

**Международные
стандарты финансовой
отчетности
(теоретические основы)**

Международные стандарты финансовой отчетности

- МСФО и мировые фондовые рынки. Первое применение МСФО (IFRS 1)
- МСФО в сравнении с российскими стандартами бухгалтерской отчетности
- Принципы подготовки и составления финансовой отчетности (Принципы)
- Состав и структура отчетности по МСФО (МСФО 1)
- Признание и оценка элементов финансовой отчетности по МСФО (Принципы)
- Признание и оценка основных средств (МСФО 16, 23, 36)
- Признание и оценка нематериальных активов (МСФО 38)
- Признание и оценка ТМЗ (МСФО 2)
- Признание и оценка арендованных основных средств (МСФО 17)

Международные стандарты финансовой отчетности

- Признание и оценка резервов и условных обязательств (МСФО 37)
- Признание и оценка выручки и дебиторской задолженности (МСФО 18, 39)
- Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки (МСФО 8)
- Налоги на прибыль (расчет отложенных налоговых обязательств и требований) (МСФО 12)
- Отчет о движении денежных средств (МСФО 7)
- Раскрытие информации о связанных сторонах (МСФО 24), событиях после отчетной даты (МСФО 10), сегментах (МСФО 14), промежуточной отчетности (МСФО 34)
- Влияние изменений валютных курсов (МСФО 21)

**МСФО и мировые
фондовые рынки.
Первое применение МСФО
(IFRS 1)**

GAAP

**GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) –
Общепринятые принципы бухгалтерского учета –
описание основ ведения бухгалтерского учета в
конкретной среде**

**GAAP определяет прежде всего стандартные формы
финансовой отчетности для разных групп
пользователей, исходя из того, что требуется этим
пользователям**

- US GAAP

- UK GAAP

.....

Стандартизация бухгалтерского учета

Основные цели :

- обеспечение инвесторов и потенциальных инвесторов достоверной и общепонятной финансовой информацией
- уменьшение расходов транснациональных корпораций на подготовку бухгалтерских отчетов и их консолидацию
- возможность шире использовать на национальных рынках бухгалтеров из различных стран
- единственная альтернатива доминирующему положению США и их Общепринятым бухгалтерским принципам

Стандартизация бухгалтерского учета

Комитет по Международным бухгалтерским стандартам



Стандартизация бухгалтерского учета

Комитет преследует следующие цели:

- **формулировать и издавать в интересах общества бухгалтерские стандарты, которые необходимо соблюдать при предоставлении финансовых отчетов, и способствовать их принятию и соблюдению во всем мире**
- **проводить общую работу по совершенствованию и согласованию бухгалтерских стандартов и процедур, относящихся к представлению финансовых отчетов**

МСФО и мировые фондовые рынки

МСФО - это своеобразный ключ к международному рынку капитала:

1989 – создана Международная организация Комиссий по ценным бумагам (IOSCO)

1993 – первый проект IOSCO по продвижению МСФО на мировых фондовых биржах с целью обеспечения компаний возможностью привлечения капитала на многих биржах одновременно

апрель 2001 – создан Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМФО) для замены Комитета по международным стандартам (КМСФО)

МСФО и мировые фондовые рынки

март 2002 – утверждена Директива Европейского Союза:

все компании, чьи акции котируются на биржах Европы, обязаны готовить консолидированную отчетность по МСФО, начиная с 2005 г.

Для компаний, акции которых котируются на американской фондовой бирже и которые готовят свою финансовую отчетность по US GAAP, а также для компаний, которые эмитировали только долговые инструменты на регулируемых рынках срок внедрения МСФО перенесен с 2005 года на 2007

2001 – начало корпоративных крахов в США:

**активное обсуждение перспектив «конвергенции»
ОПБУ США и МСФО**

проведение заседания Совета МСФО – в штаб-квартире Совета по стандартам бухгалтерского учета США

МСФО сегодня

В настоящее время система МСФО включает следующие компоненты:

- **Принципы подготовки и составления финансовой отчетности по МСФО**
 - **32 стандарта (№№ 1- 41) (IAS - International Accounting Standards)**
 - **6 стандартов (IFRS - International Financial Reporting Standards)**
 - **ПКИ (Интерпретации Постоянного Комитета по интерпретациям) (№№ 1- 33)**

МСФО сегодня

- **IFRS 1: First-time Adoption of International Financial Reporting Standards (Первое применение МСФО)**
- **IFRS 2: Share-based Payment (Выплаты, основанные на акциях)**
- **IFRS 3: Business Combinations (Объединение бизнеса)**
- **IFRS 4: Insurance Contracts (Договоры страхования)**
- **IFRS 5 : Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations (Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращаемая деятельность)**
- **IFRS 6 :Exploration for and Evaluation of Mineral Resources (Добыча и оценка природных ископаемых)**

Первое применение МСФО

IFRS 1

- Цель – описать процедуру перехода предприятий на МСФО максимально упростить эту процедуру
- Дата публикации - 19.06.03
- Дата ввода – в отношении отчетности за периоды, начиная с 01.01.04

- **Сфера применения:**
 - **ФО ранее готовилась только в соответствии с местными стандартами, которые не соответствуют МСФО (ПБУ скорее всего будут признаны несоответствующими)**
 - **ФО ранее готовилась в соответствии с МСФО, но не содержала утверждения о таком соответствии**
 - **ФО, представляемая ранее, содержала примечание о соответствии некоторым стандартам МСФО, но не всем**
 - **ФО, представляемая ранее готовилась только в соответствии с местными стандартами с объяснением различий с МСФО в отношении некоторых статей**
 - **ФО ранее готовилась в соответствии с МСФО, однако только для внутреннего использования**
 - **ФО ранее готовилась в соответствии с МСФО только для целей подготовки консолидированной ФО, без подготовки полного комплекта ФО**

- **Новое (основные моменты):**
 - **Разрешено применять результаты переоценки на первую дату применения IFRS 1 как «условную стоимость», заменяющую «историческую»**
 - **В случае применения IFRS 1 оценки руководства должны оставаться неизменными, хотя учетная политика по МСФО может отличаться от ранее применяемой**

Компании, впервые применяющей МСФО (IFRS), необходимо:

- **Определить, какая финансовая отчетность будет первой по МСФО**
- **Подготовить вступительный баланс по МСФО на дату перехода на эти стандарты**
- **Утвердить учетную политику полностью соответствующую МСФО (IFRS) и применить ее ретроспективно ко всем периодам, представленным в первой финансовой отчетности по МСФО**
- **Принять решение о применении каких-либо из 6 возможных добровольных исключений, освобождающих от ретроспективного применения стандартов**
- **Применить 3 обязательных исключения, когда ретроспективное применение стандартов не разрешается**
- **Раскрыть в финансовой отчетности информацию, поясняющую особенности перехода на МСФО**

Необязательные исключения:

Исключение	Воздействие
Объединение компаний	Преыдущие объединения компаний необязательно пересматривать
Использование справедливой стоимости в качестве предполагаемой	<i>Справедливая стоимость или переоценка рассматривается как расчетная стоимость</i>
Вознаграждения работникам	Необязательно признавать непризнанные прибыли и убытки на дату перехода
Накопленные курсовые разницы	Могут быть установлены на уровне нуля для всех дочерних компаний
Комбинированные финансовые инструменты	Необязательно выявлять отдельно в капитале долевую составляющую и накопленные проценты по долговой составляющей, если долговая составляющая погашена на дату перехода
Активы и обязательства дочерних, зависимых компаний и совместной деятельности	Можно проводить по балансовой оценке дочерней или ассоциированной компании или совместной деятельности

Обязательные исключения:

Исключение	Воздействие
Прекращение признания финансовых активов и обязательств	Если компания прекратила признание своих финансовых активов или обязательств до 1 января 2001 года, она не должна признавать их в первой финансовой отчетности по МСФО.
Учет хеджирования	Учет хеджирования должен вводиться перспективно по отношению к операциям, которые отвечают условиям его применения, предусмотренным МСФО 39
Оценки	<i>Запрещается применять ретроспективное суждение для исправления ошибок в расчетных оценках, сделанных в соответствии с ранее использовавшимися национальными правилами</i>

МСФО в сравнении в российскими стандартами бухгалтерской отчетности

Пользователи бухгалтерской отчетности

кредиторы

инвесторы

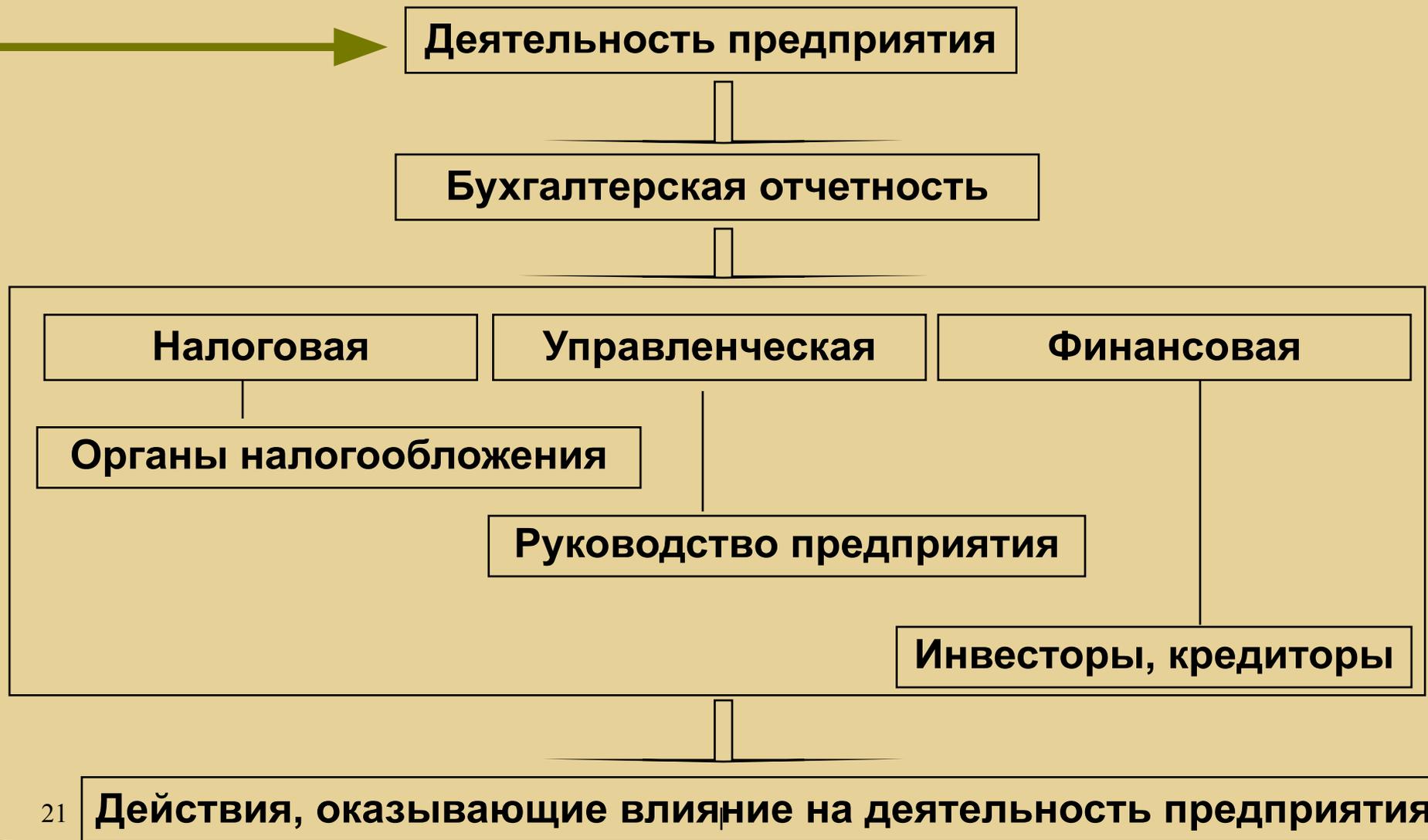
сотрудники

руководители

конкуренты

налоговые органы

Схема движения информации



МСФО и РСБУ

Программа реформирования бухгалтерского учета в России:

- 12.1998
 - Вступление в международный комитет
 - Издание перевода МСФО на русский язык
 - Разработка
 - форм бухгалтерской отчетности
 - нового плана счетов
 - новых форм первичных документов

- 12.1999 Разработка проекта федерального закона

- .2000 Разработка отдельных стандартов
 Аттестация профессиональных бухгалтеров

МСФО и РСБУ

2004 — Принятие Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу

План развития бухгалтерского учета в России:

- Кредитные организации должны формировать консолидированную отчетность по МСФО с 1 января 2004**
- ОАО, чьи акции котируются на российских и иностранных рынках ценных бумаг должны формировать консолидированную отчетность по МСФО с 1 января 2005**
- остальные – поэтапно с 2007 и 2010, по графику, формируемому Правительством РФ**
- продолжается работа по формированию российской нормативной базы бухгалтерского учета, совместимой с МСФО**

МСФО и РСБУ

Сегодня

Практически завершена работа над проектом федерального закона о консолидированной финансовой отчетности:

- для составления консолидированной финансовой отчетности должна использоваться оригинальная версия международных стандартов, которая издается в Лондоне, перевод должен быть утвержден Советом МСФО

- введение обязательного аудита консолидированной отчетности

- введение обязательной публикации консолидированной отчетности

- введение мониторинга консолидированной отчетности, полномочиями по рассмотрению качества консолидированной финансовой отчетности наделяются соответствующие государственные органы

Принципы подготовки и построения финансовой отчетности (Принципы)

Принципы подготовки и представления финансовой отчетности

Принципы

Цели финансовой отчетности

- Обеспечить достоверное представление информации о:
 - финансовом положении (баланс)
 - финансовых результатах (отчет о прибылях и убытках)
 - изменениях в финансовом положении (отчет о движении денежных средств)
- Обеспечить прозрачность за счет представления всей полезной информации в целях принятия решения

Принципы подготовки и представления финансовой отчетности

Принципы

Финансовая отчетность базируется на основополагающих допущениях:

- **Метод начисления – результаты операций признаются по факту их совершения**
- **Непрерывность деятельности – предполагается, что компания будет продолжать свою деятельность в будущем**

Результаты операций признаются по факту их совершения и включаются в финансовую отчетность периода, к которому они относятся.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основе непосредственного сопоставления между понесенными затратами и заработанными доходами (концепция соотнесения)

Непрерывность деятельности

Принципы

Предполагается, что компания продолжает деятельность в обозримом будущем (по крайней мере 12 месяцев), т. е. не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности

Принципы подготовки и представления финансовой отчетности

Принципы

Качественные характеристики финансовой отчетности,
обеспечивающие полезность информации:

Понятность – информация должна быть доступной для понимания
пользователя

Уместность – позволяет влиять на принятие решения:

- обеспечивает связь прогноза с фактом
- существенна

Надежность – исключается наличие существенных ошибок и
искажений:

- правдивое представление информации
- преобладание сущности над формой
- нейтральность
- осмотрительность
- полнота

Сопоставимость – возможность сопоставлять финансовую
отчетность за различные периоды и сравнивать отчетность
различных компаний

Принципы подготовки и представления финансовой отчетности

Принципы

Ограничения уместности и надежности:

Своевременность – чрезмерная задержка представления отчетности может привести к повышению ее надежности, но потери уместности

Баланс между выгодами и затратами – выгоды, извлекаемые из информации должны превышать затраты на ее получение

Если компромисс между качественными характеристиками неизбежен, требуется профессиональное суждение о том, как наилучшим образом выполнить задачу формирования финансовой отчетности

Состав и структура отчетности по МСФО (МСФО 1)

- Компания, финансовая отчетность которой соответствует МСФО, должна раскрывать этот факт
- Финансовая отчетность не должна представляться как соответствующая МСФО, если она не соответствует всем требованиям каждого применимого Стандарта и каждой применимой интерпретации Постоянного комитета по интерпретации
- Порядок учета, не соответствующий надлежащему порядку, не может быть исправлен ни раскрытием применяемой учетной политики, ни примечаниями или пояснительными материалами
- Отступление от МСФО разрешено только, если следование МСФО приводит к недостоверным результатам, при этом необходимо раскрытие факта отступления

Структура и содержание финансовой отчетности

МСФО 1

Компоненты финансовой отчетности:

- Бухгалтерский баланс
- Отчет о прибылях и убытках
- Отчет об изменении капитала
- Отчет о движении денежных средств
- Выдержки из учетной политики, примечания к отчетности

Предписанного формата нет, но МСФО 1 включает иллюстративный пример формата финансовой отчетности

На практике применяются 2 формата финансовой отчетности в зависимости от того на основе какого бухгалтерского уравнения составлена отчетность:

(1) Чистые активы (активы-обязательства) = Капитал

(2) Активы = Обязательства + Капитал

Каждый из форматов соответствует МСФО 1

Разделение на текущие/долгосрочные активы/обязательства:

- **краткосрочные активы**
 - будут реализованы в условиях операционного цикла
 - предполагается реализовать в течение 12 месяцев после отчетной даты (*приоритетно*)
 - являются денежными средствами или их эквивалентами без ограничений на использование
- **краткосрочные обязательства**
 - будут погашены в условиях операционного цикла
 - предполагается погасить в течение 12 месяцев после отчетной даты (*приоритетно*)

В соответствии с изменениями на 17.12.2003 к краткосрочным обязательствам относятся:

- финансовые обязательства, классифицируемые как «предназначенные для продажи»

- долгосрочные финансовые обязательства до востребования

- долгосрочные финансовые обязательства, которые должны быть погашены в течение 12 месяцев после отчетной даты, даже когда:

а) первоначальные условия обязательства были больше чем двенадцать месяцев;

б) соглашение о рефинансировании, или изменении графика платежей, на долгосрочной основе заключено после отчетной даты, но до того, как финансовая отчетность утверждена к выпуску

- Основные средства
- Нематериальные активы
- *Инвестиционная собственность*
- *Биологические активы*
- Финансовые активы
- Материально-производственные запасы
- Дебиторская задолженность
- Денежные средства и их эквиваленты
- Кредиторская задолженность
- Налоговые активы и обязательства
- *Отложенные налоговые активы и обязательства*
- Резервы под обесценение
- Финансовые обязательства
- Капитал и резервы, *включая долю меньшинства*

Отчет о прибылях и убытках

МСФО 1

Компания должна представлять в отчете о прибылях и убытках или в примечаниях к нему анализ доходов и расходов, используя классификацию, основанную на

- характере доходов и расходов
- или
- их функции в рамках компании

Компании, классифицирующие расходы по функции, должны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, в том числе расходы на амортизацию и оплату труда

Отчет о прибылях и убытках

минимальный состав статей

МСФО 1

- Выручка
- Прибыль от основной деятельности
- Расходы по финансированию
- Доля прибылей/ убытков от ассоциированных компаний
- Прибыль/ убыток от прекращаемой деятельности
- Прибыль/ убыток
- Расходы по налогу
- Чистая прибыль/ убыток (*отдельно по меньшинству и материнской компании*)

Отчет об изменении капитала должен показывать:

- сумму чистой прибыли/убытка за период
- отдельно каждую сумму прибыли/убытка, отражаемую на счетах капитала и резервов, а также их общую сумму
- *кумулятивный результат изменений учетной политики и исправления ошибок*

В соответствии с изменениями на 17.12.2003: порядок отражения результата изменения учетной политики и исправления ошибок изменен

Отчет об изменении капитала

МСФО 1

Кроме того в отчете или в приложении к нему отражаются:

- операции с собственниками по участию в капитале и распределению прибыли**
- сальдо нераспределенной прибыли/убытка на начало периода и на отчетную дату, а также движение нераспределенной прибыли за период**
- движение в течение отчетного периода для каждого класса капитала, добавочного капитала и каждого резерва**

Отчет о движении денежных средств

МСФО 7

Цель составления отчета о движении денежных средств - это показать поступления и выплаты денежных средств в результате:

- операционной (хозяйственной) деятельности**
- инвестиционной деятельности**
- финансовой деятельности**

Примечания к отчетности должны:

- раскрывать учетную политику:**
 - основы оценки**
 - каждый конкретный вопрос учетной политики, имеющий значение для правильного понимания финансовой отчетности**
- раскрывать информацию по каждому элементу финансовой отчетности, требуемую МСФО**
- обеспечивать дополнительную информацию, которая не представлена в самой финансовой отчетности, но необходима для достоверного представления**

Прочие раскрытия:

- постоянное место нахождения и юридическая форма компании
- юридический адрес или основное место ведения дела, если оно отличается от юридического адреса
- описание характера операций и основной деятельности
- название материнской компании и конечной материнской компании группы
- *количество работников на отчетную дату или среднее количество работников в течении отчетного периода (в соответствии с изменениями на 17.12.2003 - исключено)*
- ...

Признание и оценка элементов финансовой отчетности по МСФО (Принципы)

Элементы финансовой отчетности

Принципы

Финансовые эффекты операций отражаются в отчетности путем их группировки в соответствии с их *экономическими характеристиками*

- **Финансовое положение (бухгалтерский баланс):**
 - активы
 - обязательства
 - капитал (собственные средства акционеров)
- **Результаты деятельности (отчет о прибылях и убытках):**
 - доходы
 - расходы

Элементы, связанные с измерением финансового положения компании

Принципы

Активы = Обязательства + Капитал

Ресурсы, контролируемые компанией, которые образовались в результате событий прошлых периодов и от которых компания ожидает экономические выгоды в будущем

Элементы, связанные с измерением финансового положения компании

Принципы

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

Обязательства компании, возникшие из прошлых событий, погашение которых вызовет отток ресурсов, содержащих экономическую выгоду

необходимо различать имеющееся обязательство и намерение совершить операцию в будущем

допускается «значительный уровень суждения» при оценке обязательств

Элементы, связанные с измерением финансового положения компании

Принципы

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

Остаточный интерес собственников в
активах компании после вычета
обязательств
(эквивалент чистых активов)

размер капитала зависит от оценки
активов и обязательств

Элементы, связанные с оценкой результатов деятельности компании

Принципы

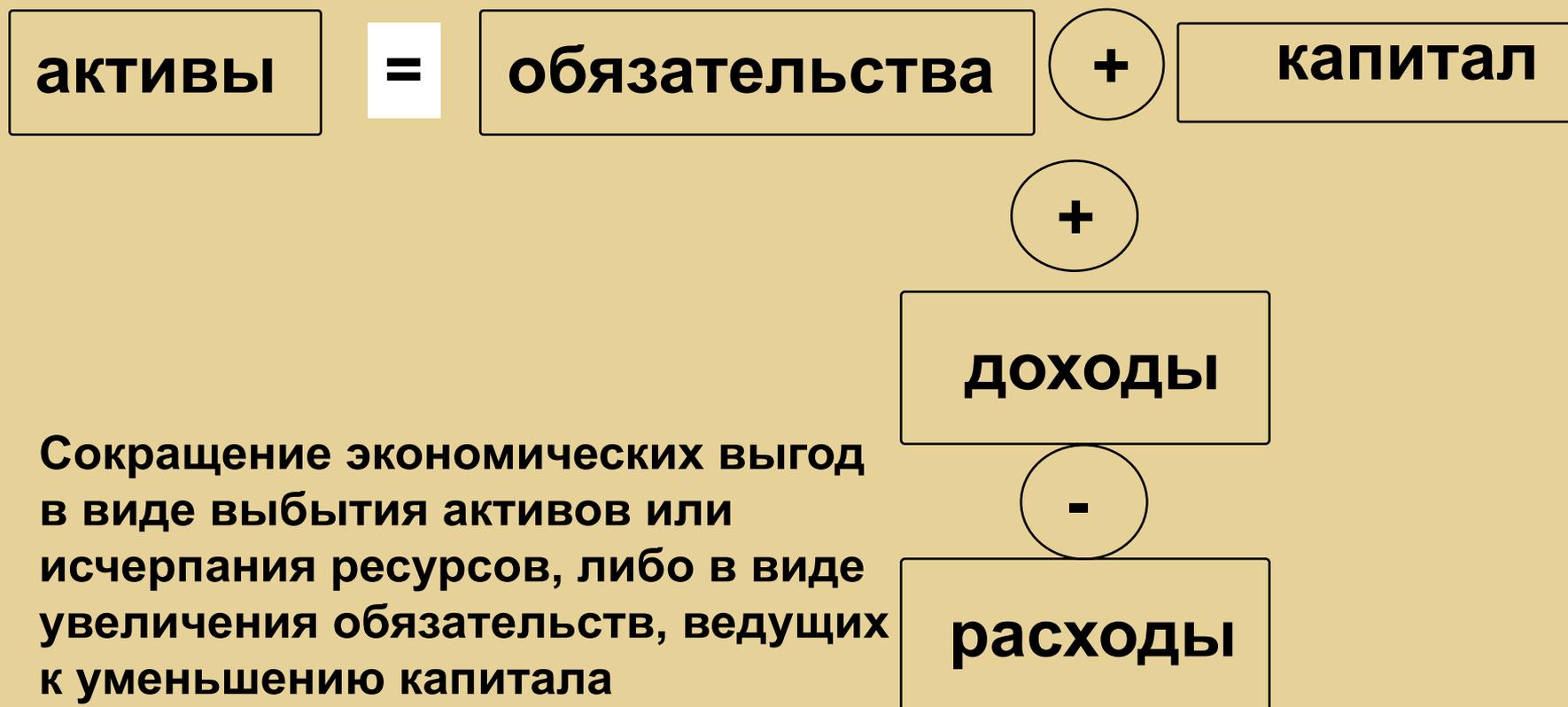


Приращение экономических выгод в форме притока или увеличения активов, либо сокращения обязательств, что выражается в увеличении капитала



Элементы, связанные с оценкой результатов деятельности компании

Принципы



Сокращение экономических выгод в виде выбытия активов или исчерпания ресурсов, либо в виде увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала

Признание элемента финансовой отчетности

Принципы

Признание - процесс включения в баланс или отчет о прибылях и убытках объекта, который:

- подходит под определение одного из элементов
- И
- отвечает критериям признания

Критерии признания элемента финансовой отчетности

Принципы

Существует вероятность, что любая экономическая выгода, имеющая отношение к данному объекту, будет получена или утрачена компанией

И

Объект обладает стоимостью или оценкой, которая может быть надежно измерена

Оценка элементов финансовой отчетности

Принципы

Методы оценки (в зависимости от требований конкретных МСФО):

- исторический
 - фактическая стоимость приобретения
- текущие
 - восстановительная стоимость (сумма, за которую эквивалентный актив приобретался бы или воспроизводился в настоящее время)
 - возможная цена продажи (погашения) (сумма, за которую актив может быть реализован, а обязательство может быть погашено в настоящее время)
 - текущая дисконтированная стоимость
 - справедливая стоимость - сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательств при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами

Признание и оценка основных средств (МСФО 16, 23 и 36)

Критерии признания основных средств в качестве актива

МСФО 16

Объект основных средств признается в качестве актива, если:

- **существует высокая вероятность того, что компания получит, связанные с данным активом будущие экономические выгоды**

и

- **себестоимость данного актива может быть надежно измерена**

Критерии отнесения активов к основным средствам

МСФО 16

К основным средствам относятся материальные, т.е. имеющие материально - вещественную форму активы, которые отвечают двум требованиям:

- используются в деятельности компании для производства или продажи товаров (услуг), для сдачи в аренду другим компаниям или в административных целях**

И

- предполагаются к использованию на протяжении более одного года (долгосрочные активы)**

Критерии отнесения активов к основным средствам

МСФО 16

Количественная оценка длительности использования основных средств выражается сроком полезной службы:

- все объекты основных средств (кроме земли) со временем утрачивают способность приносить экономические выгоды и, следовательно, имеют ограниченный срок полезной службы**
 - срок полезной службы не может быть измерен точно при принятии объекта к учету и устанавливается посредством его приближенной оценки**
 - срок полезной службы объекта каждая компания определяет самостоятельно исходя из конкретных условий деятельности**

Виды оценки основных средств

МСФО 16

первоначальная стоимость – фактическая стоимость или первоначальная оценка основных средств

ликвидационная стоимость – чистая сумма, которую компания рассчитывает получить за объект основных средств в конце предполагаемого периода использования его компанией за вычетом ожидаемых затрат на ликвидацию объекта

амортизируемая стоимость – фактическая стоимость за вычетом ликвидационной

балансовая (учетная) стоимость – фактическая стоимость за вычетом накопленной амортизации

возмещаемая стоимость – сумма, которую компания рассчитывает возместить при дальнейшем использовании объекта, включая его ликвидационную стоимость

Первоначальная оценка основных средств

МСФО 16

В целом в первоначальную стоимость основных средств включаются следующие затраты:

- цена приобретения**
- расходы на доставку и страховку**
- импортные пошлины**
- комиссионные**
- расходы на отладку и подготовку к эксплуатации**
- расходы на демонтаж, ликвидацию и восстановление окружающей среды, обязательство по которым возникает в момент признания ОС и (в соответствии с изменениями на 17.12.2003) в период использования ОС, кроме использования его для производства товаров**

Первоначальная оценка основных средств

МСФО 16

- **Активы собственного производства**
- **Покупка за наличные**
- **Покупка с отсрочкой платежа (в кредит)**
- **Активы, приобретенные в обмен на акции**
- **Активы, приобретенные в обмен на другие активы**
- **Активы, имеющиеся у арендатора на правах финансовой аренды**

Первоначальная оценка основных средств

МСФО 16

Активы собственного производства

Первоначальная стоимость ОС определяется на основе включения:

- **всех прямых затрат на материалы, рабочую силу и т.д.**
- **накладных затрат, если они имеют непосредственное отношение к строительству**
- **процента по кредиту (*альтернативный подход МСФО 23*)**

Капитализация процентов

МСФО 23

Альтернативный подход к отражению процентов по кредитам

Капитализацию процентов следует начинать когда:

- произведены капитальные вложения в активы**
- понесены затраты по займам**
- продолжается работа по подготовке актива к его предполагаемому использованию или продаже**

Капитализацию следует прекращать:

- когда завершена основная часть деятельности, необходимой для подготовки актива к его предполагаемому использованию или продаже**

Первоначальная оценка основных средств

МСФО 16

Покупка за наличные

Первоначальная стоимость ОС включает все фактические затраты на приобретение, включая затраты на доставку и доведение до рабочего состояния

Покупка с отсрочкой платежа

Первоначальная стоимость ОС может определяться двумя способами:

- по справедливой стоимости ОС**
- по текущей стоимости предстоящих выплат по погашению долговых обязательств, связанных с приобретением ОС (по рыночной ставке дисконтирования)**

Первоначальная оценка основных средств

МСФО 16

Активы, приобретенные в обмен на акции

Первоначальная стоимость ОС может определяться тремя способами:

- по рыночной стоимости отданных акций (если акции котируются на открытом рынке)**
- по справедливой стоимости приобретаемых ОС**
- методом независимой оценки ОС**

Первоначальная оценка основных средств

МСФО 16

Активы, приобретенные в обмен на другие активы

- **Разнородные активы – первоначальная стоимость ОС определяется по справедливой стоимости полученного актива, с корректировкой на стоимость переданных денежных средств**
- ***Однородные активы – первоначальная стоимость ОС определяется по балансовой стоимости переданного актива***

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

- при обмене любых активов (разнородных и однородных) первоначальная стоимость ОС определяется по справедливой стоимости

- если справедливую стоимость невозможно определить достоверно, компания должна использовать для оценки балансовую стоимость отданного актива

Первоначальная оценка основных средств

МСФО 16

Активы, имеющиеся у арендатора на правах финансовой аренды

Первоначальная стоимость ОС, имеющегося у арендатора на правах финансовой аренды, определяется на основе принципов установленных в МСФО 17

Последующие затраты

МСФО 16

- **Последующие затраты, относящиеся к объекту основных средств, который уже был признан, должны увеличивать его балансовую стоимость, если компания с большей долей вероятности получит будущие экономические выгоды, превышающие первоначально рассчитанные нормативные показатели существующего актива**
- **Все прочие последующие затраты должны быть признаны как расходы за период, в котором они были понесены**

Последующие затраты

МСФО 16

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

в стоимость ОС впоследствии включаются суммы, затрачиваемые предприятием на

- добавления к ОС

или

- частичную замену ОС,

если они отвечают критерию признания актива

Последующие затраты

Капитализируемые затраты - это те затраты, которые ведут к:

- **продлению срока эксплуатации**
- **увеличению производительности**
- **улучшению качества**

Последующая оценка основных средств

МСФО 16

Основной метод учета:

- по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения

Допустимый альтернативный метод:

- по переоцененной стоимости, представляющей справедливую стоимость на дату переоценки, за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

альтернативный метод допустим только, если справедливая стоимость основного средства может быть достоверно определена

Амортизация

МСФО 16

- Амортизируемая сумма объекта основных средств должна списываться систематически на протяжении срока полезной службы
- Используемый метод амортизации должен отражать схему, по которой компания потребляет экономические выгоды, получаемые от актива
- Амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться в качестве расхода, если только они не включаются в балансовую стоимость другого актива
- Амортизация должна начинаться когда актив доступен для использования

В соответствии с изменениями на 17.12.2003: амортизация должна начисляться обязательно в разрезе отдельных объектов ОС

Амортизация

МСФО 16

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

Амортизация любого объекта ОС должна продолжаться до момента прекращения его признания, даже если в течение этого периода объект

- не используется в хозяйственной деятельности

или

- выведен из активного использования и предназначается для продажи

Методы начисления амортизации

МСФО 16

- **Метод равномерного начисления амортизации**
- **Методы ускоренной временной амортизации**
- **Метод функциональной амортизации**

Амортизация

МСФО 16

- **Срок полезной службы объекта основных средств должен периодически пересматриваться, и если предположения существенно отличаются от предыдущих оценок, сумма амортизационного отчисления текущего и будущих периодов должна корректироваться**
- **Метод амортизации, применяемый к основным средствам, должен периодически пересматриваться, и в случае значительных изменений в предполагаемой схеме получения экономических выгод от этих активов метод должен изменяться для отражения этих изменений.**
Если подобное изменение метода амортизации необходимо, оно должно учитываться как изменение учетной оценки, а амортизационные отчисления текущего и будущего периодов должны корректироваться

Амортизация

МСФО 16

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

- пересмотр срока полезной службы ОС и метода амортизации должен теперь производиться по-крайней мере в конце каждого отчетного года, а не периодически, как раньше***
- те же требования относятся и к пересмотру ликвидационной стоимости, если она материальна***
- если ликвидационная стоимость равна или превосходит балансовую стоимость ОС, начисление амортизации прекращается***

Обесценение основных средств

МСФО 16

Потеря стоимости ОС происходит в результате снижения их ценности как средств извлечения дохода:

- **моральное устаревание**
- **изменение технологий**
- **отсутствие спроса на продукцию, выпускаемую с помощью данных ОС**
- **...**

Предприятие должно проводить оценку возможности обесценения ОС на каждую отчетную дату, в соответствии с требованиями МСФО 36

Обесценение активов

МСФО 36

Активы должны отражаться в балансе по стоимости не выше возмещаемой, т. е. в сумме будущих экономических выгод, которые можно ожидать от использования актива

Если балансовая стоимость актива выше возмещаемой, то актив признается обесцененным и необходимо признать потери от обесценивания (impairment loss)

**Возмещаемая стоимость (recoverable amount) – это
наибольшее значение между:**

- **чистой стоимостью реализации актива**
- и
- **его стоимостью в использовании**

Обесценение активов

МСФО 36

Чистая стоимость реализации (net selling price/ net realisable value) - это величина, которую компания может получить от продажи актива в обозримом будущем путем заключения взаимовыгодной сделки между двумя заинтересованными сторонами, за вычетом издержек на реализацию

Издержки на реализацию (costs of disposal) - это приростные издержки, непосредственно относимые на реализацию актива, исключая издержки финансирования и налог на прибыль

Обесценение активов

МСФО 36

Стоимость в использовании (value in use) - это текущая стоимость предполагаемых будущих денежных потоков, которые должны возникнуть при текущем использовании актива и его реализации по истечению срока полезной службы

**Текущая
(приведенная)
стоимость денег**

Текущая (приведенная) стоимость денег

текущая стоимость

будущая стоимость

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

процентная ставка

число периодов

$$PV = FV \times K3(i, n)$$

Пример:

найти PV

$FV = 100,000$ годовая ставка = 24%

$n = 10$ месяцев

$i = 24/12 = 2.00\%$

по таблицам PV

$i = 2.00$ $n = 10$

$PV = 100,000 \times 0.82 = 82,000$



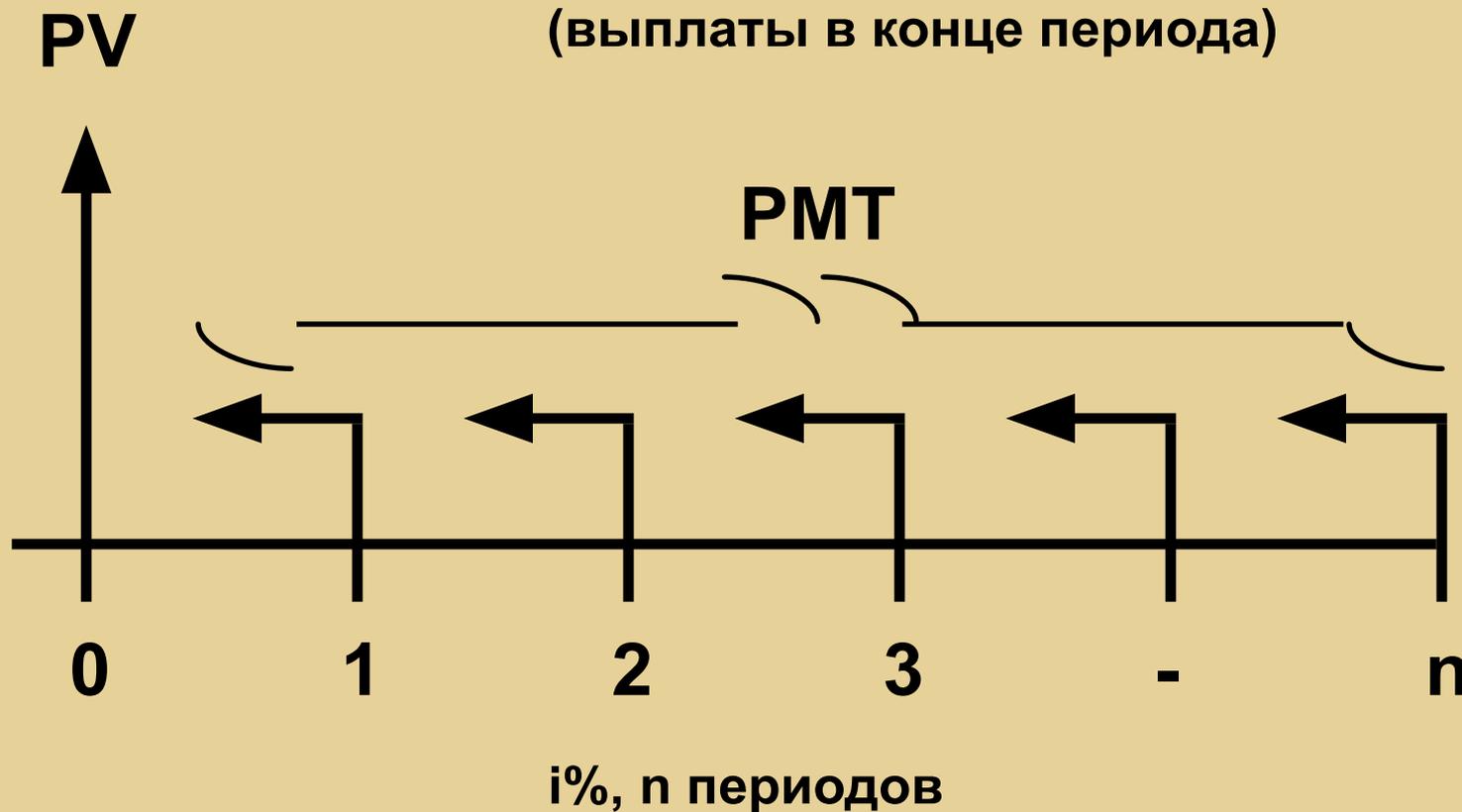
**Текущая
(приведенная)
стоимость аннуитетов**

Аннуитеты.

Текущая (приведенная) стоимость

$$PV = PMT \times K4(i, n)$$

(выплаты в конце периода)



Пример:

найти PV

PMT = 400

n = 3 года

i = 13% ежегодно

Начальные инвестиции - 1000

по таблицам PV

i = 13% n = 3



PV = 400 x 2.361 = 944.4

Аннуитеты.

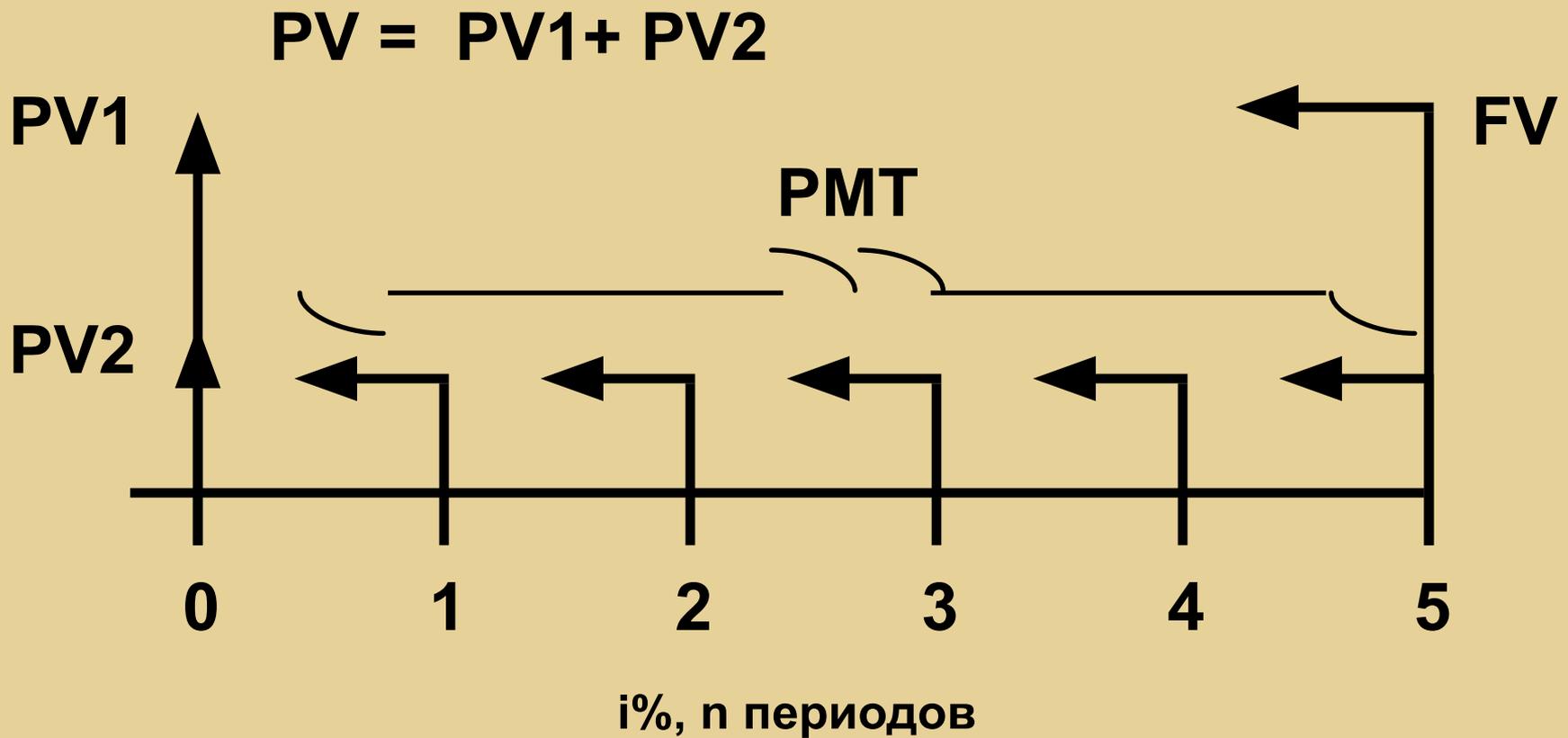
Текущая (приведенная) стоимость

$$PV = PMT \times (K4(i, (n-1)) + 1)$$

(выплаты в начале периода)

**Текущая
(приведенная)
СТОИМОСТЬ СЛОЖНОГО
денежного потока**

Текущая (приведенная) стоимость сложного денежного потока



Пример:

найти PV

PMT = \$40 Каждые полгода

текущая год. процент. ставка = 6%

срок аренды = 10 лет

остаточная стоим. = \$ 1,000

$$PV = PV1 + PV2$$

$$PV1 = 40 \times 14.877 = 595.08$$

$$n=20 \quad i=3\%$$

$$PV2 = 1,000 \times 0.554 = 554$$

$$n=20 \quad i=3\%$$

$$PV = 1,149.08$$

Обесценение активов

МСФО 36

При оценке будущих денежных потоков и ставки дисконтирования необходимо учитывать влияние инфляции

При оценке будущих отрицательных денежных потоков необходимо учитывать все накладные расходы, которые непосредственно относятся на данный актив

Обесценение активов

МСФО 36

Будущие денежные потоки должны оцениваться для актива в текущем состоянии. Не должны включаться будущие денежные потоки, связанные с:

- будущей реструктуризацией, к которой предприятие еще не приступило (как только предприятие приступает к реструктуризации, оно должно учитывать ее влияние на будущие денежные потоки)**
- будущими капитальными затратами, которые увеличат производительность актива**

Обесценение активов

МСФО 36

Денежные потоки рассчитываются в той валюте, в которой они должны быть получены, и затем должны быть дисконтированы по ставке, соответствующей данной валюте

Ставка дисконтирования должна быть ставкой, которая отражает текущие рыночные оценки временной стоимости денег и риски, специфически присущие этому активу

Обесценение активов

МСФО 36

Внешние индикаторы обесценения

- В течение отчетного периода, рыночная стоимость актива снизилась на величину, значительно превышающую ожидаемое снижение стоимости в результате старения актива или его нормального использования
- Значительные изменения в технологическом, рыночном, экономическом или юридическом окружении предприятия, имеющие негативный эффект на деятельность предприятия, произошли в отчетном периоде, или произойдут в ближайшем будущем

Внешние индикаторы обесценения

- **Рыночные процентные ставки или другие рыночные ставки дохода на инвестиции увеличились в течение отчетного периода, и это увеличение, возможно, повлияет на ставку дисконтирования, которая используется для определения стоимости актива в использовании, и снизит величину возмещаемой стоимости**

Внутренние индикаторы обесценения

- **Актив вышел из употребления или поврежден**
- **Значительные изменения, имеющие негативный эффект на предприятие, произошли в течение отчетного периода, в способе или степени использования данного актива на предприятии. Примеры таких изменений: появление планов по реконструкции или прекращению операций, к которым относится актив, или плана реализации актива до ранее оговоренного срока**

Обесценение активов

МСФО 36

Внутренние индикаторы обесценения

- Из внутренней отчетности однозначно следует, что экономическая эффективность от использования актива ниже, чем предполагалось
- Денежные потоки, связанные с приобретением актива, или последующим его обслуживанием, существенно выше тех, которые запланированы в бюджете
- Фактические положительные денежные потоки от использования актива, или операционная прибыль, существенно ниже запланированной в бюджете

Обесценение активов

МСФО 36

Нормы амортизационных отчислений должны обеспечивать восстановление балансовой стоимости актива в течение срока полезной службы

После признания потерь от обесценения нормы амортизационных отчислений должны быть пересмотрены

Обесценение активов

МСФО 36

Если невозможно оценить возмещаемую величину для отдельного актива, то компания должна определить возмещаемую сумму генерирующей единицы, которой принадлежит актив

Единица, генерирующая денежный поток (cash generating unite) - это наименьшая группа активов, которую можно выделить по критерию формирования положительных денежных потоков от постоянного использования, которые являются в достаточной степени независимыми от денежных потоков, формируемых другими группами активов

Реверс потерь от обесценения

Предприятие должно на каждую отчетную дату оценивать вероятность того, что потери от обесценения активов, признанные в предыдущих периодах, более не существуют

Обесценение активов

МСФО 36

Реверс потерь от обесценения, признанных в прошлые периоды, должен быть сделан тогда и только тогда, когда произошли изменения в оценках, используемых для определения возмещаемой стоимости актива

Величина восстановления списаний потерь от обесценения актива не может превышать балансовой стоимости этого актива до признания потерь от обесценения

Выбытие основных средств

МСФО 16

- **Объект основных средств должен быть списан с баланса при его выбытии, или в том случае, когда принято решение о прекращении использования актива, и от его выбытия не ожидается больше никаких экономических выгод**
- **Прибыли или убытки, возникающие от выбытия или реализации объекта основных средств, должны определяться как разность между оценочной суммой чистых поступлений от выбытия и балансовой стоимостью актива и признаваться как доход или расход в отчете о прибылях и убытках**

Выбытие основных средств

МСФО 16

В соответствии с изменениями на 17.12.2003: - дополнительно подчеркивается, что дата выбытия ОС определяется исходя из выполнения критериев по признанию выручки от продажи товаров (МСФО 18), но доход от выбытия ОС не может признаваться как выручка

- предприятие должно признавать результат от выбытия части основного средства, если эта часть была заменена и стоимость нового блока была включена в стоимость основного средства

Признание и оценка нематериальных активов (МСФО 38)

Критерии признания нематериальных активов

МСФО 38

Объект признается в качестве нематериального актива, если:

- **существует высокая вероятность того, что компания получит, связанные с данным активом будущие экономические выгоды**

И

- **себестоимость данного актива может быть надежно измерена**

Определение

МСФО 38

Нематериальные активы – это идентифицируемые неденежные активы, не имеющие физической формы, над которыми предприятие осуществляет контроль и использует в производстве или предоставлении товаров и услуг, для сдачи в аренду или в административных целях

Разъяснения к определению

МСФО 38

- 1. Идентифицируемость**
 - либо отделимость от предприятия (НА может быть сдан в аренду, продан или обменян на другой актив)
 - либо возникает из контрактных или юридических прав (независимо от того отделимы ли эти права)
- 2. Контроль -**
 - способность компании получать выгоды, приносимые активом, и при этом ограничивать доступ к этим выгодам другим
 - обычно контроль подтверждается юридическими правами на нематериальный актив

Первоначальная оценка нематериальных активов

МСФО 38

Нематериальный актив должен первоначально оцениваться по себестоимости

В целом в первоначальную стоимость нематериальных активов включаются следующие затраты:

- цена приобретения**
- юридические платежи**
- прочие расходы, связанные с доведением объекта до состояния, в котором он пригоден для использования**

Первоначальная оценка нематериальных активов

- Покупка за наличные
- Покупка с отсрочкой платежа (в кредит)
- Активы, приобретенные в обмен на акции
- Активы, приобретенные в процессе объединения компаний
- Активы, приобретенные через правительственную субсидию
- Активы, приобретенные в обмен на другие активы
- Активы, созданные внутри компании

Первоначальная оценка нематериальных активов

МСФО 38

Покупка за наличные

Первоначальная стоимость нематериального актива включает все фактические затраты на приобретение и затраты, необходимые для приведения актива в рабочее состояние с целью использования

Покупка с отсрочкой платежа

Первоначальная стоимость НА оценивается в текущем денежном эквиваленте. Разница между суммарными платежами и ценой при наличной оплате признается как расход на проценты

Активы, приобретенные в обмен на акции

Первоначальная стоимость НА равна справедливой стоимости акций

Первоначальная оценка нематериальных активов

МСФО 38

Активы, приобретенные в процессе объединения компаний

Первоначальная стоимость НА равна справедливой стоимости на дату приобретения

При наличии активного рынка:

- текущая рыночная стоимость
- цена на ближайших по времени торгах

В отсутствии активного рынка:

- экспертная оценка
- текущая стоимость будущих денежных потоков от

использования НА

Если стоимость НА, приобретенного в процессе объединения компаний, нельзя измерить он признается как часть Goodwill

IFRS 3: Для отдельного признания НА, приобретенного в процессе объединения компаний не нужно подтверждение вероятности получения экономической выгоды, т. к. считается, что эта вероятность для таких НА существует.

Первоначальная оценка нематериальных активов

МСФО 38

Активы, приобретенные через правительственную субсидию:

Согласно МСФО 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие правительственной помощи» компания может по своему выбору:

- первоначально признать нематериальный актив и субсидию по справедливой стоимости

- первоначально признать нематериальный актив по номинальной сумме плюс любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию

Первоначальная оценка нематериальных активов

МСФО 38

Активы, приобретенные в обмен на другие активы

- **Разнородные активы – первоначальная стоимость НА определяется по справедливой стоимости полученного актива с корректировкой на стоимость переданных денежных средств**

- ***Однородные активы – первоначальная стоимость НА определяется по балансовой стоимости переданного актива***

В соответствии с изменениями:

- при обмене любых активов (разнородных и однородных) первоначальная стоимость ОС определяется по справедливой стоимости

- если справедливую стоимость невозможно определить достоверно, компания должна использовать для оценки балансовую стоимость отданного актива

Первоначальная оценка нематериальных активов

МСФО 38

Активы, созданные внутри компании:

При создании НА выделяются этапы:

исследование - затраты признаются расходами периода

разработка - НА признается, если может быть

продемонстрировано следующее:

- техническая возможность завершения создания НА

- возможность использования или продажи НА

- способность НА генерировать будущие

экономические выгоды

- возможность измерения затрат

Первоначальная стоимость НА, созданного внутри компании включает все затраты, имевшие место с того момента, как нематериальный актив начал удовлетворять критериям признаваемости

Последующие затраты

МСФО 38

Признаются расходами, за исключением случаев, когда:

- **когда существует вероятность, что эти затраты приведут к увеличению будущих экономических выгод по сравнению с первоначальными**

И

- **затраты могут быть надежно измерены и соотнесены с нематериальным активом**

Последующая оценка нематериальных активов

МСФО 38

Основной метод учета:

по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения

Допустимый альтернативный метод:

по переоцененной стоимости, представляющей справедливую стоимость на дату переоценки, за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, накопленных впоследствии

В соответствии с изменениями:

справедливая стоимость в этом случае должна обязательно подкрепляться ссылкой на активный рынок

Амортизация

МСФО 38

- Амортизируемая сумма нематериального актива должна распределяться на систематической основе на протяжении наилучше оцененного срока его полезной службы
- Если срок полезной жизни НА определить невозможно, то период амортизации принимается не более 20 лет (*в последней версии граница в 20 лет исключена, для НА должен определяться конкретный срок полезного использования, если невозможно определить конечный срок жизни НА, то он должен не амортизироваться, а только ежегодно тестироваться на обесценение*)
- Амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться в качестве расхода, если только они не включаются в балансовую стоимость другого актива
- Амортизация должна начинаться когда актив доступен для использования

Методы начисления амортизации

МСФО 38

- **Метод равномерного начисления амортизации**
- **Метод функциональной амортизации, отражающий график потребления экономических выгод от НА, если такой график может быть надежно определен**

Амортизация

МСФО 38

Ликвидационная стоимость **НА** обычно равна нулю, за исключением случаев, когда :

- **есть соглашение с третьей стороной на его покупку до окончания полезного срока актива**

или

- **есть или предположительно будет активный рынок для подобных активов и ликвидационная стоимость может быть определена путем ссылки на этот рынок**

Амортизация

МСФО 38

- **Срок полезной службы НА должен периодически пересматриваться, и если предположения существенно отличаются от предыдущих оценок, сумма амортизационного отчисления текущего и будущих периодов должна корректироваться**
- **Метод амортизации, применяемый к НА, должен периодически пересматриваться, и в случае значительных изменений в предполагаемой схеме получения экономических выгод от этих активов метод должен изменяться для отражения этих изменений.
Если подобное изменение метода амортизации необходимо, оно должно учитываться как изменение учетной оценки, а амортизационные отчисления текущего и будущего периодов должны корректироваться**

Амортизация

МСФО 38

В соответствии с изменениями:

- пересмотр срока полезной службы НА и метода амортизации должен теперь производиться по-крайней мере в конце каждого отчетного года, а не периодически, как раньше

Обесценение нематериальных активов

Предприятие должно проводить оценку возможности обесценения НА на каждую отчетную дату в соответствии с требованиями МСФО 36

Выбытие нематериальных активов

МСФО 38

- **Объект основных средств должен быть списан с баланса при его выбытии, или в том случае, когда принято решение о прекращении использования актива, и от его выбытия не ожидается больше никаких экономических выгод**
- **Прибыли или убытки, возникающие от выбытия или реализации объекта основных средств, должны определяться как разность между оценочной суммой чистых поступлений от выбытия и балансовой стоимостью актива и признаваться как доход или расход в отчете о прибылях и убытках**

В соответствии с изменениями: дополнительно подчеркивается, что дата выбытия НА определяется исходя из выполнения критериев по признанию выручки от продажи товаров (МСФО 18), но доход от выбытия НА не может признаваться как выручка

Нематериальные активы типа Goodwill

- Создают такое право или привилегию, которую нельзя определить для отражения в финансовой отчетности
- Имеют неопределенный срок эксплуатации
- Их себестоимость связана с продолжением деятельности предприятия
- Они определяются только в связи с деятельностью всего предприятия в целом

Goodwill (деловая репутация) называют самым нематериальным из всех нематериальных активов

Goodwill

- превосходная команда менеджеров
- эффективная реклама
- хорошие рабочие отношения
- высокие кредитные показатели
- стратегически выгодное месторасположение

Goodwill, созданный внутри компании, не признается как актив, так как не может быть надежно измерен, хотя и генерирует будущие экономические выгоды

Goodwill. Признание и оценка

(МСФО 22)/ IFRS 3

Превышение стоимости покупки над приобретенным интересом в справедливой стоимости идентифицируемых приобретенных активов и обязательств по состоянию на дату совершения операции обмена, должно называться «Деловой репутацией» (Goodwill) и признаваться в качестве актива

Деловая репутация должна учитываться по первоначальной стоимости минус любая накопленная амортизация и любые накопленные убытки от обесценения

IFRS 3: Деловая репутация должна учитываться по первоначальной стоимости за минусом накопленных убытков от обесценения. Деловая репутация не амортизируется.

Badwill. Признание и оценка

(МСФО 22)/ IFRS 3

Любое превышение доли покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и обязательств над себестоимостью покупки на дату операции обмена должно признаваться как отрицательная деловая репутация (Badwill)

IFRS 3: Отрицательная деловая репутация должна немедленно признаваться в отчете о прибылях и убытках

Признание и оценка ТМЗ (МСФО 2)

Запасы

МСФО 2

Запасы – это активы:

- **предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности; или**
- **находящиеся в производственном процессе для такой продажи; или**
- **находящиеся в виде сырья и материалов, потребляемых в производственном процессе или при предоставлении услуг**

Если деятельность компании относится к сфере услуг, запасы включают в себя

- **затраты на услуги, выручка от предоставления которых еще не признана**

Критерии признания элемента финансовой отчетности

Принципы

- Существует вероятность, что любая экономическая выгода, имеющая отношение к данному объекту, будет получена или утрачена компанией

И

- Объект обладает стоимостью или оценкой, которая может быть надежно измерена

Оценка

МСФО 2

ТМЗ должны оцениваться по меньшей из двух величин:

- **себестоимости**
- И**
- **чистой стоимости реализации (ЧСР)**

Оценка

МСФО 2

Себестоимость ТМЗ включает в себя:

- **затраты на приобретение**
- **затраты на переработку**
- **прочие затраты на доставку и доведение до текущего состояния**

Затраты на приобретение запасов включают:

- цену покупки**
- импортные пошлины и прочие налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются компании налоговыми органами)**
- транспортные, транспортно-экспедиторские и другие расходы, непосредственно относимые на приобретение готовой продукции, материалов и услуг**

Торговые скидки, возвраты платежей и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на закупку

При приобретении товаров с отсрочкой платежа разница между выплаченными денежными средствами и стоимостью товара при обычной оплате должна рассматриваться как расход на выплату процентов

Затраты на переработку запасов включают:

- прямые затраты труда**
- производственные накладные расходы**
 - переменные накладные**
 - постоянные накладные, распределение**

**которых основывается на
производственных
компании**

мощностях

Себестоимость запаса компании сферы услуг включает:

- заработную плату персонала, непосредственно участвующий в предоставлении услуг**
- заработную плату контролирующего персонала**
- соответствующие накладные расходы**

Заработная плата и прочие затраты на торговый и общий административный персонал в себестоимость запаса не включаются, а учитываются как расходы в периоде их возникновения.

Себестоимость отдельных статей запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов, должна определяться путем специфической идентификации индивидуальных затрат

Себестоимость остальных запасов определяется:

основной подход:

методом ФИФО

методом средневзвешенной стоимости

В соответствии с изменениями на 17.12.2003: альтернативный подход (метод ЛИФО) - недопустим

Оценка

МСФО 2

Чистая стоимость реализации - это сметная цена продажи в ходе обычной хозяйственной операции за вычетом:

- **затрат на завершение производства**
- **затрат, необходимых для совершения продажи**

Если себестоимость запасов оказывается выше их чистой стоимости реализации, в результате:

- порчи**
- устаревания**
- снижения стоимости реализованной продукции**

компания должна уменьшить балансовую стоимость запасов до величины чистой стоимости реализации

Способы списания стоимости запасов:

- постатейное уменьшение**
- уменьшение стоимости по группам сходных запасов**

Оценка чистой стоимости реализации производится в каждом отчетном периоде

При исчезновении обстоятельств, обусловивших необходимость списания стоимости запасов, сумма уменьшения должна быть скорректирована

Признание в качестве расхода

МСФО 2

После продажи запасов сумма, по которой они учитывались, должна быть признана в качестве расхода в том периоде, когда признается соответствующий доход

Величина частичного списания до возможной чистой стоимости продаж и все потери запасов должны признаваться в качестве расходов в период возникновения списания или потерь

Величина возврата любого частичного списания запасов, вызванного увеличением возможной чистой стоимости продаж, должна признаваться как уменьшение величины запасов, признанных в качестве расходов в период осуществления возврата

Признание и оценка арендованных основных средств (МСФО 17)

Аренда

МСФО 17

Аренда – это соглашение, по которому арендодатель передает арендатору в обмен на арендный платеж или серию платежей право использования актива в течение согласованного срока

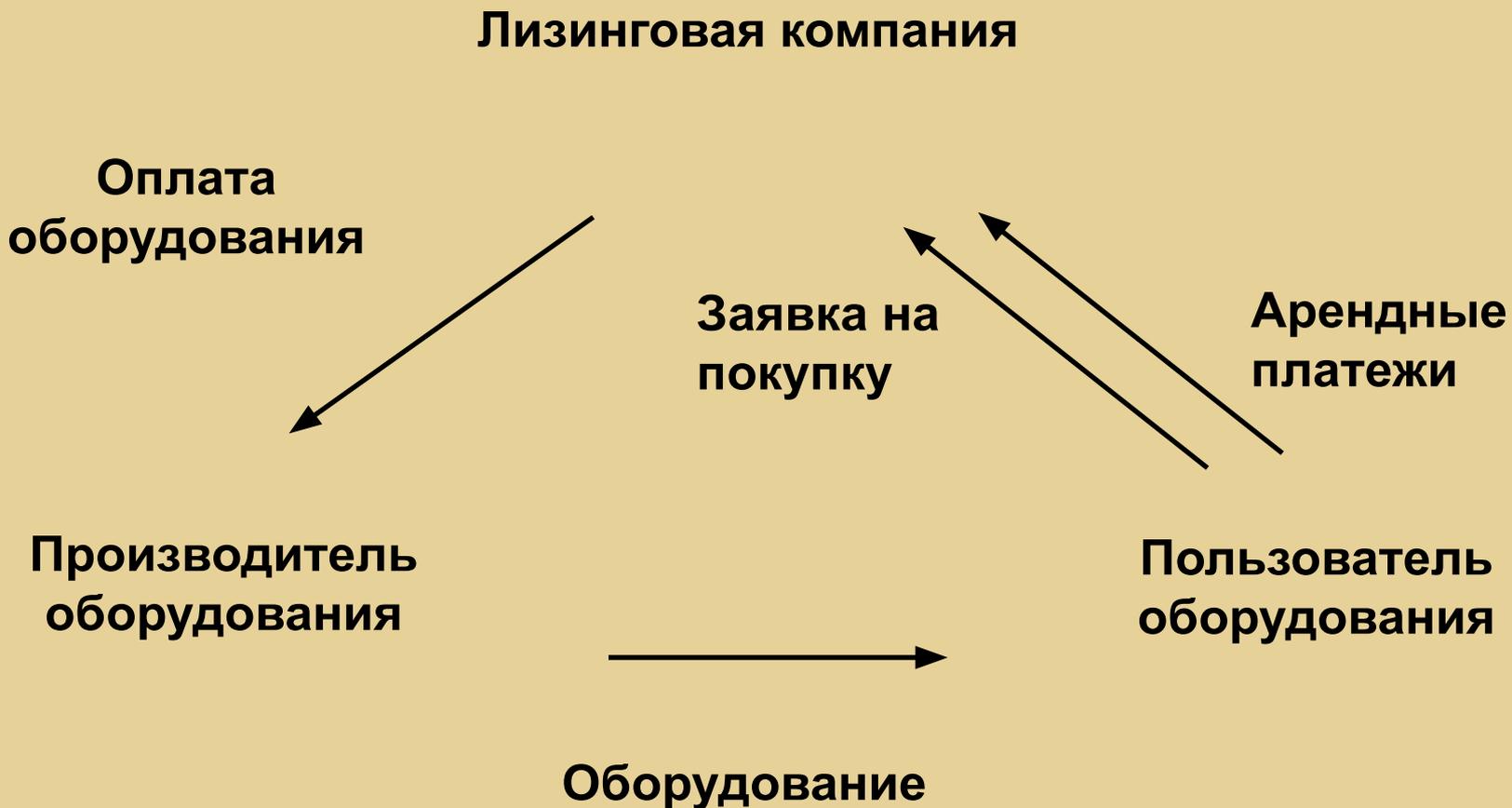
**Финансовая
аренда**

Financial Lease

**Текущая
аренда**

Operating Lease

Финансовая аренда



Финансовая аренда

МСФО 17

Финансовая аренда - это аренда, при которой все риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на актив, передаются арендатору

Под рисками подразумевается возможность убытков вследствие простоя оборудования, применения устаревшей технологии, изменений ожидаемого дохода в меняющихся экономических условиях

Вознаграждения могут быть представлены в виде ожиданий того, что эксплуатация актива в течение срока его экономической службы будет приносить доход, вознаграждением также может быть доход от повышения стоимости или реализации остаточной стоимости

Финансовая аренда

МСФО 17

Аренда считается финансовой, если она удовлетворяет хотя бы одному из четырех условий:

1. Арендатор получает право собственности на имущество в конце срока аренды
2. Арендатор получает возможность выкупа имущества по льготной цене
3. Срок аренды составляет большую часть срока экономической службы актива ($> 75\%$)
4. Приведенная стоимость минимальных лизинговых платежей приближается к справедливой стоимости актива ($> 90\%$)

Минимальные лизинговые платежи

МСФО 17

Включают:

- сумму регулярных минимальных лизинговых платежей в течении срока аренды
плюс
- сумму остаточной стоимости имущества, гарантированную арендатором арендодателю (по условиям договора), если не предусмотрено право выкупа

или

- стоимость выкупа , если аренда с правом выкупа

Арендные платежи

Арендные платежи в целом могут включать:

- **сумму регулярных минимальных лизинговых платежей**
- **оплату страховки, в том случае, если она была оплачена арендодателем и компенсируется арендатором**
- **выплату в счет компенсации выполненного силами или средствами арендодателя текущего ремонта**
- **.....**

Финансовая аренда

К финансовой аренде, кроме того, относятся следующие ситуации :

- **Арендованные активы носят специфический характер и подходят для использования только арендатору**
- **Арендатор принимает на себя убытки, связанные с отменой аренды**
- **Прибыли и убытки в связи с колебаниями остаточной стоимости переходят на арендатора**
- **Возможна аренда на вторичный период по цене, значительно ниже рыночной**

Финансовая аренда у арендатора МСФО 17

Арендатор учитывает полученное в финансовый лизинг оборудование как актив, с одновременным отражением задолженности по финансовому лизингу в сумме равной рыночной стоимости актива или приведенной стоимости лизинговых платежей в зависимости от того, какая из сумм меньше.

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

Любые прямые затраты, связанные с организацией аренды добавляются к стоимости актива.

При расчете текущей стоимости минимальных арендных платежей коэффициентом дисконтирования является процентная ставка, заложенная в аренду, если ее невозможно измерить, то должна использоваться приростная ставка процента на заемный капитал.

Задолженность по лизинговым платежам, которую арендатор должен погасить в течение одного года или операционного цикла, отражается им как краткосрочная задолженность

Финансовая аренда у арендатора

МСФО 17

Сумма арендной платы состоит из финансовых расходов (%) и уменьшения непоплаченного обязательства.

Финансовые расходы должны распределяться по периодам в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная периодическая ставка процента на остающееся сальдо обязательства для каждого периода (метод эффективной процентной ставки)

На практике для распределения финансовых расходов по периодам на протяжении срока аренды, в целях упрощения вычислений, может использоваться любая форма приближения.

Финансовая аренда у арендатора

МСФО 17

Финансовая аренда вызывает амортизационные расходы для актива для каждого учетного периода.

Амортизационная политика для арендованных активов должна соответствовать той, которая используется для собственных активов.

Если нет объективной уверенности, что арендатор получит право собственности к концу срока аренды, актив должен быть полностью амортизирован на протяжении самого короткого из двух сроков: аренды или полезной службы.

Финансовая аренда у арендатора. Пример

- Начало аренды 1 января XXX4 года
- Срок аренды 3 года
- Срок службы оборудования 5 лет
- Рыночная стоимость оборудования \$125 000
- Арендная плата \$47 000 в год, включая страховку \$2 000 в год, вносится в начале года
- Условие льготной покупки \$8 000 через 3 года
- Ликвидационная стоимость после 5 лет эксплуатации \$1 000
- Приростная ставка 10%

Финансовая аренда у арендатора. Пример

1. Классификация типа аренды

Аренда считается финансовой, т.к. в договоре предусмотрена возможность выкупа

2. Определение приведенной (дисконтированной) стоимости минимальных лизинговых платежей.

Ставка дисконтирования 10%

Минимальные лизинговые платежи включают минимальные периодические лизинговые платежи плюс стоимость льготной покупки

Арендная плата вносится в начале года, поэтому: коэффициент аннуитета = 2.736 = $1 + 1.736$ ($n=2$, $i=10\%$)

Страховка не входит в минимальные лизинговые платежи

$$PV1 = 8\ 000 \times 0.751 \text{ (10\%, } n=3) = \$6\ 008$$

$$PV2 = (47\ 000 - 2\ 000) \times 2.736 = \$123\ 120$$

$$PV = PV1 + PV2 = \$129\ 128$$

Финансовая аренда у арендатора. Пример

3. Определение стоимости арендуемого актива

Стоимость актива отражается по минимальной из: рыночной цены и дисконтированной суммы минимальных лизинговых платежей.

$$\begin{aligned} \min < PV ; \text{рыночной стоимости} > = \\ \min < 129\,128; 125\,000 > = \\ = \$125\,000 \end{aligned}$$

Финансовая аренда у арендатора. Пример

В момент заключения договора об аренде

1 января ХХХ4

Оборудование, взятое в аренду
Обязательство по аренде

125 000

125 000

Min (125 000 и 129 128)

Финансовая аренда у арендатора. Пример

1 января ХХХ4

Начало аренды

Расходы по страховке	2 000
Обязательство по аренде	45 000
Денежные средства	47 000

Финансовая аренда у арендатора. Пример:

4. Определение размера ежегодного погашения задолженности и расхода на выплату процентов

- Определение ставки дисконтирования

При отражении по рыночной цене требуется перерасчет ставки дисконтирования.

Методом проб и ошибок при $n=3$, и $PV = \$125\ 000$ определяем

$$i = 13.55\%$$

Интерполяция

	n=3 i=13%	n=3 i=14%
Приведенная стоимость обычного аннуитета в \$1	1.668+1=2.668	1.647+1=2.647
Приведенная стоимость \$1	0.693	0.675

13%	$(0.693 \times 8\,000) + (2.668 \times 45\,000) = 5\,544 + 120\,060 =$	125 604
14%	$(0.675 \times 8\,000) + (2.647 \times 45\,000) = 5\,400 + 119\,115 =$	124 515

$$(125\,604 - 125\,000) \times (14\% - 13\%) / (125\,604 - 124\,515) = 604 \times 1\% / 1089 = 0.5546$$

$$\text{Новая фактическая ставка} = 13\% + 0.5546\% = \mathbf{13.5546\%}$$

Составление таблицы амортизации арендного обязательства

Сальдо чистых
инвестиций

дата	денежные выплаты	расход на процент 13.55%	уменьшение арендного обязательст ва	остаток обязатель ства
Начало 1 01 XXX4	-	-	-	125 000
1 01 XXX4	45 000	0	45 000	80 000
1 01 XXX5	45 000	10 840	34 160	45 840
1 01 XXX6	45 000	6 211	38 789	7 051
31 12 XXX6	8 000	955 (949)	7 045 (7051)	6

Цена выкупа

Финансовая аренда у арендатора. Пример:

Отражение расхода на процент

Корректирующие проводки конца периода

31 декабря ХХХ4

Расход на проценты	10 840
Начисленные проценты к оплате	10 840

Финансовая аренда у арендатора. Пример:

5. Начисление амортизации

Амортизация начисляется:

- на срок службы актива (при аренде с правом выкупа или передачи)
- или
- на срок аренды (при аренде без права выкупа)

с использованием методов начисления амортизации, принятых учетной политикой арендатора

Финансовая аренда у арендатора. Пример:

Начисление амортизации

31 декабря ХХХ4

Расход на амортизацию

24 800

Накопленная амортизация

24 800



$$24,800 = (125,000 - 1,000) / 5$$

Финансовая аренда у арендатора. Пример:

1 января ХХХ5

Операционные расходы	2 000	
Обязательства по аренде	34 160	
Начисленные проценты к оплате	10 840	
Денежные средства		47 000

Проводки на момент оплаты аренды

Финансовая аренда у арендатора. Пример:

31 декабря ХХХ5

Расход на проценты	6 211	
Начисленные проценты к оплате		6 211
Расход на амортизацию	24 800	
Накопленная амортизация		24 800

Финансовая аренда у арендатора. Пример:

1 января ХХХ6

Операционные расходы	2 000	
Обязательство по аренде	38 789	
Начисленные проценты к оплате	6 211	
Денежные средства		47 000

Финансовая аренда у арендатора. Пример:

Принято решение о выкупе актива

31 декабря XXX6

Расход на проценты	949	
Начисленные проценты к оплате		949
Расход на амортизацию	24 800	
Накопленная амортизация		24 800
Начисленные проценты к оплате	949	
Обязательства по долгосрочной аренде	7 051	
Денежные средства		8 000

Финансовая аренда у арендодателя

МСФО 17

С точки зрения учета у арендодателя возможны следующие варианты :

- Прямая аренда
- Аренда по типу продажи

Финансовая аренда у арендодателя

Прямая аренда

МСФО 17

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.

Чистые инвестиции в аренду- это валовые инвестиции в аренду за вычетом неполученного финансового дохода.

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

Любые прямые затраты, связанные с организацией аренды включаются в чистые инвестиции в аренду.

Валовые инвестиции в аренду – это сумма минимальных арендных платежей при финансовой аренде, с точки зрения арендодателя, и любая причитающаяся ему негарантированная остаточная стоимость

Финансовая аренда у арендодателя

МСФО 17

Прямая аренда

Разница между стоимостью актива и суммой дебиторской задолженности в финансовый лизинг представляет из себя процентный доход по лизингу и учитывается как доход будущего периода с последующей его амортизацией в течение срока контракта

Признание финансового дохода должно основываться на графике, отражающем постоянную периодическую норму прибыли на непогашенную чистую инвестицию арендодателя в отношении финансовой аренды.

Фактически это не является зеркальным отражением признания затрат в финансовой отчетности арендатора.

Финансовая аренда у арендодателя

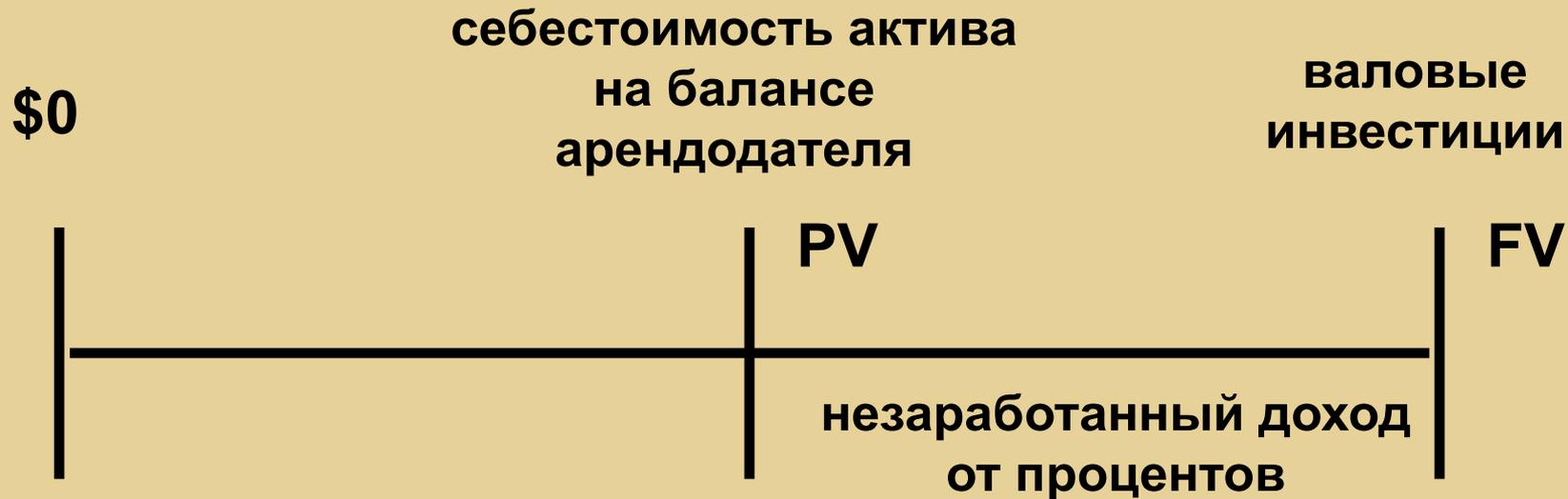
МСФО 17

Прямая аренда

Лизинговые платежи, связанные с отчетным периодом, за исключением затрат на обслуживание, вычитаются из валовых инвестиций в аренду для уменьшения как основной суммы долга так и неполученного финансового дохода.

Часть лизинговых платежей, которую арендодатель должен получить в течение одного года или операционного цикла, отражается им как краткосрочные активы.

Прямая аренда



Финансовая аренда у арендодателя

МСФО 17

Аренда по типу продажи

Финансовая аренда в случае, когда в роли арендодателя выступает производитель актива, ведет к возникновению двух видов дохода:

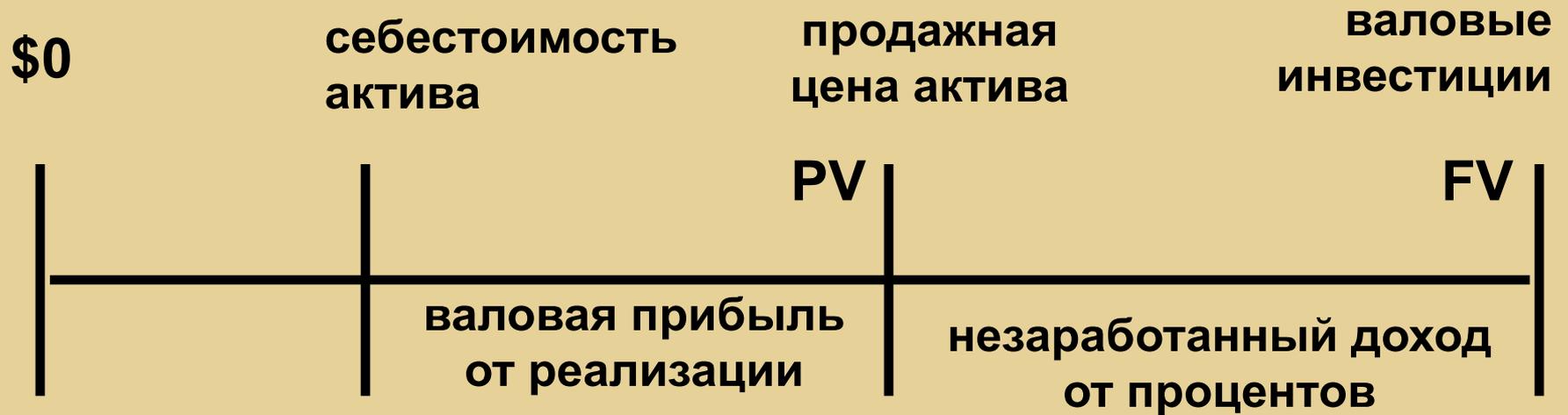
(a) прибыль или убыток, эквивалентные прибыли или убытку от простой продажи актива, сданного в аренду, по нормальным продажным ценам, отражающим любые применимые скидки по объему или торговые скидки; и

(b) финансовый доход на протяжении срока аренды.

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

Любые прямые затраты, связанные с организацией аренды рассматриваются как расходы периода, в котором признается доход от реализации.

Аренда по типу продажи



Текущая аренда

МСФО 17

Арендные платежи при текущей (операционной) аренде должны отражаться в отчете о прибылях и убытках как расходы, распределенные равномерно в течение срока аренды, если другая систематическая основа не показывает временной график получения выгод пользователем лучше

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

Прямые затраты арендодателя, понесенные им при заключении операционной аренды, добавляются к балансовой стоимости арендуемого ОС и признаются в течение срока аренды также, как и доход от аренды.

Продажа с обратной арендой

МСФО 17

Операция продажи с обратной арендой подразумевает продажу актива продавцом и сдачу того же актива в аренду продавцу

Если обратная аренда является текущей (операционной), и сумма арендных платежей и продажная цена установлены по справедливой стоимости, то фактически имеет место нормальная операция продажи, и любая прибыль или убыток обычно признаются немедленно

Если обратная аренда является финансовой, то операция является способом предоставления финансовых средств арендодателем арендатору, в котором актив выступает в роли обеспечения. В этом случае превышение выручки от продаж над балансовой суммой не признается доходом и списывается на протяжении срока аренды

Продажа с обратной финансовой арендой.

Пример:

- Балансовая стоимость здания с учетом амортизации равна:
 $3\ 000\ 000 - 1\ 100\ 000 = 1\ 900\ 000$
- Рыночная стоимость здания 2 500 000
- Срок аренды 20 лет
- Арендные платежи 400 000 в год
- Процентная ставка 15%
- Цена льготной покупки здания 1 000
- Арендные платежи осуществляются в конце периода

Продажа с обратной финансовой арендой.

Пример:

Проводки у арендатора

Продажа здания

Денежные средства	2 500 000	
Накопленная амортизация	1 100 000	
Здание		3 000 000
Отсроченная прибыль		600 000

Прибыль арендатора (бывшего владельца основного средства) не отражается в том же периоде, что и продажа, а амортизируется в течение срока аренды

Продажа с обратной финансовой арендой.

Пример:

Проводки у арендатора

Получение здания в аренду

Здание, полученное в аренду	2 500 000
Арендное обязательство	2 500 000

Продажа с обратной финансовой арендой. Пример:

Отражение в балансе арендатора

Активы

Здание, полученное в аренду	2 500 000
Минус: Отсроченная прибыль	(600 000)
<hr/>	
Арендуемое здание (чист.ст.)	1 900 000

Продажа с обратной финансовой арендой. Пример:

Проводки у арендатора в конце 1 года

Расходы на процент	375 000	
Обязательства по аренде	25 000	
Денежные средства		400 000

$$375\ 000 = 2\ 500\ 000 \times 0.15$$

Амортизация здания	125 000	
Накопленная амортизация		125 000

$$125\ 000 = 2\ 500\ 000 / 20 \text{ лет}$$

Отсроченная прибыль	30 000	
Амортизация отсроченной прибыли		30 000

$$30\ 000 = 600\ 000 / 20 \text{ лет}$$

Признание прибыли путем амортизации отсроченной прибыли

Продажа с обратной финансовой арендой. Пример:

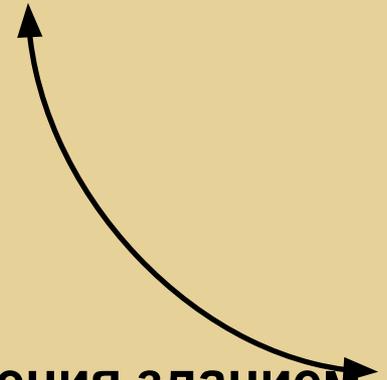
Сравнение расходов на амортизацию

В случае продажи с обратной финансовой арендой

$$125\ 000 - 30\ 000 = 95\ 000$$

В случае продолжения владения зданием

$$1\ 900\ 000 / 20 \text{ лет} = 95\ 000$$



Продажа с обратной финансовой арендой. Пример:

Проводки у арендодателя

Покупка здания

Здание	2 500 000	
Денежные средства		2 500 000

Сдача в финансовую аренду

Инвестиции в лизинг	8 000 000	
Здание		2 500 000
Незаработанный доход от процентов		5 500 000

Проводки в конце первого года

Денежные средства	400 000	
Инвестиции в лизинг		400 000
Незаработанный доход от процентов		375 000
Доход от процентов		375 000

15% от 2 500 000



Обесценение активов, полученных по финансовой аренде

Предприятие должно проводить оценку возможности обесценения активов, полученных по финансовой аренде, на каждую отчетную дату и отражать убытки от обесценения в соответствии с требованиями МСФО 36

Признание и оценка резервов и условных обязательств (МСФО 37)

Резервы, условные обязательства и активы

МСФО 37

Активы = Обязательства + Собственный капитал

резерв (provision) – это

настоящее обязательство, возникающее из прошлых событий,

- с неопределенными временем погашения

и

- неопределенной суммой погашения

Резервы, условные обязательства и активы

МСФО 37

Если неясно имеется ли настоящее обязательство, следует считать, что прошлое событие может породить настоящее обязательство, когда более вероятно, чем невероятно, что текущее обязательство будет существовать на дату отчета

Событие, порождающее обязательство (obligating event) существует когда предприятия вследствие юридических или договорных обязательств не имеют реальных альтернатив кроме как сделать перевод экономических выгод

Резервы, условные обязательства и активы

МСФО 37

Резерв признают, если он одновременно удовлетворяет трем критериям:

- вследствие определенного события в прошлом существует некая обязанность компании**
- с высокой вероятностью можно утверждать, что исполнение этой обязанности повлечет отток ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды**
- данная обязанность может быть оценена в денежном выражении с достаточной степенью надежности**

Резервы, условные обязательства и активы

МСФО 37

Условным считается такое обязательство компании, которое возникло из прошлых событий хозяйственной жизни и наличие которого подтверждается лишь тем, что в будущем произойдет или не произойдет одно или несколько неопределенных событий, не подконтрольных руководству

Условные обязательства делятся на:

- текущие - не признаются, но раскрываются в примечаниях
- возможные - не признаются и не раскрываются в примечаниях

Резервы, условные обязательства и активы

МСФО 37

Текущее условное обязательство (contingent liabilities) возникает из прошлых событий, но

- нет достаточной вероятности того, что потребуется выбытие ресурсов для урегулирования обязательства

или

- сумма обязательств не может быть оценена с достаточной надежностью

Возможное условное обязательство (contingent liabilities) возникает из прошлых событий, но существование его будет подтверждено только наступлением неопределенных будущих событий

Резервы, условные обязательства и активы

МСФО 37

Условные активы – это активы, которые возникают из незапланированных или неожиданных событий, которые создают возможность поступления в компанию экономических выгод

Условные активы по принципу консерватизма не признаются, если вероятность их получения велика, то они раскрываются в примечаниях

Резервы, условные обязательства и активы

МСФО 37

В деятельности компании резервы должны использоваться исключительно для осуществления расходов, под которые они изначально были созданы

Списание каких-либо расходов за счет резерва, образованного для финансирования других по назначению расходов, искажает финансовые данные, т.к. при этом из отчетности исключается отражение двух различных и никак не связанных фактов

Признание и оценка выручки и дебиторской задолженности (МСФО 18, 39)

Выручка

МСФО 18

Выручка – это валовые поступления экономических выгод в ходе обычной деятельности компании, приводящие к увеличению собственного капитала, иному чем за счет взносов акционеров

Суммы, инкассированные от имени третьей стороны, такие как:

- налог с продаж**
- НДС**
- суммы собираемые от имени комитента**

не являются выручкой

Выручка

МСФО 18

МСФО 18 применяется при учете выручки, полученной от:

- **продажи товаров**
- **предоставления услуг**
- **использование активов компании третьей стороной, приносящих:**
 - **проценты**
 - **роялти**
 - **дивиденды**

Выручка

МСФО 18

Выручка от продажи товаров признается при выполнении следующих условий:

- компания перевела на покупателя *значительные риски и вознаграждения*, связанные с собственностью на товары
- компания потеряла право собственности и не контролирует проданные товары
- сумма выручки может быть оценена
- экономические выгоды от сделки будут получены
- понесенные или ожидаемые затраты от сделки могут быть оценены достоверно

Выручка от предоставления услуг признается при выполнении следующих условий:

- сумма выручки может быть оценена**
- экономические выгоды от сделки будут получены компанией**
- стадия завершения сделки по состоянию на отчетную дату может быть определена**
- понесенные затраты и затраты, необходимые для завершения сделки могут быть определены достоверно**

Проценты должны признаваться на пропорционально временной основе, учитывающей реальной доход на актив

Роялти должны признаваться по методу начисления в соответствии с договором

Дивиденды должны признаваться при установлении права акционеров на получение выплаты.

Выручка

МСФО 18

Выручка измеряется по справедливой стоимости полученного возмещения, за минусом скидок и процентов

При обмене выручка оценивается по справедливой стоимости полученных товаров/услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов

Если справедливая стоимость полученных товаров/услуг не может быть надежно оценена, выручка оценивается по справедливой стоимости переданных товаров/услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов

Дебиторская задолженность

МСФО 39

МСФО 39 определяет 4 основных категории финансовых активов:

Финансовые активы
предназначенные
для торговли

Инвестиции,
удерживаемые
до погашения

Ссуды и дебиторская
задолженность,
предоставленные
компаниям

Финансовые активы,
имеющиеся в наличии
для продажи

Дебиторская задолженность

МСФО 39

Ссуды и дебиторская задолженность, выделяются в отдельную категорию, если они отражают денежные средства, товары или услуги переданные непосредственно дебитору

В случае, когда ссуды и дебиторская задолженность предоставляются в целях их немедленной переуступки в самое ближайшее время или в краткосрочной перспективе они классифицируются как предназначенные для торговли

В случае когда ссуды и дебиторская задолженность не были предоставлены компанией, а были получены в результате переуступки прав требования по ним, в зависимости от конкретной ситуации они попадают в категорию финансовых инструментов «удерживаемых до погашения», «имеющихся в наличии для продажи» или «предназначенных для торговли»

Методы оценки элементов финансовой отчетности

МСФО 39

Инвестиции "удерживаемые до погашения", а также ссуды и дебиторская задолженность, предоставленные компанией и не предназначенные для торговли отражаются в сумме амортизированных затрат (по дисконтированной стоимости).

Процентный доход с учетом амортизации премии или дисконта учитывается по методу начисления в том периоде, к которому он относится.

Краткосрочную дебиторскую задолженность при отсутствии объявленной процентной ставки, как правило, оценивают по первоначальной сумме, указанной в счете–фактуре, кроме тех случаев, когда внутренняя ставка процента оказывает значительное влияние на полученные результаты

Сомнительная дебиторская задолженность

МСФО 39

Если существует вероятность того, что не может быть взыскана полная сумма долга (основная сумма и проценты) согласно договорным условиям ссуды или дебиторской задолженности, то имеет место убыток от обесценения

Рекомендуемым методом является создание резерва, который будет отражать данную неопределенность.

Сумма убытка представляет собой разность между балансовой стоимостью актива и текущей стоимостью ожидаемых будущих потоков денежных средств, дисконтированных с использованием первоначальной эффективной ставки процента по финансовому инструменту (возмещаемая сумма).

Денежные потоки, связанные с краткосрочной дебиторской задолженностью, не дисконтируются

Сомнительная дебиторская задолженность

При расчете величины резерва по сомнительной краткосрочной ДЗ на практике применяются различные методы, например:

- на основании разбивки дебиторской задолженности по периодам возникновения и определения процента неполучения в разрезе сформированных групп
- как процент от выручки, отраженной в отчетном периоде

Сомнительная дебиторская задолженность

Сумма резерва регулярно (ежегодно) пересматривается

Если оценка резерва оказывается заниженной, то сумма резерва увеличивается

Если оценка резерва оказывается завышенной, то сумма резерва уменьшается

Если сумма сомнительных долгов незначительна, или невозможно ее точно оценить, резерв не создается

**Учетная политика, изменения
в бухгалтерских оценках,
ошибки
(МСФО 8)**

Учетная политика

МСФО 8

Учетная политика - это специфические принципы, правила, процедуры и методы, разработанные предприятием в целях подготовки и представления финансовой отчетности

В соответствии с изменениями на 17.12.2003 вопросы, связанные с выбором и применением учетной политики перенесены из МСФО 1 в МСФО 8

Главный принцип – учетная политика должна выбираться и применяться таким образом, чтобы соответствовать каждому применимому МСФО и ПКИ

Если нет конкретного МСФО, учетная политика должна соответствовать Принципам, то есть быть:

- уместной**
 - надежной**
 - нейтральной, то есть свободной от предвзятости**
 - осмотрительной**
 - полной во всех существенных отношениях,**
- а также:**
- справедливо представлять результаты деятельности и финансовое положение**
 - отражать экономическое содержание событий и операций, а не только их юридическую форму**

Изменения в учетной политике

МСФО 8

Изменения в учетной политике разрешены, если:

- этого требует закон**
- этого требует орган, выпускающий стандарты бухгалтерского учета**
- изменение в учетной политике приведет к более адекватному раскрытию событий и операций в финансовой отчетности предприятия**

Изменения в учетной политике

МСФО 8

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

- изменения в учетной политике, самостоятельно вводимые компанией, должны проводиться ретроспективно, то есть финансовые отчеты должны представляться так, как будто новая учетная политика применялась всегда*
- если ретроспективное применение представляется непрактичным, то допускается корректировка с самого раннего возможного момента*

Изменения в бухгалтерских оценках

МСФО 8

Многие статьи финансовых отчетов не могут быть точно рассчитаны, а могут быть лишь оценены

Процесс оценки подразумевает суждения, основывающиеся на самой свежей доступной информации

Оценочные показатели в финансовой отчетности:

- срок полезной службы активов**
- обесценение активов**
- резерв по сомнительной ДЗ**
- ...**

Оценка может пересматриваться, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась

Изменения в бухгалтерских оценках

МСФО 8

Результат изменения в бухгалтерской оценке должен включаться в расчет чистой прибыли или убытка:

- в периоде, когда произошло изменение, если оно влияет только на данный период**
- в периоде, когда произошло изменение, и в будущих периодах, если оно влияет на те и другие**

Раскрывается характер и сумма изменений

Финансовая отчетность не соответствует МСФО, если она содержит или существенные ошибки или несущественные ошибки, которые намеренно были сделаны для достижения особого представления финансового положения компании, ее финансовых результатов и денежных потоков

В соответствии с изменениями на 17.12.2003: Концепция фундаментальных ошибок исключена

Ошибки

МСФО 8

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

- исправление ошибки должно проводиться ретроспективно, то есть финансовые отчеты должны представляться так, как будто ошибки никогда не было
- если ретроспективное применение представляется непрактичным, то допускается корректировка с самого раннего возможного момента

Налоги на прибыль (расчет отложенных налоговых обязательств и требований) (МСФО 12)

Определения

МСФО 12

Финансовая прибыль (Accounting profit) - прибыль, признанная в отчете о прибылях и убытках до вычета расхода по налогу на прибыль

Налогооблагаемая прибыль (Taxable profit) - это сумма прибыли за период, определяемая правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой уплачивается налог на прибыль

Определения

Разницу между финансовой и налогооблагаемой прибылью можно условно разделить на:

- постоянную часть, возникающую из-за налоговых ограничений по включению в затраты отдельных статей при определении налогооблагаемой прибыли
- переменную часть (временная разница), которая возникает:
 - (а) в одном периоде и восстанавливается в другом периоде из-за использования в финансовом и налоговом учете различных методов (временная разница)
 - (б) из-за разницы между балансовой и налоговой базой актива или обязательства

Определения

МСФО 12

Текущий налог (Current tax expense) - это сумма налога на прибыль к уплате/ возмещению в отношении налогооблагаемой прибыли/ убытка за период

Отложенный налог (Deferred tax) - это сумма налога на прибыль к уплате или возмещению в будущих периодах в отношении временных разниц

Расход/ возмещение по налогу - это совокупная величина, включенная в расчет чистой прибыли/ убытка за период в отношении текущего и отложенного налога

Методы определения отложенного налога

Метод обязательств по отчету о прибылях и убытках запрещен к применению

Временные разницы - это разницы между налогооблагаемой и финансовой прибылью, которые *возникают* в одном периоде и *восстанавливаются* в другом периоде

Метод обязательств по балансу

Временные разницы - это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и его налоговой базой

Все временные разницы являются временными, но не наоборот

экономических выгод, которые компания получит в будущих периодах

Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база актива равняется его балансовой стоимости

Налоговая база обязательства равняется его балансовой стоимости, за вычетом любой суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах

В случае дохода, полученного авансом, налоговая база возникающего обязательства равняется его балансовой стоимости за вычетом любой суммы дохода, который не будет облагаться налогом в будущих периодах

Временные разницы могут быть:

- **Налогооблагаемые** - приводящие к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов
- **Вычитаемые** - приводящие к возникновению сумм, которые вычитаются при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов

Определения

МСФО 12

Отложенные налоговые обязательства - это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц

Отложенные налоговые требования - это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущем в отношении:

- **вычитаемых временных разниц**
- **перенесенных на будущий период не принятых налоговых убытков**
- **перенесенных на будущий период неиспользованных налоговых кредитов**

Фундаментальный принцип

МСФО 12

Компания должна, с определенными исключениями, признавать отложенное налоговое обязательство (требование), когда возмещение или погашение балансовой стоимости актива или обязательства будет увеличивать (уменьшать) будущие налоговые выплаты, по сравнению с тем, какими они были бы, если это возмещение или погашение не имело бы налоговых последствий.

Фундаментальный принцип

Отложенное налоговое обязательство должно признаваться для всех налогооблагаемых временных разниц, за некоторыми исключениями

Отложенное налоговое требование должно признаваться для всех вычитаемых временных разниц в той мере, в которой существует вероятность того, что будет получена налогооблагаемая прибыль, против которой может быть использована вычитаемая временная разница, за некоторыми исключениями

Оценка отложенных налоговых обязательств и требований

МСФО 12

Отложенные налоговые обязательства и требования должны быть оценены с использованием ставок налога, которые предполагается применять к периоду, когда обязательство погашено, а требование должно быть реализовано, основанным на ставках налога, (и налоговом законодательстве), которые в основном действуют или в основном будут действовать к отчетной дате

Оценка отложенных налоговых обязательств и требований

МСФО 12

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 стоимость своих активов или обязательств

Оценка отложенных налоговых обязательств и требований

МСФО 12

Отложенные налоговые требования и обязательства не должны дисконтироваться

Надежный расчет налоговых требований и обязательств на дисконтированной основе требует составления подробного графика распределения во времени восстановления временной разницы

Во многих случаях составления таких графиков нецелесообразно или чрезвычайно сложно

Признание текущего и отложенного налога

МСФО 12

Учет влияния текущих и отложенных налогов на сделку или другое событие соответствует порядку учета самой сделки или события

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:

- **сделки или события, которое признается, в том же или в другом периоде, непосредственно на счете капитала**
- **объединения компаний в форме приобретения**

Представление текущего и отложенного налога в отчетности

МСФО 12

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 долгосрочными и краткосрочными активами и обязательствами, она не должна классифицировать отложенные налоговые требования (обязательства) как краткосрочные активы (обязательства)

Отчет о движении денежных средств (МСФО 7)

Определения

МСФО 7

Движение денежных средств это притоки и оттоки денежных средств и их эквивалентов

Денежные средства состоят из:

- **кассовой наличности /cash on hand/**

и

- **депозитов до востребования /demand deposits/**

Денежные эквиваленты – это краткосрочные (три месяца или менее до даты погашения), высоколиквидные инвестиции, свободно обратимые в известные суммы денежных средств, подверженные незначительному риску изменения их ценности

Отчет о движении денежных средств

В современной форме отчет должен содержать сведения о движении денежных средств за отчетный период в разрезе:

- **операционной деятельности**
- **инвестиционной деятельности**
- **финансовой деятельности**

Определения

МСФО 7

Операционная деятельность – это основная, приносящая доход деятельность, и прочая деятельность , кроме инвестиционной и финансовой

Инвестиционная деятельность – это деятельность, связанная с вложением собственных средств в другие компании (в виде займов, покупки ЦБ, лизинга), с целью получения дохода (в виде процентов, дивидендов)

Финансовая деятельность – это деятельность, связанная с привлечением ресурсов (в виде займов, инвестиций, лизинговых операций) , что приводит к дополнительным расходам (в виде выплаченных процентов, дивидендов)

Отчет о движении денежных средств

МСФО 7

I Операционный денежный поток

+

II Инвестиционный денежный поток

+

III Финансовый денежный поток

Неденежные инвестиционные и финансовые операции

Классификация дивидендов и процентов

МСФО 7

Дивиденды и проценты, полученные по инвестиционным операциям, могут учитываться как движение от операционной или инвестиционной деятельности

Дивиденды и проценты, выплаченные по финансовым операциям, могут учитываться как движение от операционной или финансовой деятельности

Денежные потоки от полученных и выплаченных процентов и дивидендов раскрываются отдельно, и классифицируются из периода в период одинаково.

Методы составления отчета о ДДС

МСФО 7

Прямой метод

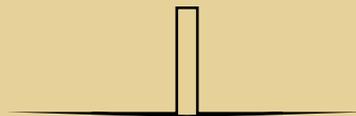
определения денежного
потока от операционной
деятельности

Косвенный метод

определения денежного
потока от операционной
деятельности



Определение денежного потока от
инвестиционной деятельности



Определение денежного потока от
финансовой деятельности

Методы составления отчета о ДДС

МСФО 7

Прямой метод

Формируется строка за строкой из Отчета о прибылях и убытках путем коррекции каждого счета, относящегося к операционной деятельности

Косвенный метод

Трансформируется целиком сумма чистой прибыли в движение денежных средств от операционной деятельности

Переход от принципа начисления к кассовой базе

Косвенный метод составления отчета о ДДС

**Accrual
Basis**

Чистая прибыль



Корректировки:

**+/- изменения счетов Текущих активов
и Текущих обязательств**

+ Амортизация

**+/- убытки/прибыли от
инвестиционной и финансовой
деятельности**



**Cash
Basis**

Операционный денежный поток

Прямой метод построения отчета о ДДС

В отчете о прибылях и убытках пометить счета для которых одновременно выполняются два условия:

- **эти счета относятся к операционной деятельности**
- и**
- **по этим счетам возможно движение денежных средств**

Прямой метод построения отчета о ДДС

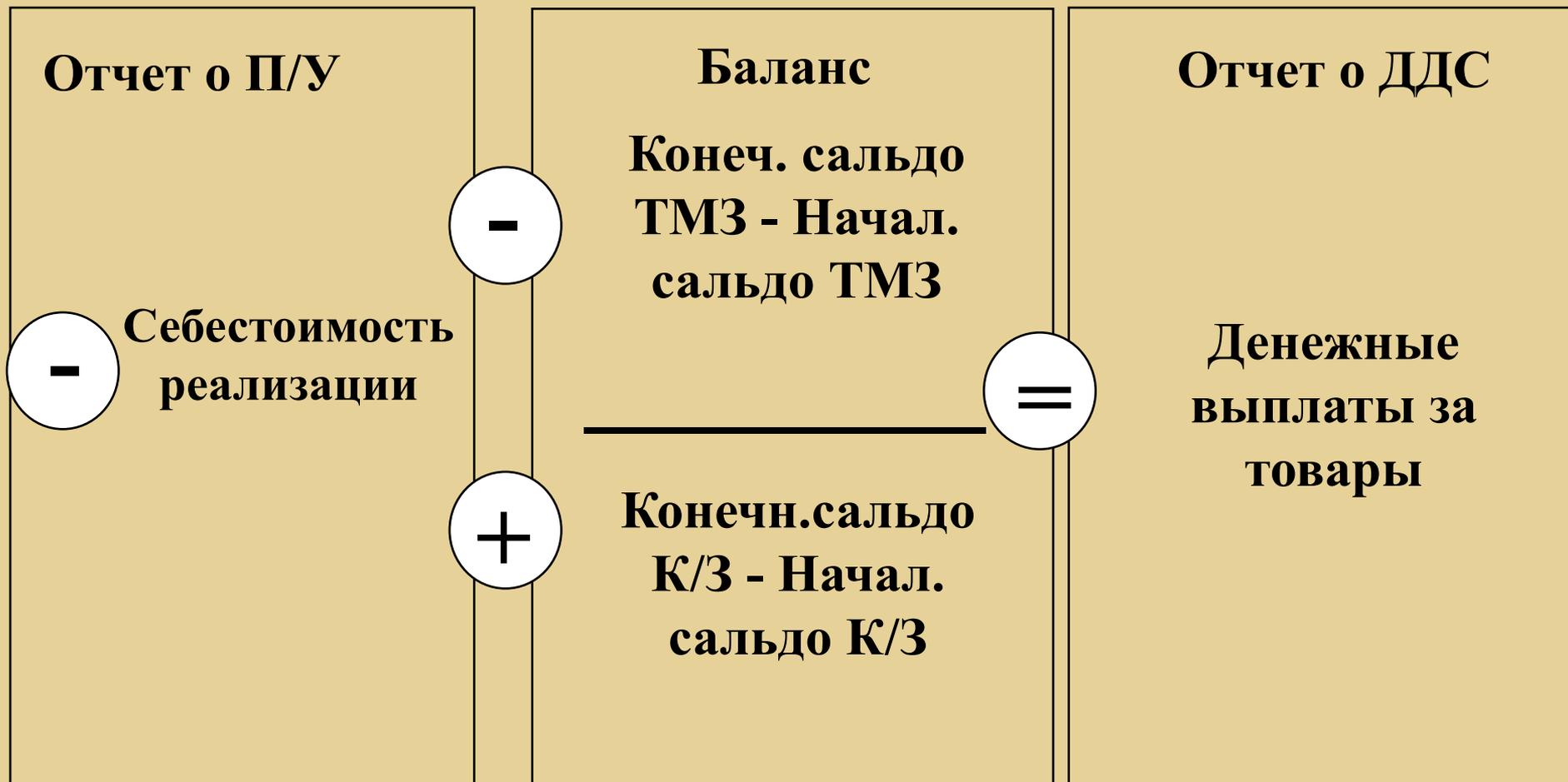
Провести коррекцию по каждому отмеченному счету из отчета о прибылях и убытках, чтобы перейти к соответствующему денежному потоку

Для этого можно воспользоваться четырьмя «шаблонами»

Прямой метод построения отчета о ДДС



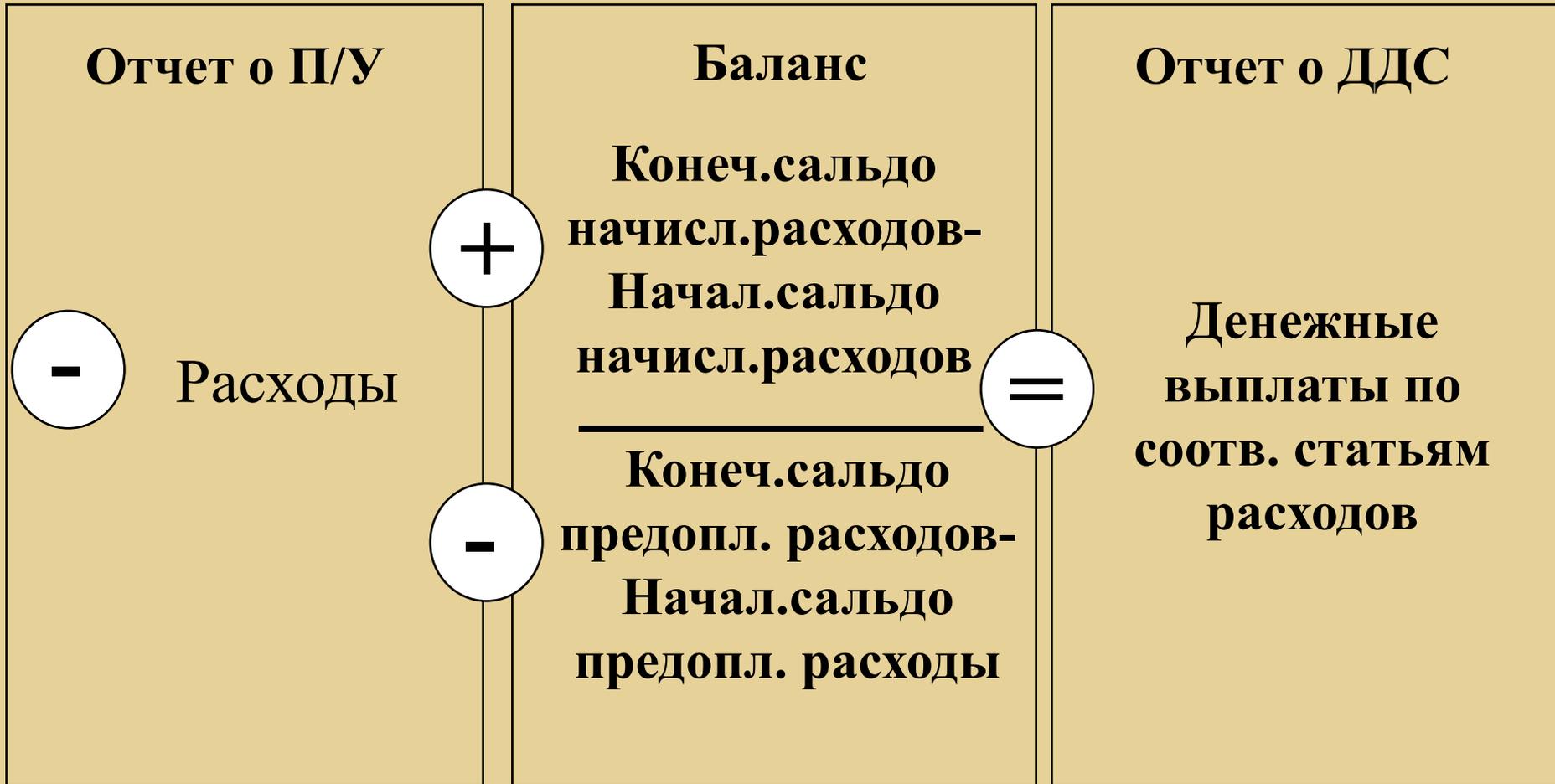
Прямой метод построения отчета о ДДС



Прямой метод построения отчета о ДДС



Прямой метод построения отчета о ДДС



Анализ отчета о движении денежных средств

- **Величина и знак операционного денежного потока**
- **Соотношение операционного денежного потока и чистой прибыли**
- **Величина и знак инвестиционного денежного потока**
- **Величина и знак финансового денежного потока**
- **Соотношение операционного, инвестиционного и финансового денежных потоков**

Раскрытие информации о связанных сторонах (МСФО 24)

Раскрытие информации о связанных сторонах

МСФО 24

Стороны считаются связанными, если одна сторона

- **может контролировать другую**
или
- **оказывать на нее значительное влияние в процессе принятия финансовых или операционных решений**

Раскрытие информации о связанных сторонах

МСФО 24

Контроль - прямое или косвенное владение более половиной голосующих акций компании и полномочиями направлять финансовую и оперативную политику руководства

Значительное влияние - участие в принятии решений по финансовой и оперативной политике:

- представительство в Совете Директоров
- участие в выработке политики компании
- участие в существенных операциях
- взаимный обмен управленческими кадрами

Раскрытие информации о связанных сторонах

МСФО 24

К связанным сторонам относятся:

- компании, которые контролируют отчитываемую компанию, находятся под ее контролем или находятся вместе с ней под общим контролем
- ассоциированные компании
- совместные предприятия с теми кто осуществляет над ними контроль, *но предприятия, осуществляющие совместный контроль между собой не являются связанными сторонами*
- частные лица, включая близких членов семьи
- ключевой руководящий персонал
- *планы по вознаграждению работников после окончания их работы на предприятии (пенсионные планы)*

В соответствии с изменениями на 17.12.2003: расширен список связанных сторон

Раскрытие информации о связанных сторонах

МСФО 24

Не являются связанными сторонами:

(а) две компании, просто потому что у них один и тот же директор, если он не влияет на политику обеих компаний в их взаимных операциях;

(b) (i) организации, предоставляющие финансовые ресурсы;

(ii) профсоюзы;

(iii) коммунальные службы;

(iv) правительственные учреждения и агентства,

в процессе их нормальной работы с компанией, если они не ограничивают свободу действий компании;

(с) отдельный покупатель, поставщик, и т. д. с которым компания проводит сделку на крупную сумму, просто ввиду возникающей в результате этого экономической зависимости.

Раскрытие информации о связанных сторонах

МСФО 24

Операции между связанными сторонами – это передача ресурсов или обязательств между связанными сторонам:

- приобретение или продажа товаров
- приобретение или продажа активов
- оказание или получение услуг
- договоры аренды
- передача исследований и разработок
- лицензионные отношения
- финансы, включая займы и вклады в уставной капитал
- гарантии и залоги
-

Раскрытие информации о связанных сторонах

МСФО 24

В примечаниях к ФО необходимо раскрывать:

- взаимоотношения при наличии контроля, независимо от наличия операций (для предприятий, входящих в группу)
- при наличии операций между связанными сторонами в разрезе различных причин, определяющих связанность:
 - характер взаимоотношений определивший связанность
 - тип операции
 - элементы операции (объем, сумму, *политику ценообразования*, величину или долю незаконченных расчетов)

Раскрытие информации о связанных сторонах

МСФО 24

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

- исключено требование раскрытия ценовой политики по операциям со связанными сторонами

- требуется раскрытие компенсаций, выплачиваемых ключевому управленческому персоналу

- требуется раскрытие сумм операций со связанными сторонами и остатков на балансе, относящихся к связанным сторонам (раскрытие только процентного соотношения теперь недостаточно)

- конкретизированы требования по раскрытию:

- (1) взаиморасчетов со связанными сторонами* *(2)*
выданных или полученных гарантий
- (3) резервов по сомнительным долгам*
- (4) урегулирования обязательств, взятых компанией от своего имени или от имени любой другой связанной стороны*

Раскрытие информации о связанных сторонах

МСФО 24

Раскрытия не требуется:

- в консолидированной отчетности в отношении внутригрупповых операций
- в ФО материнской компании
- в ФО дочерней компании, находящейся в полной собственности, если материнская компания находится в той же стране
- в ФО компаний, контролируемых государством

В соответствии с изменениями на 17.12.2003 требования МСФО 24 распространяются на компании, контролируемые государством

Раскрытие информации о событиях после отчетной даты (МСФО 10)

События после отчетной даты

МСФО 10

События после отчетной даты - это события, как благоприятные, так и не благоприятные, которые происходят между отчетной датой и публикацией финансовой отчетности

Можно выделить 2 типа событий:

- дающие дополнительное подтверждение условиям, которые имелись на отчетную дату (корректирующие - adjusting events)
- указывающие на условия, которые возникают после отчетной даты (не корректирующие - non-adjusting events)

События после отчетной даты

МСФО 10

Активы и обязательства должны корректироваться в соответствии с событиями, происходящими после отчетной даты, если

- **это дает дополнительную информацию о событиях имевших место в отчетном периоде**

или

- **это событие, указывающие на то, что допущение о непрерывности деятельности компании уже неприменимо**

В остальных случаях активы и обязательства не корректируются, но сами события раскрываются в приложениях

События после отчетной даты

МСФО 10

В соответствии с изменениями на 17.12.2003: если дивиденды объявлены после отчетной даты, то предприятие не признает такие дивиденды как обязательство, а раскрывает их в пояснениях в соответствии с МСФО 1

Раскрытие информации о сегментах (МСФО 14)

Сегментная отчетность

МСФО 14

Раскрытие информации по сегментам является обязательным для компаний:

- чьи долевые или долговые бумаги обращаются на открытом рынке ценных бумаг**
- находящихся в процессе эмиссии долговых или долевого ценных бумаг**

Если материнская компания представляет и консолидированную и свою собственную отчетность, требование раскрытия сегментной информации относится только к консолидированной отчетности

Если дочерняя компания сама является компанией, чьи ЦБ обращаются на открытом рынке, она должна представлять сегментную информацию в своей отдельной финансовой отчетности

Сегментная отчетность

МСФО 14

Сегмент – это часть компании риски и рентабельность которой отличаются от аналогичных показателей других частей компании

Основой определения сегментов является организационная структура компании и ее внутренняя система финансовой отчетности

Сегментная отчетность

МСФО 14

Информация по сегментам представляется:

- по отраслевым сегментам**
- по географическим сегментам**
 - по расположению операций компании**
 - по расположению рынков и клиентов**

Приоритетность представления информации по отраслевым или географическим сегментам

определяется тем, чем в первую очередь вызваны различия в уровне риска и рентабельности

выражается в объеме информации, подлежащей раскрытию

Сегментная отчетность

МСФО 14

Компания должна отдельно раскрывать доходы сегмента от продаж внешним покупателям и доходы сегмента от межсегментных операций

Межсегментные операции исключаются в процессе подготовки консолидированной финансовой отчетности и должны быть восстановлены для целей раскрытия сегментной информации

Сегментная отчетность

МСФО 14

Условия выделения отчетных сегментов:

- > 50% выручки получено за счет внешних продаж

и

**- выручка от продаж, либо результаты, либо активы сегмента
>= 10% от общей соответствующей величины всех сегментов**

Если вся выручка от внешних клиентов по всем отчетным сегментам в совокупности < 75% от всей выручки компании, необходимо идентифицировать дополнительные сегменты, пока не будет достигнут уровень 75%

Сегментная отчетность

МСФО 14

Сегмент, не попадающий под определение отчетного в текущем периоде, но считавшийся отчетным в предшествующем периоде, должен оставаться отчетным, если он является значимым с точки зрения менеджеров компании

Небольшие сегменты можно объединять в один, если их связывает значительное количество факторов

Информация по сегментам должна быть подготовлена в соответствии с учетной политикой, принятой для представления консолидированной отчетности

Раскрытие информации о промежуточной отчетности (МСФО 34)

Промежуточная финансовая отчетность

МСФО 34

Стандарт

- Не является обязательным, но может стать им по требованию регуляторов (особенно для котирующихся компаний)
- Не устанавливает, как часто или как скоро после окончания периода компания должна публиковать промежуточную отчетность
- Определяет минимальное содержание промежуточной отчетности
- Определяет учетные принципы и принципы оценки статей

Промежуточная финансовая отчетность

МСФО 34

Промежуточная финансовая отчетность как минимум, должна включать:

- Сжатый бухгалтерский баланс - по состоянию на конец промежуточного периода и сравнительный – на конец предшествующего финансового года
- Сжатый отчет о прибылях и убытках – за текущий промежуточный период, нарастающим итогом за текущий финансовый год на отчетную дату и сравнительные показатели за соответствующие периоды предшествующего финансового года

Все отчеты о прибылях и убытках за промежуточные периоды должны включать базовую и разводненную прибыль на акцию

Промежуточная финансовая отчетность

МСФО 34

- Сжатый отчет о движении денежных средств - нарастающим итогом за текущий финансовый год на отчетную дату и сравнительный отчет за аналогичный промежуточный период предшествующего финансового года
- Сжатый отчет об изменении капитала - нарастающим итогом за текущий финансовый год на отчетную дату и сравнительный отчет за аналогичный промежуточный период предшествующего финансового года
- Выборочные пояснительные примечания

Влияние изменений валютных курсов (МСФО 21)

Влияние изменений валютных курсов

МСФО 21

Стандарт применяется:

- **для учета операций в иностранной валюте**
и
- **при пересчете финансовой отчетности**
зарубежных предприятий включенных в
финансовую отчетность компании

Влияние изменений валютных курсов

МСФО 21

Операции в иностранной валюте - это операции, требующие расчета в иностранной валюте

Зарубежные предприятия – это дочерние, ассоциированные и совместные компании, отделения компании или иные, связанные с данной компанией образования, которые находятся или действуют в другой, нежели отчитывающаяся компания, стране

В соответствии с изменениями на 17.12.2003:

Каждое индивидуальное предприятие, входящее в состав отчитывающегося предприятия, должно определить свою функциональную валюту и измерять свои финансовые результаты и финансовое положение в этой валюте.

Определения

МСФО 21

Функциональная валюта

Валюта основной экономической среды компании (определяется на основе строгих критериев). В основном это та валюта, в которой предприятие генерирует основные денежные притоки и оттоки

Валюта отчетности

Валюта, в которой составляется финансовая отчетность (может быть любой по выбору предприятия)

Показатели, используемые для определения функциональной валюты:

1. Основные показатели:

- a) Валюта реализации (та, в которой установлена продажная цена и та, в которой покупатель производит оплату);**
- b) Валюта, в которой выражены затраты на сырье, материалы, оплату труда и т.п. (валюта, в которой установлены платежи и в которой происходят платежи).**

2. Дополнительные показатели:

- a) Валюта финансовых потоков (валюта, в которой компания получает кредиты или поступления от выпуска акций);**
- b) Валюта, в которой компания сохраняет поступления от операционной деятельности.**

Определения

МСФО 21

Денежные статьи - деньги, активы и обязательства, к получению или к выплате, выраженные фиксированными или установленными суммами денег, например:

- **Наличные деньги и денежные средства**
- **Векселя к получению и к оплате**
- **Прочие активы и обязательства, имеющие определенное денежное выражение**

Неденежные статьи – все остальные, например:

- **ТМЦ**
- **ОС**
- **Накопленная амортизация**
- **Предоплаченные расходы**

Влияние изменений валютных курсов

Операции в иностранной валюте

Первичное признание: по курсу на дату совершения операции

На каждую отчетную дату:

- денежные статьи баланса должны отражаться по курсу на отчетную дату**
- неденежные статьи баланса должны отражаться по курсу на дату совершения операции или на дату переоценки, если они учитываются по справедливой стоимости**

Курсовые разницы:

- как правило, отражаются в отчете о прибылях и убытках**

Влияние изменений валютных курсов

МСФО 21

Пересчет финансовой отчетности в валюту отчетности

Если функциональная валюта предприятия является валютой не гиперинфляционной экономики при трансляции его отчетности в валюту отчетности:

- Все активы и обязательства, как денежные так и неденежные для каждого представленного баланса (и для сравнительной информации) транслируются по заключительному курсу на дату текущего баланса
- Доходы и расходы для каждого представленного отчета о прибылях и убытках (и для сравнительной информации) транслируются по курсу совершения операции (или по среднему курсу соответствующего периода)

Все курсовые разницы должны отражаться отдельной строкой в разделе капитала

Влияние изменений валютных курсов

МСФО 21

Пересчет финансовой отчетности в валюту отчетности

Если функциональная валюта предприятия является валютой гиперинфляционной экономики при трансляции его отчетности в валюту отчетности, которая тоже является валютой гиперинфляционной экономики:

- Все суммы активов, обязательств, капитала, доходов и расходов (и для сравнительной информации) транслируются по заключительному курсу на дату текущего баланса
- Предварительно отчетность предприятия должна быть пересчитана в соответствии с МСФО 29

Влияние изменений валютных курсов

МСФО 21

Пересчет финансовой отчетности в валюту отчетности

Если функциональная валюта предприятия является валютой гиперинфляционной экономики при трансляции его отчетности в валюту отчетности, не являющейся валютой гиперинфляционной экономики:

- Все суммы активов, обязательств, капитала, доходов и расходов транслируются по заключительному курсу на дату текущего баланса. Сравнительная информация пересчитываться не должна
- Предварительно отчетность предприятия должна быть пересчитана в соответствии с МСФО 29

**Международные
стандарты финансовой
отчетности
(теоретические основы)**