, за вычетом ликвидационной стоимости
- 4) расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы

38. Амортизируемая стоимость — это:

- 1) дисконтированная стоимость потоков денежных средств, которые, согласно ожиданиям организации, возникнут либо в связи с использованием какого-либо актива и его выбытием в конце срока его полезной службы, либо в связи с погашением какого-либо обязательства
- 2) сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами
- 3) первоначальная стоимость актива или другая сумма, отраженная вместо первоначальной стоимости, за вычетом ликвидационной стоимости
- 4) расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы

39. Ликвидационная стоимость — это:

- 1) дисконтированная стоимость потоков денежных средств, которые, согласно ожиданиям организации, возникнут либо в связи с использованием какого-либо актива и его выбытием в конце срока его полезной службы, либо в связи с погашением какого-либо обязательства
- 2) сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами
- 3) первоначальная стоимость актива или другая сумма, отраженная вместо первоначальной стоимости, за вычетом ликвидационной стоимости
- 4) расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы

40. Отчет о движении денежных средств по операционной деятельности составляется:

- 1) прямым методом
- 2) косвенным методом
- 3) прямым или косвенным методом
- 4) методом переоценки

41. В соответствии с МСФО 8, учетная политика — это:

- 1) конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности

- 2) порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО
- 3) совокупность способов первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности

42. Ассоциированная компания — это:

- 1) организация, на деятельность которой инвестор оказывает значительное влияние
- 2) дочерняя компания
- 3) совместная компания
- 4) материнская компания

43. Значительное влияние означает, что инвестор прямо или косвенно владеет:

- 1) не менее чем 20 % имеющих право голоса акций объекта инвестиций
- 2) не менее чем 25 % имеющих право голоса акций объекта инвестиций
- 3) не менее чем 30 % имеющих право голоса акций объекта инвестиций
- 4) не менее чем 50 % имеющих право голоса акций объекта инвестиций

44. Совместная деятельность — это:

- 1) основная и прочая деятельность компании, приносящая экономические выгоды
- 2) договорное соглашение, по которому две или более сторон осуществляют экономическую деятельность при условии совместного контроля над ней
- 3) деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе капитала компаний

45. Организация обязана составлять финансовую отчетность, за исключением информации о движении денежных средств:

- 1) применяя метод учета по себестоимости
- 2) применяя правила учета по методу начисления
- 3) применяя модель переоценки
- 4) применяя метод учета по первоначальной стоимости

46. При составлении бухгалтерского баланса активы и обязательства:

- 1) никогда не взаимозачитываются
- 2) взаимозачитываются, если это установлено учетной политикой
- 3) взаимозачитываются, когда это разрешено или требуется каким-либо стандартом

47. При составлении отчета о прибылях и убытках доходы и расходы:

- 1) никогда не взаимозачитываются
- 2) взаимозачитываются, если это установлено учетной политикой
- 3) взаимозачитываются, когда это разрешено или требуется каким-либо стандартом

48. Промежуточная финансовая отчетность — это:

- 1) финансовая отчетность группы, представленная так, как если бы она была подготовлена единой экономической организацией

2) финансовая отчетность, содержащая либо полный комплект финансовой отчетности, либо набор сжатых финансовых отчетов за промежуточный период

3) отчетность, которая предназначена для удовлетворения нужд тех пользователей, которые не имеют возможности истребовать предоставление отчетов, отвечающих их конкретным информационным потребностям

49. Финансовая отчетность общего назначения — это:

1) финансовая отчетность группы, представленная так, как если бы она была подготовлена единой экономической организацией

2) финансовая отчетность, содержащая либо полный комплект финансовой отчетности, либо набор сжатых финансовых отчетов за промежуточный период

3) отчетность, которая предназначена для удовлетворения нужд тех пользователей, которые не имеют возможности истребовать предоставление отчетов, отвечающих их конкретным информационным потребностям

50. Консолидированная финансовая отчетность — это:

1) финансовая отчетность группы, представленная так, как если бы она была подготовлена единой экономической организацией

2) финансовая отчетность, содержащая либо полный комплект финансовой отчетности, либо набор сжатых финансовых отчетов за промежуточный период

3) отчетность, которая предназначена для удовлетворения нужд тех пользователей, которые не имеют возможности истребовать предоставление отчетов, отвечающих их конкретным информационным потребностям

Вопросы для подготовки к зачету

1. Структура МСФО.
2. Структура отдельного стандарта.
3. Организационная структура СМСФО.
4. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности.
5. Основопологающие допущения.
6. Качественные характеристики финансовой отчетности.
7. Элементы финансовой отчетности.
8. Оценка элементов финансовой отчетности.
9. Понятие финансовой отчетности.
10. Состав финансовой отчетности.
11. Состав статей баланса.
12. Состав статей отчета о прибылях и убытках.
13. Порядок составления отчета о движении денежных средств.
14. Понятие промежуточной отчетности.
15. Понятие сегментной отчетности.
16. Состав и оценка запасов при признании.
17. Первоначальная оценка нематериальных активов.
18. Оценка нематериальных активов после признания.
19. Амортизация нематериальных активов.
20. Понятие и оценка основных средств.
21. Оценка основных средств после признания.
22. Отражение финансовой аренды в финансовой отчетности арендаторов.
23. Отражение финансовой аренды в финансовой отчетности арендодателей.
24. Обесценение активов.
25. Учет инвестиционной собственности.
26. Способы отражения изменений учетной политики.
27. Признание выручки от продажи товаров.
28. Признание выручки от оказания услуг.
29. Признание процентов, лицензионных платежей и дивидендов.
30. Признаки гиперинфляционной экономики.
31. Консолидированная финансовая отчетность.
32. Особенности первого применения МСФО.

РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА

Основная:

1. Бархатов А.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — 484 с. С. 237–240, 263–270, 322–325.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — М.: «Финансы и статистика», 2009. — 656 с.: ил. С. 70–91, 206–257, 447–503, 543–566.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / В.П. Сиднева. — М.: КНОРУС, 2009. — 216с. С. 85–125.
4. Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: «Аскери-АССА, 2007.

Дополнительная:

1. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие. — М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2008.
2. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: одобрена приказом МФ РФ от 01.07.2004 г. № 180.
3. Нидлз, Белверд. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2003.
4. Хендриксен, Элдон С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./ Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; Ред. Я.В. Соколов. — М: Финансы и статистика, 2000.

Учебное издание

КОРАБЕЛЬНИКОВА Лариса Леонидовна
МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЁТА
И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ
для студентов экономического факультета

Корректор *Шамонова А.М.*
Технический редактор, оформление *Александровой М.Н.*

Формат 60*90/16. Бумага газетная.
Гарнитура New Roman. Печать офсетная.
Усл. печ. л. 5,5. Уч.-изд. л. 4,77. Тираж 200 экз. Заказ №

Издательство «Юниверсум».
420111, г. Казань, ул. Профсоюзная, д. 13/16.
Отпечатано в полном соответствии с качеством предоставленных материалов
в типографии ОАО «Щербинская типография».
117623, г. Москва, ул. Типографская, д. 10. Тел. 659-2327

