

Федеральное агентство по образованию

Владивостокский государственный университет экономики и сервиса

Н.В. КОТЕЛЬНИКОВА

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Вводный курс

Учебное пособие

*Рекомендовано Дальневосточным региональным
учебно-методическим центром (ДВ РУМЦ)
в качестве учебного пособия для студентов
экономических специальностей вузов региона*

Владивосток
Издательство ВГУЭС
2010

ББК 65.290
К 73

Рецензенты: **О.Е. Николаева**, канд. экон. наук,
доцент кафедры учета, анализа и аудита
экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова,
Вице-президент Института Финансовых Аналитиков
(ИФА, Великобритания),
ведущий преподаватель ИПК «Постгрэдуэйт-РАУ»;
Г.Л. Лемешенко, канд. экон. наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
Тихоокеанского государственного экономического
университета (ТГЭУ)

Котельникова, Н.В.

К 73 МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ
(ВВОДНЫЙ КУРС) [Текст] : учебное пособие / Н.В. Котельникова. – Вла-
дивосток: Изд-во ВГУЭС, 2010. – 312 с.

ISBN 978–5–9736–0151–5

В пособии представлено краткое содержание Международных стандартов финан-
совой отчетности. В конце каждого подраздела представлены тестовые задания для
проверки понимания основных положений стандартов, а также практические задания,
выполнение которых позволит получить навыки практического применения МСФО.
Завершает учебное пособие комплексное задание по трансформации финансовой от-
четности, которое моделирует реальную ситуацию формирования отчетности по Меж-
дународным стандартам российской организации. Все это позволит повысить знания и
выработать практические навыки применения Международных стандартов финансовой
отчетности.

Предназначено слушателям курсов повышения квалификации – бухгалтерам, фи-
нансистам, экономистам и всем, кто интересуется вопросами управления финансами.

ББК 65.290

ISBN 978–5–9736–0151–5

© Издательство Владивостокского
государственного университета
экономики и сервиса, 2010
© Котельникова Н.В., 2010

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
Раздел 1. СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	6
1.1. ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	6
1.2. IAS 1 «ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ».....	13
1.3. IAS 8 «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЯ В РАСЧЕТНЫХ БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ И ОШИБКИ»	29
1.4. IAS 10 «СОБЫТИЯ ПОСЛЕ КОНЦА ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА».....	36
1.5. IAS 7 «ОТЧЕТЫ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ»	44
1.6. IAS 34 «ПРОМЕЖУТОЧНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ»	58
Раздел 2. ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ	61
2.1. IAS 18 «ВЫРУЧКА»	61
2.2. IAS 11 «ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО»	69
2.3. IAS 23 «ЗАТРАТЫ ПО ЗАЙМАМ».....	78
2.4. IAS 12 «НАЛОГИ НА ПРИБЫЛЬ».....	82
Раздел 3. АКТИВЫ КОМПАНИИ И ИХ ОБЕСЦЕНЕНИЕ	92
3.1. IAS 2 «ЗАПАСЫ»	92
3.2. IAS 16 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»	98
3.3. IAS 40 «ИНВЕСТИЦИОННАЯ НЕДВИЖИМОСТЬ»	107
3.4. IAS 38 «НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ»	114
3.5. IAS 36 «ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ».....	126
3.6. IFRS 6 «РАЗВЕДКА И ОЦЕНКА МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ».....	135
3.7. IFRS 5 «ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ, ПРЕДНАЗНАЧЕННЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ, И ПРЕКРАЩЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ»	140
3.8. IAS 17 «АРЕНДА».....	149
Раздел 4. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА КОМПАНИИ	160
4.1. IAS 37 «ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ».....	160
4.2. IAS 19 «ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ РАБОТНИКАМ»	169
4.3. IFRS 2 «ВЫПЛАТЫ НА ОСНОВЕ ДОЛЕВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ»	180
Раздел 5. ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ	187
5.1. IAS 32 «ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ – ПРЕДСТАВЛЕНИЕ».....	187
5.2. IAS 39 «ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ – ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА».....	193
5.3. IFRS 7 «ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ – РАСКРЫТИЕ»	200
Раздел 6. ОТЧЕТНОСТЬ ГРУППЫ	206
6.1. IFRS 3 «ОБЪЕДИНЕНИЕ БИЗНЕСА»	206
6.2. IAS 27 «КОНСОЛИДИРОВАННАЯ И ОТДЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ».....	214
6.3. IAS 28 «УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ В АССОЦИИРОВАННЫЕ КОМПАНИИ».....	226
6.4. IAS 31 «УЧАСТИЕ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ».....	233

Раздел 7. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В ПРИМЕЧАНИЯХ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	240
7.1. IAS 33 «ПРИБЫЛЬ НА АКЦИЮ».....	240
7.2. IAS 24 «РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ».....	247
7.3. IFRS 8 «ОПЕРАЦИОННЫЕ СЕГМЕНТЫ».....	252
Раздел 8. СПЕЦИАЛИЗИРОВАННЫЕ СТАНДАРТЫ	256
8.1. IAS 21 «ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ВАЛЮТНЫХ КУРСОВ».....	256
8.2. IAS 20 «УЧЕТ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОМОЩИ».....	262
8.3. IAS 41 «СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО»	268
8.4. IFRS 1 «ПРИНЯТИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ВПЕРВЫЕ»	274
КОМПЛЕКСНОЕ ЗАДАНИЕ «ТРАНСФОРМАЦИЯ РОССИЙСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ФОРМАТ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ»	282
ИТОГОВЫЙ ТЕСТ	307
СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	309
СПИСОК РОССИЙСКИХ КОМПАНИЙ, СОСТАВЛЯЮЩИХ ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ В ФОРМАТЕ МСФО.....	309

ВВЕДЕНИЕ

Многие российские компании, исчерпав внутренние источники роста, активно ищут варианты привлечения внешнего недорогого финансирования. Основные пути, которого: привлечение недорогого кредита, привлечение иностранного инвестора, размещение ценных бумаг на бирже. А что требуют кредиторы и инвесторы от компании взамен на возможность предоставления капитала? Прозрачность, которая дает возможность увидеть, куда будут потрачены привлеченные деньги и за счет чего компания будет их возвращать. При этом информация о компании должна быть стандартизирована и понятна. Внешний пользователь знакомится с результатами деятельности компании по ее отчетности. Сегодня годовой отчет это своеобразный рекламный документ, где отражается положение компании на финансовых и товарных рынках, риски, финансовые результаты деятельности, может быть изложена и стратегия компании. Основу годового отчета, конечно же, составляет финансовая отчетность. Причем отчетность, составленная в соответствии с международными стандартами.

Использование Международных стандартов финансовой отчетности обеспечивает *однозначность* трактовки каждой цифры в отчетности. Такая отчетность позволяет оценить реальное положение дел в компании. Инвесторы и кредиторы могут легко проводить сравнение финансовых показателей не только по направлениям деятельности внутри компании, но и с данными внешних фирм. Единые стандарты отчетности внутри группы компаний позволяют производить быструю и корректную консолидацию активов, дают возможность понять, во что обернулся рубль, вложенный в дочерние компании.

Отчетность, подготовленная в соответствии с Международными стандартами, обеспечивает собственников и топ-менеджмент компаний информацией для принятия стратегических решений.

Каким компаниям необходимы международные стандарты финансовой отчетности?

Группам компаний. Владельцам бизнеса необходимо видеть реальную ситуацию по консолидированным активам, прибыли, направлениям бизнеса.

Компаниям, внедряющим систему управленческого учета. При использовании МСФО в качестве *основных* стандартов управленческого учета нет необходимости заново создавать принципы и правила учета многих хозяйственных операций, поскольку МСФО и их интерпретации упрощают проблему регламентации ведения учета.

Компаниям, которые собираются сотрудничать или работают с иностранными партнерами. В таком случае партнерам будет предоставляться информация на понятном для них «языке».

Итак, переход к международным стандартам финансовой отчетности неотвратим.

Изучение международных стандартов финансовой отчетности трудный, но, безусловно, увлекательный процесс. В процессе изучения МСФО становится понятным мир финансов компании, становится понятным как принятие любых управленческих решений влияет на результаты деятельности компании. Знание МСФО необходимо как тем, кто составляет финансовую отчетность: бухгалтерам и финансовым директорам, так и тем, кто анализирует финансовую отчетность: собственникам, руководителям, инвесторам, кредиторам.

В настоящем пособии, после изложения основных положений стандартов, приводятся тесты и задания, которые позволят закрепить теоретический материал и выработать навыки практического применения МСФО. Изучение стандартов немыслимо без хороших иллюстративных примеров. Наилучшими примерами служат отчеты российских компаний, составленных по МСФО, с которыми можно ознакомиться на сайтах компании. Как правило, на сайтах компании, отчеты в формате МСФО, расположены в разделе «Информация для инвесторов», подраздел «Финансовая отчетность». Перечень компаний, далеко не исчерпывающий, составляющих отчетность по международным стандартам, приводится в конце пособия.

Раздел 1

СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1.1. ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В принципах по подготовке и представлению финансовой отчетности рассматриваются:

- ✓ цель финансовой отчетности;
- ✓ качественные характеристики, определяющие полезность информации финансовой отчетности;
- ✓ определения, правила признания и методы оценки элементов, составляющих финансовую отчетность;
- ✓ концепции капитала и поддержания капитала.

Принципы представляют собой всесторонний анализ основ МСФО и Правление Совета МСФО ссылается на данный документ при рассмотрении новых стандартов и поправок к существующим стандартам.

Ниже кратко представлены основные положения принципов подготовки и представления финансовой отчетности.

ЦЕЛЬ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ – представлять информацию о финансовом положении, результатах хозяйственной деятельности и изменениях финансового положения компании, полезную для широкого круга пользователей с точки зрения принятия решений.

В основе построения финансовой отчетности лежат фундаментальные и вспомогательные бухгалтерские концепции.

Концепция работающего предприятия / непрерывной деятельности

Эта концепция предполагает, что пока неизвестно обратное, предприятие будет функционировать в обозримом будущем. Предполагается, что у компании нет ни намерения, ни необходимости в ликвидации или существенном сокращении масштаба хозяйственной деятельности. Это предположение используется при регистрации финансовой информации и подготовке финансовых отчетов, пока не будет доказательств того, что предположение не остается в силе.

Если же намерение или необходимость сокращения деятельности или ликвидации существует, то в финансовой отчетности и примечаниях к ней должно быть это отражено.

Концепция осторожности / осмотрительности

Эта концепция требует следования следующим общим правилам:

- убытки должны регистрироваться, когда они только предполагаются;
- прибыли не следует регистрировать преждевременно, т.е. прибыль должна признаваться, только когда заработана.

Эта концепция применяется, например, при:

- оценке запасов;
- оценке безнадежных и сомнительных долгов;
- учете амортизации долгосрочных активов;
- определении, когда доходы и расходы должны быть включены в расчет прибыли (убытка) периода.

Концепция соответствия

Эта концепция, также известная как концепция учета по методу начисления, непосредственно связана с исчислением прибыли. Прибыль должна рассчитываться следующим образом:

Текущие Доходы **Заработанные** минус Текущие Расходы **Понесенные**

Статьи доходов и расходов при подготовке финансовых отчетов должны рассматриваться, соответствовали ли они или нет данному отчетному периоду скорее, чем, если бы они были получены или оплачены в течение этого периода.

Доходы отражаются тогда, когда они заработаны, а не когда получены от клиентов деньги.

Расходы на продукт (себестоимость) отражаются в том периоде, когда имело место получение дохода.

Расходы, связанные с ведением бизнеса, и коммерческие расходы отражаются в том периоде, когда они были понесены (вне зависимости от оплаты).

Концепция постоянства учетной политики

Способы учета объектов (учетная политика) могут меняться только в исключительных случаях и не могут изменяться, например, только для того, чтобы представить результаты деятельности предприятия в наиболее выгодном свете.

Концепция существенности

Существенность относится к значимости конкретной статьи в финансовых отчетах в целом. Эта концепция гласит, что бухгалтеры могут не тратить времени на применение учетных правил к операциям, которые вряд ли оказывают значительное влияние на представляемую информацию. Например, концепция соответствия требует проведения корректировок, когда необходимо, к остаткам по счетам, чтобы они соответствовали рассматриваемому периоду. Тем не менее не следует тратить неоправданно большие усилия для проведения таких корректировок, если они не оказывают значительного влияния на представляемую информацию.

Таким образом, выгоды от использования информации должны превышать затраты на ее формирование и представление. Оценка экономических выгод и затрат является предметом профессионального суждения. Затраты не обязательно падают на тех пользователей, которые получают экономические выгоды.

При подготовке финансовой отчетности необходимо помнить, что информация, представленная в ней, должна соответствовать следующим *качественным характеристикам*:

1. Понятность

Предполагается, пользователи имеют определенные знания в области хозяйственной деятельности и бухгалтерского учета, а также готовы изучать информацию с надлежащим усердием. Информация по сложным вопросам не должна исключаться из отчетности лишь на том основании, что ее будет трудно понять определенным группам пользователей.

2. Уместность

Информация уместна, когда она помогает пользователям оценивать прошлые, настоящие или будущие события, или подтверждает (или корректирует) их оценки за прошлые годы. Уместность информации определяется ее характером и существенностью.

Например, информация, подтверждающая прошлые прогнозы о деятельности компании или о результатах запланированных видов деятельности, считается уместной.

3. Важность – существенность

Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на решения пользователей. Существенность зависит от величины статьи (или ошибки) исходя из конкретных обстоятельств, при которых был допущен пропуск или искажение.

4. Надежность

Информация характеризуется как надежная, когда она не содержит существенных ошибок, непредвзята и когда она представляет действительно то, для представления чего и была предназначена, или что следовало ожидать от ее представления. Поскольку отчетная информация должна достоверно отображать хозяйственные процессы, необходимо представить их сущность и экономическое содержание, а не просто юридическую форму.

5. Своевременность

Отчетность должна быть предоставлена пользователям для принятия решений в установленные сроки. Руководству компании необходимо найти баланс между относительными выгодами своевременного представления отчетности и надежностью информации. В целях своевременного представления сведений бывает необходимо представить отчетность еще до того, как станут известными все аспекты операции, снижая, таким образом, надежность отчетных данных. Напротив, если представление отчетности откладывается до выяснения всех аспектов, то информация может стать надежной, но не представлять ценности для тех, кто уже был вынужден принять решение. При достижении баланса между уместностью и надежностью решающим становится фактор, наилучшим образом удовлетворяющий потребности пользователей.

6. Нейтральность

Отчетная информация должна быть беспристрастной. Финансовая отчетность не нейтральна, если посредством представления информации она так влияет на принятие решения, что обеспечивает достижение predetermined результата.

7. Сопоставимость

Пользователи должны получить возможность сопоставлять финансовую отчетность различных компаний с целью сравнения их финансового положения, результатов хозяйственной деятельности и изменений финансового положения. Сопоставимость обеспечивается тем, что пользователи информируются об учетной политике, используемой при составлении финансовой отчетности, обо всех изменениях такой политики, а также о влиянии этих изменений.

Международные стандарты финансовой отчетности регламентируют процесс признания, оценки и раскрытия информации об объектах активов, обязательств, капитале, доходах, расходах.

Признание элементов финансовой отчетности – это процесс включения в отчетность (в баланс или в отчет о совокупном доходе) статьи, отвечающей определению элемента и соответствующей критериям признания.

Статья, которая отвечает определению элемента, подлежит учету, если:

а) вероятно (т.е. скорее да, чем нет), что экономическая выгода от статьи будет получена (или утрачена) компанией. Понятие вероятности связано со степенью неопределенности притока (или оттока) в компанию получаемых от статьи экономических выгод. Оценка степени определенности потоков экономических выгод проводится при составлении финансовой отчетности на основе имеющихся доказательств. Например, если погашение дебиторской задолженности вероятно, то отражение дебиторской задолженности как актива оправдано. При значительном объеме дебиторской задолженности, какая-то ее часть, вероятно, не будет погашена, соответственно, следует признать расход, отражающий предполагаемое уменьшение экономических выгод;

б) статья имеет стоимостное выражение, которое может быть рассчитано с достаточной степенью надежности. Стоимость (или ценность) статьи может быть определена расчетной оценкой, что не умаляет ее надежности.

Если оценить статью не представляется возможным, она не отражается в бухгалтерском балансе (или в отчете о совокупном доходе).

Ниже представлена краткая характеристика элементов финансовой отчетности и критерии их признания.

Актив – это ресурс, контролируемый компанией, возникший в результате прошлых событий, экономические выгоды от которого будут получены компанией.

Актив признается в том случае, когда вероятно (т.е. скорее да, чем нет), что компания получит экономические выгоды, и актив имеет стоимость (или ценность), которая может быть надежно оценена.

Актив не признается в том случае, когда затраты понесены, маловероятно (т.е. скорее нет, чем да) получение экономических выгод от таких расходов после окончания текущего отчетного периода. Результатом такой операции становится признание расхода в отчете о прибылях и убытках.

Обязательство – это настоящая обязанность, обусловленная прошлыми событиями, которая будет исполнена посредством платежа.

Обязательство признается, когда вероятен отток ресурсов в связи с исполнением обязательства и величина оттока может быть надежно оценена.

Капитал – это остаток активов после вычитания из них обязательств.

Доходы – это увеличение экономических выгод в форме получения (или прироста) активов (или уменьшения обязательств), результатом чего является увеличение капитала (без учета вкладов собственников).

Доход признается полученным, когда имеет место увеличение экономических выгод в форме прироста актива (или уменьшения обязательства) и когда величина такого прироста может быть определена с высокой степенью надежности. Признание дохода происходит одновременно с признанием прироста активов (или уменьшения обязательств). Примерами могут служить: чистое увеличение активов, возникающее в результате продажи товаров (или услуг) или уменьшения обязательств в результате прощения долга.

Расходы – это уменьшение экономических выгод в форме оттока (уменьшения) активов (или увеличения обязательств), результатом чего является уменьшение капитала (без учета его распределения между собственниками).

Расходы признаются при уменьшении экономических выгод (выраженного уменьшением актива или увеличением обязательства) и когда величина такого уменьшения может быть надежно оценена. Признание расходов происходит вместе с признанием прироста обязательств или уменьшения активов (например, при начислении заработной платы или начислении амортизации оборудования).

Расходы учитываются исходя из прямой взаимосвязки понесенных затрат и полученных доходов. Такая взаимосвязка отвечает принципу соответствия затрат и выручки, что предполагает одновременное признание выручки и расходов, которые являются прямым совместным результатом одних и тех же операций.

В тех случаях, когда экономические выгоды возникают в течение нескольких отчетных периодов и взаимосвязь доходов и расходов может быть определена только в широком плане, расходы отражаются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с систематическим и обоснованным их распределением по отчетным периодам. Такой подход применяется при учете расходов, связанных с использованием таких активов, как основные средства, нематериальные активы.

Затраты, которые не приводят к поступлению экономических выгод, признаются в отчете о совокупном доходе немедленно.

Расходы также признаются при возникновении обязательства без признания актива, например, в случае возникновения обязательства по гарантийному обслуживанию проданных товаров.

В стандартах, регламентирующих процесс отражения в отчетности объектов учета, отражаются требования к оценке различных элементов отчетности. Оценка – это процесс определения сумм, по которым учитываются статьи, отражаемые в бухгалтерском балансе или

Раздел 1. Структура и содержание финансовой отчетности

в отчете о совокупном доходе. В международных стандартах финансовой отчетности используются следующие базы оценки.

Первоначальная (историческая) стоимость (себестоимость). Активы учитываются в сумме оплаченных денежных средств (или справедливой стоимости переданного за актив возмещения). Обязательства учитываются по сумме средств, полученных в обмен на обязательство, или по суммам, подлежащим уплате для исполнения обязательства при нормальном ходе ведения хозяйственной деятельности.

Цена продажи (погашения). Активы отражаются в сумме, которая может быть получена в настоящее время в результате продажи актива (при нормальном ходе ведения хозяйственной деятельности). Чистая стоимость продажи – это предполагаемая цена продажи в обычных условиях ведения бизнеса за вычетом расходов на выполнение работ и расходов на продажу. Чистая стоимость продажи определяется с учетом специфики бизнеса компании.

Обязательства отражаются по суммам, необходимым для их исполнения: недисконтированные суммы, которые придется выплатить при погашении обязательства при нормальном ходе ведения хозяйственной деятельности.

Справедливая стоимость. Справедливая стоимость определяется, как правило, по рыночным ценам на аналогичный вид активов. Данная стоимость представляет собой сумму денежных средств, за которую можно продать актив, или погасить обязательство при совершении сделки между желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Приведенная (текущая, дисконтированная) стоимость. Актив отражается по дисконтированной стоимости чистого притока денежных средств, создаваемого данным активом при нормальном ходе ведения хозяйственной деятельности. Обязательства отражаются по дисконтированной стоимости чистого оттока денежных средств, который потребуются для погашения данного обязательства при нормальном ходе ведения хозяйственной деятельности.

Дисконтирование – приведение к сопоставимому виду доходов и результатов разных периодов времени. Числовым выражением временной стоимости денег является ставка процента – r , называемая нормой (ставкой) дисконта и показывающая относительное изменение стоимости денег за единицу времени. Стоимость суммы денег PV , полученной через t лет, приведенная к настоящему времени, равна:

$$PV = FV \times [1 / (1+r)^t],$$

где PV – сегодняшняя стоимость будущих денежных потоков (платежей),
 FV – ожидаемые денежные потоки (оттоки) в будущем.

Составители финансовой отчетности при выборе положений учетной политики должны опираться на концепцию натурального капитала или концепцию финансового капитала.

Концепция поддержания финансового капитала. Финансовый капитал является синонимом чистых активов (или собственного капитала) компании. В соответствии с данным понятием прибыль имеет место только в том случае, когда величина чистых активов на конец отчетного периода превышает аналогичную величину на начало отчетного периода (без учета вкладов собственников или выплаты им в течение отчетного периода). Поддержание финансового капитала может быть оценено или в номинальных денежных единицах или процентах.

Поддержание натурального капитала. Натуральный капитал (т.е. его операционная способность) рассматривается как продуктивная способность, производственная мощность компании, которая определяется объемом выпуска продукции. В соответствии с данным понятием прибыль считается полученной только в том случае, когда натуральная производительная способность компании на конец отчетного периода превышает аналогичную величину на начало отчетного периода (без учета вкладов собственников или выплаты им в течение отчетного периода). Только прирост активов, превышающий суммы, необходимые для под-

держания натурального капитала, может рассматриваться как прибыль или как доход на инвестированный капитал.

При выборе приемлемой концепции капитала компания должна ориентироваться на потребности пользователей. Понятие финансового капитала применяется, если пользователи в основном обеспокоены поддержанием номинального инвестированного капитала или покупательной способности инвестированного капитала.

Если же пользователей в большей степени беспокоит воспроизводство деятельности компании, то следует руководствоваться концепцией натурального капитала.

Выбор концепции отражает цель, которая должна быть достигнута при определении прибыли, несмотря на определенные трудности расчета отдельных показателей, обусловленные применением той или иной концепции.

ТЕСТЫ

1. Какая качественная характеристика информации предполагает, что пользователи финансовой отчетности имеют определенные знания в области хозяйственной деятельности и бухгалтерского учета, а также готовы изучать информацию с надлежащим усердием:

1. Нейтральность.
2. Понятность.
3. Уместность.
4. Надежность.

2. Какой качественной характеристикой должна обладать информация, чтобы она помогала пользователям оценивать прошлые, настоящие или будущие события:

1. Нейтральностью.
2. Понятностью.
3. Уместностью.
4. Надежностью.

3. Пропуск или искажение, какой информации в финансовой отчетности затруднит принятие решения пользователями:

1. Понятной.
2. Существенной.
3. Неуместной.
4. Своевременной.

4. Учет активов по сумме оплаченных денежных средств предполагает их оценку по стоимости:

1. Продажи.
2. Дисконтирования.
3. Первоначальной.
4. Рыночной.

5. Если от предполагаемой цены продажи товаров в обычных условиях ведения бизнеса вычесть расходы на выполнение работ и расходы на продажу, то получится:

1. Дисконтированная стоимость товара.
2. Первоначальная стоимость товара.
3. Цена продажи товара.
4. Справедливая стоимость товара.

Раздел 1. Структура и содержание финансовой отчетности

6. Сумма денежных средств, за которую можно продать актив или погасить обязательство при совершении сделки между желающими совершить такую операцию независимыми сторонами, – это стоимость:

1. Справедливая.
2. Дисконтированная.
3. Первоначальная.
4. Текущая.

7. Ресурс, контролируемый компанией, возникший в результате прошлых событий, экономические выгоды от которого будут получены компанией:

1. Расход.
2. Капитал.
3. Актив.
4. Доход.

8. Увеличение экономических выгод в форме уменьшения обязательств, результатом чего является увеличение капитала, происходит при признании:

1. Расхода.
2. Капитала.
3. Актива.
4. Дохода.

9. Остаток активов после вычитания из них обязательств:

1. Прибыль.
2. Капитал.
3. Совокупный доход.
4. Доход.

10. Уменьшение экономических выгод в форме оттока, результатом чего является уменьшение капитала (без учета его распределения между собственниками), происходит при признании:

1. Расхода.
2. Капитала.
3. Актива.
4. Дохода.

1.2. IAS 1 «ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Цель

Настоящий Стандарт предписывает основы представления финансовой отчетности общего назначения с тем, чтобы достичь сопоставимости как с собственной финансовой отчетностью организации за предшествующие периоды, так и с финансовой отчетностью других организаций. В нем излагаются общие требования к представлению финансовой отчетности, рекомендации по её структуре и минимальные требования к содержанию.

Определения

Финансовая отчетность общего назначения (именуемая финансовой отчетностью) – это отчетность, которая предназначена для удовлетворения нужд тех пользователей, которые не имеют возможности потребовать от организации предоставления отчетов, отвечающих их конкретным информационным потребностям.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это Стандарты и Толкования, принятые Советом по международным стандартам финансовой отчетности (IASB). Они включают:

- 1) собственно Международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards);
- 2) ранее принятые Международные стандарты финансовой отчетности (International Accounting Standards), а также
- 3) разъяснения, подготовленные Комитетом по разъяснению международной финансовой отчетности (IFRIC) или ранее существовавшим Постоянным комитетом по разъяснению (SIC).

Краткое содержание стандарта

Полный комплект финансовой отчетности включает следующие компоненты:

- ◆ Отчет о финансовом положении по состоянию на конец периода – Statement of Financial position.
- ◆ Отчет о совокупном доходе за период – Statement of Comprehensive Income.
- ◆ Отчет о движении денежных средств за период – Statement of Cash Flow.
- ◆ Отчет об изменениях в собственном капитале за период – Statement of Changes in Equity.
- ◆ Примечания, включая краткое описание существенных элементов учетной политики. В примечаниях содержится информация, представляемая в дополнение к вышперечисленным отчетам. Также приводятся повествовательные описания или более подробный анализ статей, представленных в финансовой отчетности, а также информация о тех статьях, которые не отвечают критериям признания в финансовой отчетности.
- ◆ Отчет о финансовом положении на начало наиболее раннего сравнительного периода, когда организация применяет учетную политику на ретроспективной основе или производит ретроспективный пересчет или переклассификацию статей в своей финансовой отчетности.

Аудиторский отчет, не являясь обязательным, обеспечивает пользователей независимым подтверждением уровня достоверности отчетных показателей.

Финансовая отчетность должна создавать **достоверное представление** о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств организации.

Достоверное представление требует правдивого описания влияния хозяйственных операций на активы, обязательства, доходы и расходы в соответствии с определениями (и

Раздел 1. Структура и содержание финансовой отчетности

критериями признания), сформулированными в «Принципах подготовки и представления финансовой отчетности».

Финансовая отчетность, составленная в соответствии с МСФО, должна содержать четкое и однозначное указание на такое соответствие. Финансовая отчетность не должна характеризоваться как соответствующая МСФО, если она не соответствует всем требованиям МСФО.

По всем показателям, отраженным в финансовой отчетности, следует привести **сопоставимую информацию** за предшествующий период. Там, где это имеет значение для понимания финансовой отчетности за текущий отчетный период, сопоставимая информация должна включать сведения исторического и описательного характера.

Финансовая отчетность должна представляться, по крайней мере, **ежегодно**. При изменении даты бухгалтерского баланса, когда ежегодная финансовая отчетность представляется за более продолжительный (или более короткий) период, чем один год, организация обязана раскрыть информацию о причинах, обусловивших использование более продолжительного (или более короткого) периода.

В IAS 1 приводятся требования к информации, которая должна быть представлена в отчете о финансовом положении, отчете о совокупном доходе, отчете об изменениях в собственном капитале за период.

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ (БАЛАНС)

Отчет о финансовом положении должен, как минимум, содержать линейные статьи, представляющие следующие суммы:

- a) основных средств;
- b) инвестиционной недвижимости;
- c) нематериальных активов;
- d) финансовых активов;
- e) биологических активов;
- f) инвестиций, учитываемых по методу долевого участия;
- g) запасов;
- h) торговой и прочей дебиторской задолженности;
- i) денежных средств и их эквивалентов;
- j) суммарных активов в составе групп выбытия, классифицированных как предназначенных для продажи;
- k) торговой и прочей кредиторской задолженности;
- l) оценочных обязательств;
- m) финансовых обязательств;
- n) обязательств и активов по текущим налоговым платежам по налогу на прибыль;
- o) отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов;
- p) обязательств в составе групп выбытия, классифицированных как предназначенные для продажи;
- q) неконтрольной доли участия, представленной в составе собственного капитала; и
- r) выпущенного капитала и резервов, относящихся к владельцам материнской компании.

Организация обязана представлять краткосрочные и долгосрочные активы и краткосрочные и долгосрочные обязательства как отдельные разделы в отчете о финансовом положении.

Стандарт определяет следующие критерии классификации **активов как краткосрочных** (оборотных):

1) предполагается, что актив будет реализован или потреблен при обычных условиях операционного цикла. Операционный цикл – это интервал времени между приобретением активов для переработки и их конвертированием в денежные средства. Если обычный опера-

ционный цикл не может быть четко идентифицирован, предполагается, что он равен двенадцати месяцам;

2) актив удерживается главным образом для целей продажи;

3) предполагается, что актив будет реализован в течение двенадцати месяцев после отчетного периода; или

4) актив представляет собой денежные средства или эквивалент денежных средств.

Все прочие активы должны классифицироваться как внеоборотные.

МСФО (IAS) 1 использует термин «внеоборотные» для обозначения материальных, нематериальных активов, а также финансовых активов долгосрочного характера. Он не запрещает использование других терминов при условии ясности их формулировок.

Обязательство должно **классифицироваться как краткосрочное**, если оно удовлетворяет любому из приведенных ниже критериев:

1) предполагается, что обязательство будет погашено в течение обычного операционного цикла;

2) обязательство предназначается, главным образом, для целей продажи;

3) срок его погашения наступает в течение двенадцати месяцев после отчетной даты;

4) организация не имеет безусловного права отложить погашение обязательства как минимум на двенадцать месяцев после отчетного периода.

Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

ОТЧЕТ О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ

Все доходы и расходы периода следует представлять в:

Отчете о совокупном доходе (т.е. в единой форме отчетности); или

в двух формах отчетности:

- отдельном отчете о совокупном доходе; и

- отчете, который начинается с прибыли или убытка за период и показывает прочие компоненты совокупного дохода

В отчете о совокупном доходе должны быть непосредственно показаны, как минимум, следующие статьи:

- ✓ выручка;

- ✓ расходы на финансирование;

- ✓ доля организации в прибыли и убытках ассоциированных компаний и совместных предприятий, учтенная согласно методу долевого участия;

- ✓ расходы по налогу;

- ✓ прибыль/убыток после налогообложения от прекращенной деятельности;

- ✓ оценки до справедливой стоимости за вычетом затрат продажу при выбытии активов или реализуемых групп;

- ✓ прибыль или убыток, представляющий собой суммарный доход минус расходы без учета компонентов прочего совокупного дохода;

- ✓ каждый компонент прочего совокупного дохода, классифицированный по его характеру;

- ✓ доля в прочем совокупном доходе ассоциированных компаний и совместных предприятий, учтенная согласно методу долевого участия;

- ✓ суммарный совокупный доход, представляющий собой изменение в собственном капитале в течение периода в результате состоявшихся операций и иных событий, отличное от тех изменений, которые возникают в результате операций с владельцами, действующими в качестве таковых. Суммарный совокупный доход включает все компоненты «прибыли или убытка» и «прочего совокупного дохода»;

- ✓ прибыль или убыток, а также итоговый совокупный доход должны быть разделены на:

- неконтрольную долю участия;

- держателей акций материнской компании группы.

Раздел 1. Структура и содержание финансовой отчетности

Организация обязана представлять анализ расходов, признанных в прибыли или убытке, используя классификацию, основанную либо на характере расходов, либо на их назначении внутри организации, в зависимости от того, какое представление является надежным и дает более значимую информацию (табл. 1.1, 1.2).

Таблица 1.1

Классификация расходов по характеру расходов

Статьи	Год	
Выручка		X
Прочий доход		X
Изменение в запасах готовой продукции и незавершенного производства	X	
Использованное сырьё и материалы	X	
Расходы на вознаграждение работникам	X	
Расходы на коммунальные услуги	X	
Амортизационные расходы	X	
Прочие расходы	X	
Итого расходы		<u>(X)</u>
Прибыль до уплаты налогов		X

Таблица 1.2

Классификация расходов по назначению расходов

Статьи	Год	
Выручка		X
Себестоимость реализованной продукции		<u>(X)</u>
Валовая прибыль		X
Прочий доход		X
Расходы на сбыт		(X)
Административные расходы		(X)
Прочие расходы		<u>(X)</u>
Прибыль до уплаты налогов		X

ПРОЧИЙ СОВОКУПНЫЙ ДОХОД

Прочий совокупный доход включает статьи дохода и расхода, которые не подлежат признанию в прибыли или убытке. В состав прочего совокупного дохода входят:

- ✓ Изменения прироста переоценки (IAS 16 «Основные средства» и IAS 38 «Нематериальные активы»);
- ✓ Актуарные прибыли (убытки) по планам с установленными выплатами (IAS 19 «Вознаграждения работникам»);
- ✓ Прибыли (убытки), связанные с пересчетом инвестиций в зарубежные предприятия (IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов»);

- ✓ Прибыли и убытки от переоценки имеющихся в наличии для продажи финансовых активов (IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»);
- ✓ При хеджировании денежных потоков, прибыль или убыток по инструменту хеджирований, относящаяся к его эффективной части (IAS 39).

Компоненты прочего совокупного дохода могут быть представлены:

- после налогов; или
- до налогов, с указанием единой суммы в отношении налогов.

Суммы налогов в отношении отдельных составляющих совокупный доход в этом случае раскрываются в примечаниях.

Корректировки в связи с переклассификацией из статей прочего совокупного дохода в прибыль или убыток включаются в соответствующий компонент прочего совокупного дохода и могут быть представлены непосредственно в отчете об изменении капитала либо в примечаниях.

ПРИМЕР ФОРМИРОВАНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ СТАТЕЙ СОВОКУПНОГО ДОХОДА

Все нижеприведенные данные представлены в долл. США.

Исходная информация:

Консолидированный отчет о прибыли и убытках компании за год, закончившийся 31 декабря 2009 г.

Выручка.....	3 30 000
Себестоимость продаж	(200 000)
Валовая прибыль	130 000
Прочие доходы	2000
Коммерческие расходы.....	(29 000)
Административные расходы.....	(50 000)
Прочие расходы.....	(23 000)
Затраты на финансирование.....	(11 000)
Доля прибыли ассоциированных компаний.....	3500
Прибыль до уплаты налогов.....	22 500
Расход по налогу на прибыль.....	(8700)
Прибыль за год	13 800

Консолидированный отчет о финансовом положении компании за год, окончившийся 31 декабря 2008 г. (фрагмент раздела капитал)

Акционерный капитал	20 000
Нераспределенная прибыль	82 000

Пример 1. Изменение резерва переоценки основных средств. В январе текущего года компания приобрела объекты недвижимости стоимостью 35 000. В соответствии с учетной политикой компании недвижимость отражается в отчетности по стоимости с учетом переоценки. Прирост стоимости объектов недвижимости по состоянию на 31 декабря 2009 г., по данным оценщика, составил 1200. Переоценка не учитывалась при составлении отчетности. Ранее объектов недвижимости у компании не было.

Решение. Отражение в учете переоценки основных средств согласно МСФО (IAS) 16:

Дт Основные средства – 1200

Кт Резерв переоценки ОС – 1200

Сумма 1200 представляет собой налогооблагаемую временную разницу, которая приводит согласно МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» к образованию отложенного налогового обязательства. Ставка налога – 20%.

Дт Резерв переоценки – 240

Кт Отложенное налоговое обязательство – 240

Раздел 1. Структура и содержание финансовой отчетности

Консолидированный отчет о совокупном доходе компании за год, закончившийся 31 декабря 2009 г. (фрагмент)

Прочий совокупный доход

Увеличение резерва переоценки ОС	1200
Налог на прибыль	(240)
Итого прочего совокупного дохода	960
Всего совокупного дохода за год	14 760 (13 800 + 960)

Консолидированный отчет об изменениях в капитале компании

Показатели	Акционерный капитал	Нераспределенная прибыль	Резерв переоценки	Итого
Остаток на 1 января 2009	20 000	82 000	–	102 000
Совокупный доход за год		13 800	960	14 760
Остаток на 31 декабря 2009	20 000	95 800	960	116 760

Консолидированный отчет о финансовом положении компании на 31 декабря 2009 г. (фрагмент)

Капитал и резервы

Акционерный капитал	20 000
Нераспределенная прибыль	95 800
Резерв переоценки основных средств	960
Итого	116 760

Пример 2. Прибыль (убыток) от оценки по справедливой стоимости финансовые активы, имеющих в наличии для продажи

В мае 2009 г. компания приобрела 1000 акций общей стоимостью 100; данные инвестиции были отнесены в категорию финансовых активов, имеющих в наличии для продажи. В соответствии с IAS 39 такие активы отражаются в отчетности по справедливой стоимости с отнесением ее изменений на прочий совокупный доход. На отчетную дату рыночная стоимость акций – 120.

Решение. Отражение в учете прироста стоимости 20 в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»:

Дт Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи – 20

Кт Резерв корректировки справедливой стоимости финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи (Прочие резервы) – 20

Сумма 20 представляет собой налогооблагаемую временную разницу, которая приводит согласно МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» к образованию отложенного налогового обязательства. Ставка налога – 20%.

Дт «Прочие резервы» – 4

Кт «Отложенное налоговое обязательство» – 4

Консолидированный отчет о совокупном доходе компании за год, закончившийся 31 декабря 2009 г. (фрагмент)

Прочий совокупный доход

Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи:

Прибыли, возникающие в течение года	20
Налог на прибыль	(4)
Итого прочего совокупного дохода	16
Всего совокупного дохода за год	13 816 (13 800 + 16)

Консолидированный отчет об изменениях в капитале компании

Показатели	Акционерный капитал	Нераспределенная прибыль	Резерв переоценки	Итого
Остаток на 1 января 2009	20 000	82 000	–	102 000
Совокупный доход за год		13 800	16	13 816
Остаток на 31 декабря 2009	20 000	95 800	16	115 816

Консолидированный отчет о финансовом положении компании на 31 декабря 2009 г. (фрагмент)

Капитал и резервы

Акционерный капитал20 000

Нераспределенная прибыль95 800

Резерв переоценки основных средств16

Итого115 816

ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ В СОБСТВЕННОМ КАПИТАЛЕ

Организация обязана представлять отчет об изменениях в собственном капитале (табл. 1.3) и раскрывать в этом отчете следующую информацию:

- ✓ суммарный совокупный доход за период, показывающий отдельно итоговые суммы, относящиеся к владельцам материнской компании и к неконтрольной доли участия;
- ✓ по каждому компоненту собственного капитала – воздействие ретроспективного применения или ретроспективного пересчета, которые признаны в соответствии с МСФО 8;
- ✓ суммы операций с владельцами, выделяя отдельно взносы владельцев и распределения (прибыли) владельцам;
- ✓ выверку между балансовой стоимостью каждого компонента собственного капитала на начало и конец периода, с отдельным раскрытием каждого изменения.

Организация обязана представлять в отчете об изменениях в собственном капитале или в примечаниях сумму дивидендов, признанных в качестве распределений владельцам в течение периода, и соответствующую сумму в пересчете на акцию.

Таблица 1.3

Отчет об изменениях в собственном капитале

Показатели	Акционерный капитал	Эмиссионный доход	Резерв переоценки	Нераспределенная прибыль	Неконтролируемая доля	Всего
Входящий остаток	X	X	X	X	X	X
Изменения в учетной политике и ошибки				(X)	X	(X)
Пересчитан входящий остаток	X	X	X	X	X	X
Совокупный доход за период			X	X	X	X
Дивиденды				(X)	(X)	(X)
Эмиссия акций	X	X				X
Исходящий остаток	X	X	X	X	X	X

ПРИМЕЧАНИЯ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Организация обязана, в той степени, в которой это практически выполнимо, представлять примечания в упорядоченном виде. Организация обязана делать перекрестные ссылки по каждой статье в финансовой отчетности. Ниже представлен порядок примечаний, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности и сопоставлении её с финансовой отчетностью других организаций:

- 1) заявление о соответствии МСФО;
- 2) краткое описание значительных аспектов применяемой учетной политики;
- 3) сопроводительная информация по статьям, представляемым в отчете о финансовом положении, отдельном отчете о прибылях и убытках (если таковой представляется), а также отчетах об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств, в том же порядке, в котором строятся соответствующие отчеты и линейные статьи в этих отчетах; и
- 4) прочие раскрытия информации, в том числе:
 - условные обязательства (IAS 37) и непризнанные договорные обязанности; и
 - раскрытие нефинансовой информации, например, цели и политика управления рисками в организации.

ТЕСТЫ

1. Финансовая отчетность не дает информацию по следующим параметрам организации:

1. Активы.
2. Обязательства.
3. Капитал.
4. Доходы и расходы.
5. Движение денежных средств.
6. Кадровая политика.

2. Полный перечень финансовой отчетности не включает:

1. Бухгалтерский баланс.
2. Отчет о движении денежных средств.
3. Экологический отчет.
4. Примечания.

3. Знания пользователя о хозяйственной деятельности и бухгалтерском учете исходно предполагаются:

1. Достаточными.
2. Отсутствующими.
3. Всесторонними.

4. Отчетность, составленная на основе принципа непрерывности, предполагает, что хозяйственная деятельность будет продолжаться в течение:

1. 6 месяцев.
2. 1 года.
3. Обозримого будущего.

5. В июне компания перечислила платеж за аренду фабрики в октябре, ноябре и декабре. Необходимо отнести арендную плату на расход:

1. Июня.
2. Декабря.
3. Октября, ноября и декабря.

6. В июне компания приобрела ряд товаров в кредит, которые оплатит денежными средствами в марте. В финансовой отчетности за декабрь месяц будет отражена:

1. Кредиторская задолженность поставщику.
2. Дебиторская задолженность.
3. Резерв.

7. Последовательность представления финансовой отчетности предполагает:

1. Сопоставимость показателей за различные периоды.
2. Отсутствие изменений в учетной политике.
3. Отсутствие новых МСФО.

8. Активы и обязательства в отчете о финансовом положении должны представляться с разбивкой по категориям оборотные и внеоборотные, долгосрочные и краткосрочные:

1. Обязательно.
2. Не обязательно.

9. Компания нарушает условия договора долгосрочного займа, в результате заем переходит в категорию подлежащих немедленному погашению по предъявлению. Отчетный период компании заканчивается 30 июня. Заимодавец соглашается не требовать погашения займа до 30 июня, предоставляя вам, как минимум, 12 месяцев для исправления нарушения. Данный заем отражается как:

1. Краткосрочное обязательство.
2. Долгосрочное обязательство.
3. Условное обязательство.

10. Обязательство по отложенному налогу всегда отражается как:

1. Краткосрочное.
2. Долгосрочное.
3. Условное.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 1.1

Ниже представлена оборотно-сальдовая ведомость компании по состоянию на 30 июня 2008 года, \$000:

Статьи	Дебет	Кредит
Выручка от продаж		7400
Закупки	4140	
Запасы на 1 июля 2007 года	695	
Затраты на сбыт	540	
Административные затраты	730	
Дивиденды по привилегированным акциям	60	
Земля (стоимость переоценки)	5250	
Здания: первоначальная стоимость	4000	
накопленная амортизация на 1 июля 2007		1065
Оборудование: первоначальная стоимость	6400	
накопленная амортизация на 1 июля 2007		1240
Дебиторская задолженность	2060	
Обязательства по налогу на прибыль		12
Торговая кредиторская задолженность		1120
Банковский овердрафт		40
Акционерный капитал (номиналом 50 центов)		7000
Эмиссионный доход		2000
Резерв переоценки земли		1500
Накопленная прибыль		1498
12%-ые привилегированные акции		1000
Итого	23 875	23 875

При подготовке финансовой отчетности за год до 30 июня 2008 года следует принять во внимание, что:

(1) Себестоимость запасов на 30 июня 2008 года составляла \$780 000, однако:

(i) Товары, себестоимость которых составляла \$40 000, а продажная цена – \$60 000, оказались бракованными. Теперь чтобы их продать за \$45 000, необходимо истратить дополнительно \$10 000.

(ii) Товары, отправленные заказчику на условиях возможного возврата, в запасы не вошли и были учтены как продажи в июне 2008 года. Их себестоимость составляла \$8000; в выручку они включены на сумму \$12 000. Товары были возвращены клиентом в июле 2008 года.

(2) 1 июля 2007 года было приобретено оборудование за \$1 400 000. Это оборудование включено в оборотно-сальдовую ведомость. Ввиду нормативных требований по эксплуатации данного оборудования компания должна будет через пять лет его демонтировать и уничтожить. На 1 июля 2007 года дисконтированная стоимость затрат по уничтожению оборудования составляла \$200 000 (при использовании ставки дисконтирования в 10%). Данные затраты еще не были учтены.

Компания показывает землю в балансе по переоцененной стоимости. На 30 июня 2008 года рыночная стоимость земли составляла \$5 000 000.

Амортизация начисляется равномерно по следующим ставкам:

Здания:..... 2%

Оборудование: 20%

80% затрат на амортизацию подлежит отнесению на себестоимость и по 10% – на сбыт и на административные расходы.

(3) В себестоимость включены затраты на исследование и разработки в размере \$140 000. Из них \$80 000 – затраты на разработку, которые отвечают критериям признания нематериального актива согласно МСФО 38 *Нематериальные активы*. Проект еще не окончен, но ожидается, что он принесет экономические выгоды на сумму не менее \$70 000.

(4) 1 июня 2008 года компания продала торговую дебиторскую задолженность в размере \$40 000 факторинговой компании за \$35 000; разница была отнесена на административные затраты. По условиям договора компания обязана возместить факторинговой компании любую сумму дебиторской задолженности, которая не была собрана ею в течение трех месяцев.

(5) Задолженность по налогу на прибыль на конец отчетного года \$160 000. Отложенные налоги не учитывать.

(6) Руководство компании в июне 2008 года объявило о выплате окончательных дивидендов за 2008 г. из расчета по 2 цента на акцию.

ЗАДАНИЕ

За период, закончившийся 30 июня 2008 года, подготовьте следующие формы финансовой отчетности в формате МСФО:

- а. Отчет о совокупном доходе,**
- б. Отчет об изменении собственного капитала и**
- с. Отчет о финансовом положении.**

Раздел 1. Структура и содержание финансовой отчетности

Таблицы для решения

Корректировка данных оборотно-сальдовой ведомости, \$000

Показатели	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Выручка от продаж		7400				
Себестоимость	4140					
Запасы	695					
Затраты на сбыт	540					
Административные затраты	730					
Дивиденды по привилег. акциям	60					
Земля (переоценка)	5250					
Здания (первонач. ст.)	4000					
накопленная амортизация на 1 июля 2007		1065				
Оборудование (первонач. ст.)	6400					
– накопленная амортизация на 1 июля 2007		1240				
Дебиторская задолженность	2060					
Обязательства по налогу на прибыль		12				
Торговая кредиторская задолженность		1120				
Банковский овердрафт		40				
Акционерный капитал (номиналом 50 центов) на 30 июня 2008		7000				
Эмиссионный доход на 30 июня 2008		2000				
Резерв переоценки		1500				
Накопленная прибыль		1498				
12%-ые привилегированные акции		1000				
Резерв на ликвидацию						
Финансовые расходы						
Нематериальные активы						
Кредиты и займы						
Расходы по налогу на прибыль						
Дивиденды						
Обязательства по выплате дивидендов						
Итого	23 875	23 875				

Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 30 июня 2008 г., \$000

Выручка от продаж	
Себестоимость	
Валовая прибыль	
Коммерческие расходы	
Управленческие расходы	
Прибыль от продаж	
Финансовые расходы	
Прибыль до налогов	
Налог на прибыль	
Прибыль отчетного года	
Прочий совокупный доход	
Изменение резерва переоценки	
Отложенный налог	
Итого совокупный доход	

Отчет об изменении капитала, \$000

Показатели	Акционерный капитал	Эмиссионный доход	Резерв переоценки	Накопленная прибыль	Итого
1 июля 2007					
Эмиссия акций					
Совокупный доход					
Дивиденды					
30 июня 2008 г.					

Отчет о финансовом положении на 30 июня 2008 г.

АКТИВЫ	
Внеоборотные активы	
Нематериальные активы	
Основные средства	
Оборотные активы	
Запасы	
Торговая дебиторская задолженность	
Итого активы	
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
Капитал	
Акционерный капитал	
Эмиссионный доход	
Резерв переоценки	
Накопленная прибыль	
ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
Привилегированные акции	
Резерв на вывод из эксплуатации основных средств	
КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
Торговая кредиторская задолженность	
Овердрафт	
Обязательства перед факторинговой компанией	
Обязательства по дивидендам	
Обязательства по налогам	
ИТОГО КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	

ЗАДАНИЕ 1.2

Ниже представлена оборотно-сальдовая ведомость компании по состоянию на 31 марта 2008 года, \$000:

Статьи	Дебет	Кредит
Накопленная прибыль на 1 апреля 2007 года		201 255
Резерв переоценки		40 000
Обыкновенные акции (номиналом в 50 центов)		400 000
Отложенные налоги на 1 апреля 2007 г.		16 200
Обязательства по налогу на прибыль	3257	
Банковский овердрафт		10 586
Фабрика: переоцененная стоимость и накопленная амортизация	440 400	207 389
Оборудование: первоначальная стоимость и накопленная амортизация	684 776	218 456
Транспорт: первоначальная стоимость и накопленная амортизация	119 721	34 681
Себестоимость продаж	690 546	
Запасы	69 371	
Дебиторская задолженность	90 164	
Кредиторская задолженность		59 794
Затраты на оплату труда на фабрике и накладные расходы	122 731	
Операционные затраты	98 330	
Выручка от продаж		1 070 935
Уплаченные дивиденды	20 000	
6%-ый вексель (подлежит погашению в 2012 г.)		80 000
Итого	2 339 296	2 339 296

Следует также принять во внимание следующую информацию:

1. Часть оборудования, балансовая стоимость которого составляла \$ 130 000, была повреждена и в конце финансового года проверена на обесценение. В ходе проверки было установлено, что чистая цена продажи этого оборудования составляет \$90 000. Ожидается также, что в последующие три года от использования этого оборудования будет получено:

<i>Год</i>	<i>Денежный поток</i>
1	44 400
2	53 500
3	41 400

Стоимость капитала компании равняется 8%.

Касательно данной части оборудования в резерве переоценки учтена дооценка на сумму \$5000. Амортизация за год была начислена и включена в себестоимость.

2. 12 мая 2008 года начался процесс ликвидации предприятия клиента, дебиторская задолженность которого составляла \$6540 (включена в дебиторскую задолженность, показанную выше). Кредиторы клиента были предупреждены, что на каждый доллар задолженности они получат не более 10 центов.

3. В выручку включены \$30 000, которые относятся к продаже товаров «ABC банку» 1 апреля 2007 года. Договор купли-продажи позволяет любой из сторон требовать, чтобы 31 марта 2009 года компания выкупила эти товары обратно. Цена обратного выкупа будет равняться первоначальной стоимости плюс 8% годовых, начисленных ежегодно. Себестоимость проданных товаров равняется \$22 000.

4. 6%-ый вексель на сумму £50 000 был выпущен 1 июля 2007 года, когда курс фунта к доллару составлял \$1,60 за £1. Курс обмена на 31 марта 2008 года составлял \$1,65 за £1. Проценты по векселю еще не были учтены.

5. На 31 марта 2008 года налогооблагаемые временные разницы составляли \$60 000, а вычитаемые временные разницы – \$12 000, при этом \$20 000 из налогооблагаемых временных разниц относятся к переоценке фабрики в течение года. Обязательство по налогу на прибыль за текущий год приблизительно оценивается в \$33 500. Ставка налога на прибыль равна 24%.

ЗАДАНИЕ

За период, закончившийся 31 марта 2008 года, подготовьте следующие формы финансовой отчетности в формате МСФО:

- а. Отчет о совокупном доходе,**
- б. Отчет об изменении собственного капитала и**
- с. Отчет о финансовом положении.**

Раздел 1. Структура и содержание финансовой отчетности

Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 марта 2008 г., \$000

Выручка от продаж	
Себестоимость	
Валовая прибыль	
Коммерческие расходы	
Управленческие расходы	
Прибыль от продаж	
Финансовые расходы	
Прибыль до налогов	
Налог на прибыль	
Прибыль отчетного года	
Прочий совокупный доход	
Изменение резерва переоценки	
Отложенный налог	
Итого совокупный доход	

Отчет об изменении капитала, \$000

Показатели	Акционерный капитал	Эмиссионный доход	Резерв переоценки	Накопленная прибыль	Итого
1 апреля 2007 г.					
Совокупный доход					
Дивиденды					
Обесценение					
31 марта 2008 г.					

Отчет о финансовом положении на 31 марта 2008 г.

АКТИВЫ	
Внеоборотные активы	
Фабрика	
Оборудование	
Транспорт	
Оборотные активы	
Запасы	
Торговая дебиторская задолженность	
Итого активы	
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
Капитал	
Акционерный капитал	
Резерв переоценки	
Накопленная прибыль	
ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
6%-ый вексель	
Отложенные налоги	
Обязательства по выкупу активов	
КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
Торговая кредиторская задолженность	
Овердрафт	
Обязательства по процентам	
Обязательства по налогам	
ИТОГО КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	

1.3. IAS 8 «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЯ В РАСЧЕТНЫХ БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ И ОШИБКИ»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в том, чтобы предписать критерии выбора и изменения учетной политики, а также порядок учета и раскрытие изменений в учетной политике, изменений в расчетных бухгалтерских оценках и исправлений ошибок. Стандарт предназначен для повышения значимости и надежности финансовой отчетности организации, а также сопоставимости этой финансовой отчетности во времени и с финансовой отчетностью других организаций.

Определение

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

Краткое содержание стандарта

Задача IAS 8 состоит в установлении критериев выбора учетной политики, в определении требований по раскрытию информации о влиянии учетных оценок и ошибок на отчетные данные.

ВЫБОР И ПРИМЕНЕНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

При утверждении учетной политики применяется соответствующий Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО).

Организация обязана последовательно применять свою учетную политику при отражении аналогичных операций и категорий. Учетная политика должна быть последовательна во временном аспекте, чтобы обеспечить возможность сопоставления данных различных отчетных периодов.

Учетная политика изменяется в соответствии с требованиями МСФО или в целях повышения информативности финансовой отчетности. Когда организация меняет учетную политику при первом применении какого-либо Стандарта или Толкования, в котором отсутствуют конкретные переходные положения, применяемые к этому изменению, или когда она меняет учетную политику добровольно, она обязана применять эти изменения ретроспективно.

При ретроспективном применении производится ретроспективный пересчет, который обозначает исправление признания, оценки и раскрытия сумм в элементах финансовой отчетности, как если бы ошибка предшествующего периода никогда не была допущена. Ретроспективное применение учетной политики предусматривает корректировку всех входящих сальдо за предыдущие отчетные периоды по каждому компоненту капитала, а также сводных показателей за предыдущие отчетные периоды.

В результате, отчетные данные должны быть представлены таким образом, как если бы новая учетная политика применялась всегда. Изменения учетной политики должны учитываться ретроспективно, начиная с того момента, когда это осуществимо. Ретроспективное применение неосуществимо, если нельзя определить кумулятивное влияние как на входящий, так и исходящий бухгалтерский баланс за отчетный период.

ИЗМЕНЕНИЯ В РАСЧЕТНЫХ БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ

В результате неопределенностей, свойственных предпринимательской деятельности, многие статьи финансовой отчетности не могут быть точно рассчитаны, а могут быть лишь оценены. Оценка подразумевает суждения, основывающиеся на самой свежей, доступной, надежной информации. Например, может возникнуть необходимость оценить:

- а) безнадежные долги;
 - б) устаревание запасов;
 - в) справедливую стоимость финансовых активов или обязательств;
 - г) сроки полезной службы или ожидаемую схему получения экономических выгод от амортизируемых активов;
- и
- д) гарантийные обязательства.

Использование обоснованных расчетных оценок является важной частью подготовки финансовой отчетности и не делает ее менее достоверной.

Расчетная оценка может пересматриваться, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации или накопления опыта. По своей природе пересмотр оценок не относится к предыдущим периодам и не является исправлением ошибки.

Изменения в применяемой основе оценки – это изменение в учетной политике, а не изменение в расчетной оценке. Когда трудно отличить изменение учетной политики от изменения расчетной оценки, это изменение трактуется как изменение расчетной оценки.

Результат изменения в какой-либо расчетной оценке, за исключением нижеприведенного положения, в обязательном порядке должен признаваться перспективно путем включения его в прибыль или убыток:

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

До той степени, в которой изменение в расчетной оценке вызывает изменения в активах и обязательствах, или связано со статьей собственного капитала, оно в обязательном порядке должно признаваться путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива, обязательства или статьи собственного капитала в периоде этого изменения.

Перспективное применение предполагает внесение изменений в отчетность за текущий и будущие отчетные периоды. Изменение в расчетной оценке может воздействовать только на прибыль или убыток текущего периода либо на прибыль и убыток как текущего, так и будущих периодов. Например, изменение в расчетной оценке суммы безнадежных долгов влияет только на прибыль или убыток текущего периода, поэтому признается в текущем периоде. Однако изменение оценочного срока полезного использования амортизируемого актива влияет на амортизационные расходы компании в текущем и в каждом последующем периоде оставшегося срока полезной службы актива.

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

ОШИБКИ В СВЯЗИ С ИСКАЖЕНИЕМ ИНФОРМАЦИИ

Финансовая отчетность не соответствует МСФО, если она содержит существенные ошибки. Существенность зависит от масштаба и характера пропусков или искажений отчетности в конкретных обстоятельствах.

Пропуски в тексте или искажения отчетности определяются как **существенные**, если они могут оказать влияние на решения пользователей. Пропуск информации, которая была

1.3. IAS 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки»

доступной и которую следовало включить в отчетность предшествующих периодов, классифицируется как ошибка. К ошибкам относятся:

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

Организация обязана исправлять существенные ошибки предшествующего периода ретроспективно в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденной к выпуску после их обнаружения путем:

– пересчета сравнительных сумм за тот предшествующий представленный период (периоды), в котором была допущена соответствующая ошибка;

или

– когда ошибка имела место до самого раннего из представленных предшествующих периодов – путем пересчета входящих остатков активов, обязательств и собственного капитала за самый ранний из представленных предшествующих периодов.

Исправление ошибок может быть неосуществимым, если:

- a) невозможно определить ее влияние;
- b) необходимо вникнуть в намерения руководства;
- c) пересмотр показателей финансовой отчетности требует таких обоснований, которые недоступны.

Организация должна раскрывать информацию о характере и величине каждой ошибки, допущенной в предшествующих периодах:

- по каждой затронутой ошибкой линейной статье финансовой отчетности;
- по базовой и разводненной прибыли на акцию.

Необходимо представить соответствующую сумму исправления на начало самого раннего из представленных отчетных периодов.

При неосуществимости корректировок отчетности предыдущих периодов необходимо провести пересмотр входящих сальдо за самый ранний период, когда это представляется возможным.

Ретроспективное применение новой учетной политики или исправление ошибок, допущенных в предыдущих отчетных периодах, требует наличия доказательств того, что необходимая информация была доступна к моменту утверждения финансовой отчетности за соответствующий отчетный период. Если же таких доказательств нет, то корректировки неосуществимы. В свете сегодняшнего дня строить предположения о намерениях руководства в предыдущих отчетных периодах или оценивать показатели, учтенные в предшествующих периодах, не следует.

ПРИМЕР РЕТРОСПЕКТИВНОГО ПЕРЕСМОТРА ОШИБОЧНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

В 2010 году в компании было обнаружено, что некоторые виды продукции, проданной в течение 2009 года, были неправильно учтены в составе запасов в размере \$6500 по состоянию на 31 декабря 2009 года.

В бухгалтерской отчетности компании за 2010 год отражена выручка в размере \$104 000, себестоимость товаров – \$86 500 (с учетом ошибок в оценке запасов на начало отчетного периода – \$6500 и в налогах на прибыль – \$5250).

В 2009 году отчетность компании содержала следующие показатели, \$:

Выручка.....	73 500
Себестоимость продаж	53 500
Прибыль до налогообложения	20 000
Налоги на прибыль.....	6000
Прибыль	14 000

На начало 2009 года нераспределенная прибыль составила \$20 000, а на конец указанного отчетного периода – \$34 000.

Раздел 1. Структура и содержание финансовой отчетности

Ставка налога на прибыль, по которой облагается прибыль компании, в 2010 и 2009 годах составляла 30%. Других доходов или расходов, кроме налога на прибыль, у нее не было.

Компания владеет только акционерным капиталом на сумму \$5000 и никакими другими компонентами капитала, за исключением нераспределенной прибыли. Ее акции не обращаются на бирже, и информация по прибыли на акцию не раскрывается.

Выписка из Отчета о прибылях и убытках, \$

Показатели	2010 год	Пересмотренные показатели за 2009 год
Выручка	104 000	73 500
Себестоимость продаж	80 000	60 000
Прибыль до налогообложения	24 000	13 500
Налоги на прибыль	7200	4050
Прибыль	16 800	9450

Отчет об изменениях капитала, \$

Показатели	Акционерный капитал	Нераспределенная прибыль	Итого
Сальдо на 31 декабря 2008 года	5000	20 000	25 000
Прибыль за год, оканчивающийся 31 декабря 2009 года – пересмотренный показатель		9450	9450
Сальдо на 31 декабря 2009 года	5000	29 450	34 450
Прибыль за год, оканчивающийся 31 декабря 2010 года		16 800	16 800
Сальдо на 31 декабря 2010 года	5000	46 250	51 250

Выписка из примечаний

Часть проданной в 2009 году продукции была неправильно учтена в составе запасов в размере \$6500 по состоянию на 31 декабря 2009 года. В целях исправления данной ошибки показатели финансовой отчетности за 2009 год были пересмотрены. Результаты пересмотра показателей указанной финансовой отчетности приведены ниже. Это не повлияло на отчетные показатели 2010 года.

Влияние на показатели 2009 года

Показатели	\$
Увеличение себестоимости продаж	6500
Уменьшение расходов по налогам на прибыль	1950
Уменьшение прибыли	4550
Уменьшение запасов	6500
Уменьшение выплачиваемых налогов на прибыль	1950
Уменьшение капитала	4550

ТЕСТЫ

1. Специальные принципы, основные допущения, правила и процедуры, применяемые при представлении финансовой отчетности, – это определение:

1. Учетных оценок.
2. Учетной политики.
3. Перспективного применения.

2. Корректировка балансовой стоимости актива или обязательства или способа использования актива – это определение:

1. Изменения расчетной оценки.
2. Учетной политики.
3. Искажений отчетности.

3. К ошибкам относятся:

- i) математические ошибки;
- ii) ошибки применения учетной политики;
- iii) недосмотр и неправильная интерпретация фактов;
- iv) искажение фактов;
- v) изменения резерва по сомнительным долгам.

1. i – ii.
2. i – iii.
3. i – iv.
4. i – v.

4. Такое применение новой учетной политики в отношении операций, прочих событий и условий, как будто новая политика проводилась всегда, – это:

1. Ретроспективный пересчет показателей финансовой отчетности.
2. Ретроспективное применение.
3. Изменение учетной оценки.

5. Такая корректировка признанной оценки и раскрытия информации о показателях финансовой отчетности, как будто в течение предыдущих периодов ошибки не совершались, – это:

1. Ретроспективный пересмотр показателей финансовой отчетности.
2. Ретроспективное применение.
3. Изменение учетной оценки.

6. Вы одобрили изменение учетной политики в части перехода к ускоренной амортизации. Чтобы внести изменения, необходимо произвести:

1. Ретроспективный пересмотр показателей финансовой отчетности.
2. Ретроспективное применение.
3. Перспективное применение.

7. При выборе учетной политики вам следует принимать во внимание:

1. Только Международные стандарты финансовой отчетности.
2. Только Интерпретации МСФО.
3. Только Принципы составления и представления финансовой отчетности».
4. Интерпретации, Стандарты и «Принципы составления и представления финансовой отчетности».

8. Ретроспективное применение новой учетной политики в отчетности за некоторый период неосуществимо, если вы не можете определить влияние изменений на:

1. Бухгалтерский баланс на начало этого периода.
2. Бухгалтерский баланс на конец этого периода.
3. Бухгалтерский баланс и на начало, и на конец этого периода.

9. При неосуществимости ретроспективного применения в отчетности за некоторый период:

1. Внесите изменения только в отчетность текущего периода.
2. Внесите изменения в отчетность самого раннего из предшествующих отчетных периодов, для которого это возможно.
3. Не вносите никаких изменений.

10. Если организация еще не начала применять новый МСФО, который был выпущен, но не вступил в силу, то:

1. Организации следует отразить этот факт в примечаниях и оценить его влияние.
2. Отчетность организации не будет соответствовать МСФО.
3. Организации следует его игнорировать.

11. Изменение расчетной оценки следует отразить в отчете о совокупном доходе за:

1. Период, в котором была проведена первоначальная оценка.
2. Все предыдущие отчетные периоды.
3. Текущий период и будущие периоды.
4. Только будущие периоды.

12. При обнаружении ошибки предыдущих периодов, допущенных вследствие искажения информации, следует исправить отчетность:

1. Только за тот период, когда была ошибка обнаружена.
2. За самый ранний период, когда это возможно.
3. Только за будущие периоды.

13. Прибыль, зарегистрированная в результате разрешения условного факта, например, судебного разбирательства, – это:

1. Изменение расчетной оценки.
2. Исправление ошибки.
3. Ретроспективный пересмотр показателей финансовой отчетности.

14. Организация переходит к новой учетной политике, предполагающей формирование гарантийного резерва, определяя его величину исходя из 2% от объема продаж товаров. Анализ данных о фактических затратах по исполнению гарантийных обязательств за прошлые годы показывает, что среднее их значение составило 2% от объема продаж, но при этом за один год – 10%, а за другие – 0%. При применении ретроспективных показателей в целях установления величины резерва вы исходите из:

1. Фактически понесенных затрат.
2. 2%.
3. 2%, если только не было изменений в течение конкретного года.

15. Ретроспективное применение предполагает использование информации, которая была доступна:

1. Только на дату бухгалтерского баланса.
2. На момент утверждения отчетности.
3. В любое время.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ**ЗАДАНИЕ 1.3**

При расчете балансовой стоимости запасов компания сначала проводит инвентаризацию для определения их физического количества, а затем оценивает каждую единицу подсчитанных запасов по меньшей из двух величин – себестоимости или чистой цене реализации. В финансовой отчетности компания за предыдущий год отразила подсчитанный 1 млн единиц запасов по себестоимости, поскольку компания считала, что во всех случаях себестоимость была ниже чистой цены реализации. При подготовке финансовой отчетности за отчетный год выяснились следующие моменты, касающиеся оценки запасов на конец предыдущего года:

а) из-за ошибки лиц, проводящих инвентаризацию, 200 000 единиц запасов не были включены в оценку запасов за предыдущий год. Себестоимость каждой такой единицы составляла 3 рубля, и каждая из них была реализована в отчетном году по цене выше 3 рублей;

б) из 1 млн единиц запасов, инвентаризация которых была проведена в конце прошлого года, 100 000 были реализованы в отчетном году по цене 4 рубля за единицу. В финансовой отчетности за прошлый год они были отражены по стоимости 5 руб. каждая. Убыток от продаж был вызван девальвацией валюты страны, в которой запасы были реализованы относительно рубля. Это снижение стоимости валюты произошло в течение отчетного года. Бухгалтер решил, что запасы на начало периода были занижены на 500 000 руб. ($200\,000 \times 3 - 100\,000 \times (5 - 4)$). В предварительном варианте финансовой отчетности бухгалтер скорректировал входящее сальдо нераспределенной прибыли в отчете об изменениях капитала, поскольку обе суммы относились к стоимости запасов предыдущего года. Обе суммы существенны для финансовой отчетности.

ЗАДАНИЕ

Поясните, правильны ли действия бухгалтера.

ЗАДАНИЕ 1.4

В течение 2008 г. были выявлены товары, находящиеся на отдаленном складе, которые не были отражены в учете, начиная с 2004 г. Стоимость неотраженных запасов на конец каждого года была следующей:

	\$000
2004	110
2005	96
2006	80
2007	125

Руководство компании намеревается учесть это как изменение в расчетных оценках и сделать корректировку, в результате которой прибыль за 2008 год увеличится на 125 000 долларов США.

ЗАДАНИЕ

Поясните, правильны ли намерения руководства.

1.4. IAS 10 «СОБЫТИЯ ПОСЛЕ КОНЦА ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА»

Цель

Цель настоящего Стандарта – установить:

а) когда организация должна корректировать показатели финансовой отчетности с учетом событий после конца отчетного периода

и

б) требования к информации, которую организация должна раскрывать в отношении даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, а также событий, произошедших после конца отчетного периода.

Кроме того, согласно настоящему Стандарту, организации не следует составлять свою финансовую отчетность, исходя из допущения непрерывности деятельности, если события, произошедшие после конца отчетного периода, указывают на неприменимость допущения непрерывности деятельности.

Настоящий Стандарт надлежит применять при учете и раскрытии информации о событиях, произошедших после конца отчетного периода.

Определение

События после конца отчетного периода – это события как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят между концом отчетного периода и датой утверждения отчетности к выпуску. Различают два типа таких событий:

а) события, подтверждающие существовавшие на конец отчетного периода условия (корректирующие события после конца отчетного периода)

и

б) события, свидетельствующие о возникших после конца отчетного периода условиях (некорректирующие события после конца отчетного периода).

Краткое содержание стандарта

Процесс утверждения финансовой отчетности к выпуску бывает разным в зависимости от структуры управления, нормативных требований, процедур составления и окончательного оформления финансовой отчетности.

В отдельных случаях организация обязана представлять свою финансовую отчетность на утверждение акционерам уже после её выпуска. В таких случаях финансовая отчетность считается утвержденной к выпуску в день её первоначального выпуска, а не в день её одобрения акционерами. Например, финансовая отчетность может считаться утвержденной к выпуску на дату утверждения её к выпуску Советом директоров.

В отдельных случаях руководство организации обязано представлять финансовую отчетность на утверждение наблюдательному совету (в состав которого входят только неисполнительные директора). В таких случаях финансовая отчетность считается утвержденной к выпуску, когда руководство разрешает её представление наблюдательному совету.

К событиям после конца отчетного периода относятся все события вплоть до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, даже если указанные события произошли после публичного объявления прибыли или иных финансовых показателей.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Корректирующие события после конца отчетного периода

Организация обязана корректировать суммы, признанные в её финансовой отчетности, для отражения последствий корректирующих событий, имевших место после конца отчетного периода. Примеры корректирующих событий:

- вынесение после отчетной даты решения по судебному делу, подтверждающего наличие у организации обязанности на конец отчетного периода;
- получение информации после конца отчетного периода, свидетельствующей либо об обесценении актива по состоянию на конец отчетного периода, либо о необходимости корректировки величины ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива.

Например:

а) банкротство покупателя, произошедшее после конца отчетного периода, обычно подтверждает существование на конец отчетного периода убытка по дебиторской задолженности, и необходимость корректировки организацией балансовой стоимости этой дебиторской задолженности

и

б) продажа запасов после конца отчетного периода может являться свидетельством возможной чистой стоимости реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату;

– определение после конца отчетного периода стоимости активов, приобретенных до конца отчетного периода, или поступлений от выбытия активов, проданных до конца отчетного периода;

– определения после конца отчетного периода величины выплат по планам участия в прибыли или премировании, если по состоянию на конец отчетного периода у организации имелась юридическая или вмененная обязанность произвести такие выплаты в связи с событиями, произошедшими до конца отчетного периода;

– обнаружение фактов мошенничества или ошибок, подтверждающих, что финансовая отчетность искажена.

Некорректирующие события после конца отчетного периода

Организация не вправе корректировать суммы, признанные в её финансовой отчетности, для отражения последствий некорректирующих событий, имевших место после конца отчетного периода.

Примером некорректирующего события после конца отчетного периода является снижение рыночной стоимости инвестиций в период между концом отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Снижение рыночной цены обычно не связано с изменением ценности инвестиций на конец отчетного периода, а отражает обстоятельства, которые возникли после конца отчетного периода.

Дивиденды

Если организация объявляет о выплате дивидендов владельцам долевых инструментов после конца отчетного периода, она не вправе признавать эти дивиденды в качестве обязательства на конец отчетного периода.

Если дивиденды объявлены после конца отчетного периода, но до даты утверждения отчетности к выпуску, то информация о них должна быть раскрыта в примечаниях.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Организация должна раскрывать дату утверждения отчетности к выпуску и наименование органа управления, утвердившего финансовую отчетность к выпуску. Если владельцы компании или другие лица имеют право исправить финансовую отчетность после её выпуска, то данный факт также подлежит раскрытию.

Условия, возникающие после конца отчетного периода, не должны приводить к корректировке финансовой отчетности, но должны адекватным образом отражаться в примечаниях.

Раздел 1. Структура и содержание финансовой отчетности

ниях. Организация должна обновить информацию в примечаниях, относящуюся к фактам, существующим на конец отчетного периода, в свете новой информации, поступившей о них после конца отчетного периода.

Если существенные события происходят после утверждения финансовой отчетности к выпуску, информация о них должна быть доведена до пользователей уже не через финансовую отчетность.

Если *некорректирующие события*, произошедшие после конца отчетного периода, носят существенный характер, то нераскрытие информации о них может повлиять на экономические решения, которые принимают пользователи на основе данной финансовой отчетности. Соответственно организация обязана раскрывать следующую информацию для каждой существенной категории некорректирующих событий, произошедших после конца отчетного периода:

а) характер события

и

б) оценку его финансовых последствий или констатацию невозможности такой оценки.

Ниже приводятся примеры некорректирующих событий, произошедших после конца отчетного периода, по которым, как правило, производится раскрытие информации:

– существенное объединение предприятий после конца отчетного периода или выбытие крупной дочерней компании;

– принятие плана, предусматривающего прекращение деятельности;

– крупные сделки, связанные с приобретением активов, классификацией активов как предназначенные для продажи, экспроприацией крупных активов государством;

– уничтожение важных производственных мощностей организации в результате пожара, произошедшего после конца отчетного периода;

– объявление о готовящейся крупномасштабной реструктуризации или начала её реализации (IAS 37);

– крупные сделки с обыкновенными акциями или потенциально обыкновенными акциями после конца отчетного периода (IAS 33);

– слишком значительное изменение стоимости активов или курсов иностранных валют, произошедшее после конца отчетного периода;

– изменение налоговых ставок или налогового законодательства, которые оказывают значительное влияние на текущие и отложенные налоги;

– принятие значительных договорных обязательств или условных обязательств, например, предоставление крупных гарантий

и

– начало крупного судебного разбирательства, проистекающего исключительно из событий, произошедших после конца отчетного периода.

ТЕСТЫ

1. МСФО (IAS) 10 определяет период, в течение которого происходят события после конца отчетного периода, как начинающийся немедленно после конца отчетного периода и оканчивающийся на дату:

1. Представления финансовой отчетности.
2. Утверждения финансовой отчетности к выпуску.
3. Опубликования финансовой отчетности.

2. 29 января 2010 года руководство компании завершило разработку проекта финансовой отчетности за год, оканчивающийся 31 декабря 2009 года. Какая из указанных ниже дат является датой утверждения финансовой отчетности к выпуску?

1. 4 февраля 2010 года совет директоров рассматривает финансовую отчетность и утверждает ее для представления.

2. 15 февраля 2010 года компания объявляет прибыль и ряд важнейших финансовых показателей по состоянию на 19 марта 2010 года.

3. 18 марта 2010 года финансовая отчетность доводится до сведения акционеров и иных лиц.

4. 25 апреля 2010 года акционеры утверждают финансовую отчетность на ежегодном собрании.

5. 29 апреля 2010 года утвержденная финансовая отчетность направляется в соответствующие государственные органы.

3. 14 февраля 2010 года руководство компании утверждает финансовую отчетность для представления ревизионной комиссии. В состав ревизионной комиссии входят только лица, не занимающие исполнительных должностей, но могут входить и представители работников и других внешних заинтересованных лиц. Какая из указанных ниже дат является датой утверждения финансовой отчетности к выпуску?

1. 21 февраля 2010 года наблюдательный орган утверждает финансовую отчетность.

2. 10 марта 2010 года финансовая отчетность доводится до сведения акционеров и иных лиц.

3. 17 апреля 2010 года акционеры утверждают финансовую отчетность на ежегодном собрании

4. 25 апреля 2010 года утвержденная финансовая отчетность направляется в соответствующие государственные органы.

4. Решением суда после конца отчетного периода подтверждено наличие обязательства компании на конец отчетного периода, которое не было признано в бухгалтерском балансе. Вам необходимо:

1. Откорректировать финансовую отчетность.

2. Не исправлять финансовую отчетность, но отразить факт оплаты в примечаниях.

3. Игнорировать эту информацию.

5. После конца отчетного периода получена информация, свидетельствующая об обесценении актива на конец отчетного периода. Необходимо:

1. Откорректировать финансовую отчетность.

2. Не исправлять финансовую отчетность, но отразить этот факт в примечаниях.

3. Игнорировать эту информацию.

6. После конца отчетного периода получена информация, свидетельствующая о необходимости корректировки ранее учтенного убытка от обесценения. Необходимо:

1. Откорректировать финансовую отчетность.

2. Не исправлять финансовую отчетность, но отразить этот факт в примечаниях.

3. Игнорировать это.

7. Руководство организации узнает о банкротстве клиента, задолженность которого имеется на конец отчетного периода, после конца отчетного периода. Необходимо:

1. Откорректировать финансовую отчетность.

2. Не исправлять финансовую отчетность, но отразить этот факт в примечаниях.

3. Игнорировать эту информацию.

8. После конца отчетного периода организация производит расчет суммы выплат по программе участия в прибыли в отношении периода, за который подготовлена финансовая отчетность. Необходимо:

1. Откорректировать финансовую отчетность.

2. Не корректировать финансовую отчетность, но отразить это в примечаниях.

3. Игнорировать эту информацию.

9. Вы проинформированы о мошенничестве, которое показывает, что финансовая отчетность, которую вы намеревались утвердить в самое ближайшее время, является неверной. Необходимо:

1. Откорректировать финансовую отчетность.
2. Не корректировать финансовую отчетность, но отразить этот факт в примечаниях.
3. Игнорировать эту информацию.

10. В период между концом отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску рыночная стоимость инвестиций организации снизилась. Необходимо:

1. Откорректировать финансовую отчетность.
2. Не корректировать финансовую отчетность, но отразить этот факт в примечаниях.
3. Игнорировать эту информацию.

11. В период между концом отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности для представления компания объявила о своих планах по реорганизации. Данные планы предусматривают закрытие крупного подразделения. Необходимо:

1. Откорректировать финансовую отчетность.
2. Не корректировать финансовую отчетность, но отразить этот факт в примечаниях.
3. Игнорировать эту информацию.

12. В период между концом отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности для представления компания объявила дивиденды. Необходимо:

1. Откорректировать финансовую отчетность.
2. Не корректировать финансовую отчетность, но отразить этот факт в примечаниях.
3. Игнорировать эту информацию.

13. В период между концом отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску правление принимает решение о продаже активов фирмы и ее ликвидации. Необходимо:

1. Откорректировать финансовую отчетность.
2. Не корректировать финансовую отчетность, но отразить этот факт в примечаниях.
3. Игнорировать эту информацию.

14. Организации был предъявлен иск за нарушение правил конкуренции. Юристы организации его опротестовали, и в финансовой отчетности на 31 декабря 2009 года отражалось только условное обязательство в размере \$10 млн. 25 января 2010 года суд вынес решение о возмещении организацией ущерба в размере \$10 млн. Необходимо:

1. Откорректировать финансовую отчетность.
2. Не корректировать финансовую отчетность, но отразить этот факт в примечаниях.
3. Игнорировать эту информацию.

15. 5% активов организации размещены в евро. В период до утверждения финансовой отчетности курс отечественной валюты уменьшается по отношению к евро на 1%. Необходимо:

1. Откорректировать финансовую отчетность.
2. Не корректировать финансовую отчетность, но отразить этот факт в примечаниях.
3. Игнорировать эту информацию.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

Существенные события, происходящие после конца отчетного периода, и их финансовые последствия можно условно разделить на четыре вида:

а) события, которые приводят к корректировкам финансовой отчетности за отчетный период;

б) события, которые подлежат раскрытию только в примечаниях к финансовой отчетности за отчетный период с обязательным раскрытием суммы финансовых последствий;

в) события, которые подлежат раскрытию только в примечаниях к финансовой отчетности за отчетный период без указания суммы финансовых последствий;

г) события, которые не должны раскрываться ни в финансовых отчетах, ни в примечаниях финансовой отчетности за отчетный период.

ЗАДАНИЕ 1.5

Компания оканчивает подготовку отчётности за год, окончившийся 31 декабря 2009 г. Дата утверждения отчетности к выпуску 30 марта 2010 года. В течение года имели место следующие события, в отношении учёта которых финансовый директор обратился к вам за советом:

1. На 31 декабря 2009 г. в торговую дебиторскую задолженность включён остаток на сумму 250 000 долл. в отношении ООО "А". 1 марта 2010 г., когда ООО "А" уже была должна 200 000 долл., начался процесс её банкротства. В свете корреспонденции с распорядителем процесса банкротства получение каких-либо денег необеспеченными кредиторами представляется маловероятным.

2. 15 марта 2010 г. компания продала старое здание своего центрального аппарата за 2,7 млн долл. В конце года здание учитывалось в балансе по стоимости 3,1 млн долл.

3. В конце года в запасы включен новый трансформатор стоимостью 650 000 долл. В январе 2010 г. Евросоюз объявил о том, что трансформаторы такого образца не отвечают нормам безопасности и запретил торговлю ими. В настоящее время изучается альтернативный рынок таких трансформаторов в Сибири, однако рыночная цена там предположительно будет на 30% ниже себестоимости.

4. В феврале 2010 г. иностранная дочерняя компания была национализирована, причем правительство страны пребывания дочерней компании отказалось выплачивать какие бы то ни было компенсации. Чистые активы дочерней компании по состоянию на конец года оцениваются в 200 000 дол.

5. В январе 2010 г. наводнение нанесло ущерб отделению компании на сумму 150 000 долл. Отделение было полностью застраховано.

6. 25 марта 2010 г. в целях привлечения 15 млн долл. компания объявила о выпуске прав из расчёта 1 новая акция на 1 существующую.

ЗАДАНИЕ

Прокомментировать подход к отражению в финансовой отчетности описанных выше ситуаций.

ЗАДАНИЕ 1.6

После того, как была подготовлена отчетность компании за 2009 год, но до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску произошли следующие события:

1. Компания продала один из объектов основных средств, что принесло ей большую прибыль.
2. Компания собрала значительную сумму средств от выпуска облигаций.
3. Оценка объектов основных средств в балансе значительно превышает справедливую стоимость этих активов. Полученные доказательства свидетельствуют о постоянном снижении стоимости этих активов.
4. В период между концом отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску правление принимает решение о продаже активов дочерней компании и ее ликвидации.
5. В период между концом отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску компания клиента ликвидируется. Клиент должен компании крупную сумму денег, и компания не сможет выжить в результате понесенных убытков.
6. В ноябре 2009 г. компания сделала заказ на оборудование у иностранного поставщика. Счет от поставщика на сумму \$300 000 был получен в январе 2010 года. Из счета также следует, что оборудование было отгружено в адрес компании 28 декабря 2009 г.
7. Готовая продукция, отраженная в бухгалтерском балансе по фактической себестоимости в размере \$80 000, была повреждена в ходе хранения на складе. Повреждение не было замечено до середины января 2009 года. Продажная цена поврежденной продукции составляет \$45 000.
8. В октябре 2009 года сотрудник компании был сбит грузоподъемником и получил множественный перелом ноги. Сотрудник подал иск на компанию в размере \$500 000. Иск не был отражен в бухгалтерском учете в конце отчетного периода. Суд вынес решение в пользу сотрудника и обязал компанию возместить ущерб.

ЗАДАНИЕ

Объясните, как вышеприведенные события повлияют на финансовую отчетность компании за 2009 год.

ЗАДАНИЕ 1.7

Компания «Альфа» составляет отчетность по МСФО за 2009 год. В январе 2010 года ее специалистам стала известна следующая информация:

1. 10 января компания «Бэтта», торговая задолженность которой перед компанией «Альфа» по состоянию на 31 декабря 2009 года составляла 22 800 тыс. руб., объявила о своей неспособности погашать текущие финансовые обязательства. Финансовое положение компании «Бэтта» ухудшалось в течение последних трех лет.

2. 10 января компания «Гамма», торговая задолженность которой перед компанией «Альфа» по состоянию на 31 декабря 2009 года составляла 19 550 тыс. руб., понесла серьезные финансовые потери в результате пожара на складе. Пожар произошел в ночь с 3 на 4 января 2010 года. Это событие с большой долей вероятности приведет к тому, что компания «Гамма» не сможет погасить долги.

3. 12 января компания «Альфа» провела тестирование своих активов на соответствие их балансовой стоимости на отчетную дату возмещаемой стоимости. Результаты тестирования показали, что возмещаемая стоимость завода, на котором производится продукция компании «Альфа», ниже балансовой стоимости на 15 000 тыс. руб. Снижение стоимости произошло из-за того, что спрос на продукцию, выпускаемую этим заводом, снижался в течение нескольких месяцев.

4. 15 января компания «Альфа» провела дополнительную эмиссию 100 000 простых акций номиналом 1000 руб. каждая. Привлеченные средства составили 250 000 тыс. руб. Дополнительная эмиссия была одобрена и подготовлена еще в 2009 году, но отложена из-за снижения деловой активности в период новогодних и рождественских праздников.

5. 20 января компания «Альфа» завершила сделку по покупке компании «Дэльта», которая была начата в феврале 2009 года. Сумма сделки составила 100 000 тыс. руб. Чистые активы компании «Дэльта» на дату совершения сделки составляли 98 000 тыс. руб.

6. 25 января юрист компании «Альфа» оценил вероятность экономических потерь в отношении трех судебных исков, предъявленных компании «Альфа» 5 ноября, 10 декабря 2009 года, а также 15 января 2010 года. По мнению юриста, вероятность признания компании «Альфа» виновной в первом и третьем случаях высокая, а во втором – велика вероятность выиграть дело. Сумма убытков в первом случае может составлять от 12 000 тыс. до 18 000 тыс. руб., в третьем – от 5600 тыс. до 10 000 тыс. руб., а по второму иску юрист предполагает выиграть 5000 тыс. руб.

7. 27 января компания «Альфа» продала компании «Зетта» большую партию товаров на сумму 58 000 тыс. руб.

С точки зрения финансовой отчетности компании «Альфа» все финансовые последствия перечисленных событий являются существенными. Финансовый год компании заканчивается 31 декабря, финансовая отчетность утверждается к выпуску 28 января.

ЗАДАНИЕ

Требуется определить:

- 1. К какому виду финансовых последствий можно отнести перечисленные события.**
- 2. Суммы корректировок или раскрытий, если они необходимы.**

1.5. IAS 7 «ОТЧЕТЫ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ»

Цель

Информация о движении денежных средств компании полезна в том, что дает пользователям финансовой отчетности основу для оценки способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты и её потребностей в денежных средствах. Экономические решения, принимаемые пользователями, требуют оценки способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты, распределения во времени и определенности их создания.

Цель данного стандарта заключается в требовании предоставления информации об исторических изменениях в денежных средствах и эквивалентах денежных средств компании посредством отчетов о движении денежных средств, в которых производится классификация поступлений и платежей денежных средств за период, получаемых от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Определения

Денежные средства – включают деньги в кассе и на текущем счете компании.

Эквиваленты денежных средств – краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в заранее известную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения их стоимости.

Движение денежных средств – поступления и платежи денежных средств и их эквивалентов.

Операционная деятельность – основная приносящая выручку деятельность компании и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности.

Инвестиционная деятельность – приобретение и продажа долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

Финансовая деятельность – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств компании.

Краткое содержание стандарта

В отчете о движении денежных средств должны отражаться денежные потоки отчетного периода с их разделением по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Компания представляет движение денежных средств в результате ведения операционной, инвестиционной и финансовой деятельности в такой форме, которая наиболее адекватна специфике ее хозяйственной деятельности.

Классификация потоков по категориям деятельности обеспечивает представление информации, позволяющей пользователям оценить влияние каждого вида деятельности на финансовое положение компании и на сумму денежных средств (и их эквивалентов). Данная информация может также использоваться для анализа связи между указанными категориями деятельности.

ОПЕРАЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Сумма денежных средств, возникающая в результате операционной деятельности, является важнейшим показателем того, создает ли данная категория деятельности достаточно денежных средств для погашения займов, поддержания производительной способности компании, выплаты дивидендов (и осуществления новых инвестиций) без привлечения внешних источников финансирования.

Денежные потоки по операционной деятельности формируются главным образом в ходе основной деятельности, создающей выручку компании. Таким образом, они обычно являются результатом операций, влияющих на образование чистой прибыли.

Примерами потоков денежных средств по операционной деятельности могут служить:

- поступления от продажи товаров и предоставления услуг;
- поступления рентных платежей за предоставление прав;
- выплаты поставщикам товаров (и услуг);
- выплаты работникам;
- выплаты (или возмещение) налогов на прибыль, кроме относящихся к финансовой или инвестиционной деятельности.

ИНВЕСТИЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Отдельное раскрытие информации о денежных потоках по инвестиционной деятельности отражает масштабы расходов на ресурсы, предназначенные для создания в будущем дохода и потоков денежных средств. Примерами потоков денежных средств по инвестиционной деятельности могут служить:

- выплаты для приобретения основных средств, нематериальных активов и прочих внеоборотных активов. К ним относятся выплаты, связанные с капитализацией затрат квалифицируемых активов;
- поступления от продажи основных средств, нематериальных активов и прочих внеоборотных активов;
- выплаты по приобретению акций или долговых инструментов других компаний, а также долей в совместных предприятиях.

ФИНАНСОВАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Отдельное раскрытие информации о потоках денежных средств по финансовой деятельности необходимо для прогнозирования денежных требований со стороны тех, кто предоставляет компании капитал. Примерами денежных потоков по финансовой деятельности могут служить:

- поступления от эмиссии акций или выпуска других долевого инструментов;
- выплаты собственникам при выкупе или погашении акций компании;
- поступления от эмиссии облигаций, векселей, залоговых, займов, а также от прочих краткосрочных или долгосрочных долговых инструментов;
- выплаты в погашение займов;
- выплаты арендатором в погашение обязательства по финансовой аренде.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ДАННЫХ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Компания должна представлять данные о движении денежных средств от операционной деятельности, используя либо:

а) **прямой метод**, в соответствии с которым раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и платежей
либо

б) **косвенный метод**, при котором прибыль или убыток корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или платежей по основной деятельности, и статей доходов и расходов, связанных с поступлением или выбытием денежных средств по инвестиционной или финансовой деятельности.

Раздел 1. Структура и содержание финансовой отчетности

Компаниям рекомендуется в отчете о движении денежных средств отражать денежные потоки по операционной деятельности на основе прямого метода, так как данный метод обеспечивает представление той информации, которую не позволяет получить косвенный метод. В соответствии с **прямым методом** информация об основных видах валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей может быть получена либо:

- 1) из учетных записей компании
либо
- 2) путем корректировки показателей продаж, себестоимости продаж (доходов в виде процентов и аналогичных доходов, расходов на выплаты процентов и аналогичных расходов для финансовых учреждений) и других статей в отчете о прибылях и убытках с учетом:
 - изменений в запасах и операционной дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода;
 - других неденежных статей;
 - прочих статей, ведущих к возникновению инвестиционных или финансовых денежных потоков.

При использовании **косвенного метода** чистый поток денежных средств от операционной деятельности определяется путем корректировки прибыли или убытка с учетом следующего:

- а) изменений в запасах и операционной дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода;
- б) неденежных статей, таких как амортизация, оценочные обязательства, отложенные налоги, нереализованные прибыли или убытки по операциям с иностранной валютой, нераспределенные прибыли ассоциированных компаний и доля меньшинства;
- и
- в) всех прочих статей, результатом которых является движение денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ДАННЫХ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ И ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Компания должна отдельно представлять основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей, возникающих от инвестиционной и финансовой деятельности.

Проценты и дивиденды

Информацию о движении денежных средств, обусловленном получением и выплатой процентов и дивидендов, следует раскрывать отдельно и соответственно классифицировать как потоки по операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

В отчете о движении денежных средств раскрывается информация о совокупных процентных платежах в течение отчетного периода (независимо от того, отражалась ли она как расход в отчете о прибылях и убытках или капитализировалась в соответствии с МСФО 23 «Затраты по займам»).

В отчетности финансовых институтов выплаченные и полученные проценты и дивиденды обычно классифицируются как денежные потоки по операционной деятельности. Что же касается других компаний, то единое мнение о классификации таких потоков отсутствует.

Выплаченные проценты, полученные проценты и дивиденды могут классифицироваться как потоки денежных средств по операционной деятельности, если они участвуют в формировании чистой прибыли.

Альтернативным образом выплаченные проценты, полученные проценты и дивиденды могут рассматриваться соответственно как потоки по финансовой или инвестиционной деятельности, поскольку они представляют собой затраты на приобретение финансовых ресурсов или доход на инвестированный капитал.

Выплаченные дивиденды могут классифицироваться как потоки денежных средств по финансовой деятельности, так как они представляют собой затраты на приобретение финансовых ресурсов.

Альтернативным образом выплаченные дивиденды могут отражаться как денежные потоки по операционной деятельности, чтобы помочь пользователям оценить способность компании выплачивать дивиденды за счет денежных средств, формируемых операционной деятельностью.

Налоги на прибыль

Выплаты налогов обычно относятся к потокам по операционной деятельности. В тех случаях, когда связанные с налогами потоки денежных средств относятся к двум и более видам деятельности, раскрывается информация об общей сумме выплаченных налогов.

Информация о движении денежных средств, обусловленном выплатой налогов на прибыль, должна раскрываться отдельно, а соответствующие потоки денежных средств должны классифицироваться как операционная деятельность, за исключением случаев, когда такие денежные средства можно однозначно соотнести с финансовой и инвестиционной деятельностью.

Неденежные операции

Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств, в отчет о движении денежных средств не включаются.

Данные о подобных операциях должны раскрываться в финансовой отчетности так, чтобы обеспечить представление всей значимой информации о данной инвестиционной и финансовой деятельности.

Многие виды инвестиционной и финансовой деятельности не оказывают прямого влияния на текущие денежные потоки, хотя могут воздействовать на структуру капитала и активов компании. Примерами неденежных операций являются:

- приобретение активов либо путем принятия на себя соответствующих обязательств, либо посредством финансовой аренды;
- приобретение компании посредством эмиссии акций;
- конвертирование задолженности в собственный капитал.

ТЕСТЫ

1. Компания представляет консолидированную отчетность с сопоставимыми показателями за 5 предыдущих периодов. За какое количество периодов требуется представить отчеты о движении денежных средств?

- 1.
- 5.
- 6.

2. Отчеты о движении денежных средств должны составлять:

1. Все компании.
2. Компании, зарегистрированные на бирже.
3. Финансовые организации.

3. В отчете о движении денежных средств представлена информация, которая позволяет пользователям оценить изменения:

1. Чистых активов компании.
2. Финансовой структуры.
3. Ликвидности.
4. Платежеспособности.
5. Рентабельности.

Раздел 1. Структура и содержание финансовой отчетности

4. Отчет о движении денежных средств, составленный прямым методом, позволяет проанализировать взаимосвязь между:

1. Рентабельностью.
2. Остатками денежных средств.
3. Использованием активов и обязательств.
4. Численностью кадров.

5. Оплата продаж и закупок, затрат на оплату труда и общих накладных расходов входит в состав:

1. Операционной деятельности.
2. Инвестиционной деятельности.
3. Финансовой деятельности.

6. Приобретение и выбытие внеоборотных активов – это деятельность:

1. Операционная.
2. Инвестиционная.
3. Финансовая деятельность.

7. Деятельность, приводящая к изменению размера собственного и заемного капитала, – это:

1. Операционная деятельность.
2. Инвестиционная деятельность.
3. Финансовая деятельность.

8. Инвестиция классифицируется как эквивалент денежных средств только в том случае, если она характеризуется:

1. Низкой ликвидностью и низким риском.
2. Ликвидностью и низким риском.
3. Ликвидностью и умеренным риском.

9. Максимальный срок погашения эквивалента денежных средств:

1. 3 месяца.
2. 6 месяцев.
3. 1 год.

10. Движение денег, связанное с получением и возвратом банковских кредитов, обычно рассматривается как:

1. Операционная деятельность.
2. Инвестиционная деятельность.
3. Финансовая деятельность.
4. Эквиваленты денежных средств.

11. Если банковские овердрафты представляют неотъемлемый компонент управления денежными средствами компании, то они рассматриваются как:

1. Операционная деятельность.
2. Инвестиционная деятельность.
3. Финансовая деятельность.
4. Эквиваленты денежных средств.

12. Оплата лизингового платежа:

1. Относится только к операционной деятельности.
2. Относится только к финансовой деятельности.
3. Отражается частично в операционной, а частично в финансовой деятельности.

13. Величина денежных потоков по операционной деятельности является основным показателем, показывающим, достаточно ли денежных средств создает операционная деятельность для:

1. Погашения займов.
2. Поддержания производительной способности компании.
3. Выплаты дивидендов.
4. Осуществления новых инвестиций.
5. Всего вышеперечисленного.

14. При каком из методов отчет о движении денежных средств начинается с показателя чистой прибыли?

1. Прямом.
2. Косвенном.
3. Обоих.
4. Ни при одном.

15. При каком из методов отчет о движении денежных средств начинается с показателя изменения запасов?

1. Прямом.
2. Косвенном.
3. Обоих.
4. Ни при одном.

16. Движение денежных средств в результате получения или выплаты процентов и дивидендов следует:

1. Раскрывать отдельно.
2. Отражать свернуто.
3. Не включать в отчет о движении денежных средств.

17. Выплаченные налоги обычно классифицируются как движение денежных средств по:

1. Операционной деятельности.
2. Инвестиционной деятельности.
3. Финансовой деятельности.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 1.8

Компания «А» в течение 2009 года совершила следующие хозяйственные операции:

1. Объявила и выплатила денежные дивиденды за предыдущий год в сумме 25 420 тыс. руб.

2. Погасила собственные облигации, заплатив 32 000 тыс. руб., из которых 30 000 тыс. руб. – погашение номинала облигаций и 2000 тыс. руб. – оплата купона за 6 месяцев.

3. Приобрела участок земли за 80 000 тыс. руб. для строительства нового административного здания путем увеличения суммы долгосрочного займа. Денежные средства были напрямую переведены банком продавцу.

4. Компания «А» реализовала свою долю в дочерней компании «В» с прибылью 8900 тыс. руб. Доля составляла 90% от общей стоимости активов. Балансовая стоимость инвестиции (90%) на момент реализации в отчетности компании «А» составляет 51 100 тыс. руб. Справедливая стоимость 90% чистых активов компании «А» на дату реализации составляла 53 000 тыс. руб.

5. Компания «А» выплатила арендные платежи:

– по договорам операционной аренды на сумму 3000 тыс. руб. (из которых 2700 тыс. руб. – оплата стоимости оборудования и 300 тыс. руб. – проценты за право его использования);

– по договорам финансовой аренды 25 800 тыс. руб. (из которых 22 000 тыс. руб. – оплата стоимости оборудования и 3800 тыс. руб. – проценты за право его использования).

6. Компания «А» получила кредит на пополнение оборотных средств в размере 180 000 тыс. руб.

7. Компания «С» оплатила товары, поставленные компанией «А» на сумму 19 400 тыс. руб., беспроцентным векселем со сроком погашения через 30 дней. Компания «С» всегда оплачивает свои векселя в срок.

8. Компания «А» заплатила ежемесячную сумму по кредиту, который был получен на приобретение оборудования, в размере 5000 тыс. руб. (4500 тыс. руб. – погашение основного долга и 500 тыс. руб. – оплата процентов).

9. Компания «А» уплатила налог на прибыль в сумме 2900 тыс. руб., который был начислен за предыдущий год по реализации одного из заводов компании.

10. Компания «А» оплатила авансовый платеж по налогу на прибыль за текущий год в сумме 9500 тыс. руб.

Все операции для компании «А» являются существенными и должны быть отражены в отчете о движении денежных средств по МСФО.

ЗАДАНИЕ

Требуется определить:

1. К какому виду деятельности (операционной, инвестиционной или финансовой) должна быть отнесена каждая операция.

2. В составе каких позиций (денежных или неденежных) будет отражена каждая операция.

3. Сумму, в которой каждая операция будет отражена в отчете, если он составлен прямым методом.

ЗАДАНИЕ 1.9

Имеется следующая информация.

Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2009 года, долл.

Выручка.....	850 000
Себестоимость продаж	(637 500)
Валовая прибыль	212 500
Административные расходы	(28 100)
Операционные расходы	(73 600)
Прибыль от операционной деятельности.....	110 800
Финансовые расходы	(15 800)
Прибыль до налогообложения.....	95 000
Налог на прибыль	(44 000)
Чистая прибыль за период	51 000
Прочий совокупный доход	
Резерв переоценки.....	20 000
Итого совокупный доход за период	71 000

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2009 года, долл.

АКТИВЫ	2009	2008
Долгосрочные активы		
Основные средства		
Конторские здания	250 000	220 000
Оборудование	35 000	20 000
Транспортные средства	6 000	4 000
Долгосрочные кредиты, предоставленные директорам	64 000	60 000
	<u>355 000</u>	<u>304 000</u>
Краткосрочные активы		
Запасы	82 000	42 000
Дебиторская задолженность	63 000	43 000
Предоплаченные расходы	21 000	16 000
Средства на счете в банке	–	6 000
	<u>166 000</u>	<u>107 000</u>
Итого активов	521 000	411 000
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Капитал и резервы		
Акционерный капитал	100 000	120 000
Резерв переоценки	20 000	–
Нераспределенная прибыль	147 000	121 000
	<u>267 000</u>	<u>241 000</u>
Долгосрочные обязательства		
Долгосрочные займы	99 000	125 000
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	72 000	35 000
Банковский овердрафт	43 000	–
Обязательства по налогам	40 000	10 000
	<u>155 000</u>	<u>45 000</u>
Всего капитала и обязательств	521 000	411 000

Раздел 1. Структура и содержание финансовой отчетности

Отчет об изменениях в капитале за год, закончившийся 31 декабря 2009 года, долл.

Показатели	Акционерный капитал	Резерв переоценки	Нераспределенная прибыль	Итого
Сальдо на 1.01.2008	120 000		121 000	241 000
Совокупный доход		20 000	51 000	71 000
Дивиденды			(25 000)	(25 000)
Выкуп собственных акций	(20 000)			(20 000)
Сальдо на 31.12.2009	<u>100 000</u>	<u>20 000</u>	<u>147 000</u>	<u>267 000</u>

Дополнительная информация:

1. В операционные расходы были включены амортизационные отчисления по следующим статьям:

- оборудование 25 000 долл.;
- транспортные средства 2000 долл.

2. Полностью амортизированное оборудование, первоначальная стоимость которого составляла 15 000 долларов, было продано за 5000 долларов в отчетном году. Прибыль включена в операционные расходы.

ЗАДАНИЕ

На основании вышеприведенной годовой финансовой отчетности компании составьте отчет о движении денежных средств прямым и косвенным методом.

Таблицы для решения.

Отчет о движении денежных средств за год, закончившийся 31 декабря 2009 года

Показатели	Сумма, долл.
Денежные потоки от операционной деятельности	
Поступления денежных средств от клиентов	
Выплаты денежных средств поставщикам и работникам	
Денежные средства, полученные по операционной деятельности	
Выплаченные проценты	
Выплаченные налоги	
Чистые денежные средства от операционной деятельности	
Денежные потоки от инвестиционной деятельности	
Приобретения основных средств	
Поступления от продажи оборудования	
Кредиты, предоставленные директорам	
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности	
Денежные потоки от финансовой деятельности	
Уменьшение долгосрочных кредитов	
Выкуп собственных акций	
Выплаченные дивиденды	
Чистые денежные средства от финансовой деятельности	
Чистое уменьшение денежных средств и их эквивалентов	
Денежные средства и их эквиваленты на начало отчетного периода	
Денежные средства и их эквиваленты на конец отчетного периода	

**Выдержка из отчета о движении денежных средств за год,
закончившийся 31 декабря 2009 года, долл. (косвенный метод)**

Движение денежных средств по операционной деятельности		
Прибыль до выплаты процентов и налогов		
Поправки:	Амортизация	
	Прибыль от продажи оборудования	
Прибыль от операционной деятельности до внесения изменений в оборотном капитале		
Увеличение суммы запасов		
Увеличение суммы дебиторской задолженности		
Увеличение суммы prepaid расходов		
Увеличение суммы кредиторской задолженности		
Денежные средства, полученные от операционной деятельности		

ЗАДАНИЕ 1.10

Имеется следующая исходная информация.

Отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2008 г., \$ млн

Выручка.....	300
Себестоимость продаж	(200)
Валовая прибыль	100
Операционные расходы	(49)
Прибыль по операционной деятельности.....	51
Прибыль от продажи земли.....	4
Убыток от продажи основных средств	(3)
Прибыль до уплаты процентов и налога на прибыль.....	52
Проценты к уплате	(2)
Прибыль до налогообложения	50
Налог на прибыль.....	(20)
Прибыль после налогообложения.....	30

Примечания:

Дивиденды текущего года не выплачены

Раздел 1. Структура и содержание финансовой отчетности

Отчет о финансовом положении	<u>31.12.2008</u>	<u>1.01.2008</u>
	<u>\$ млн</u>	<u>\$ млн</u>
Необоротные активы:		
Нематериальные активы	18	42
Основные средства	<u>240</u>	<u>207</u>
	258	249
Текущие активы:		
Запасы	120	80
Торговая и прочая дебиторская задолженность	90	68
Государственные ценные бумаги	1	
Банк	<u>1</u>	<u>1</u>
	<u>212</u>	<u>149</u>
Итого активы	<u>470</u>	<u>398</u>
Капитал и обязательства:		
Акционерный капитал	200	180
Эмиссионный доход	20	5
Резерв по переоценке	20	10
Нераспределенная прибыль	<u>65</u>	<u>35</u>
	305	230
Долгосрочные обязательства:		
Облигации	15	20
Текущие обязательства:		
Торговые кредиторы	68	54
Налог на прибыль	17	19
Овердрафт	<u>65</u>	<u>75</u>
	<u>150</u>	<u>148</u>
Итого капитал и обязательства	<u>470</u>	<u>398</u>

Движение основных средств, \$ млн:

Первоначальная стоимость на 1 января 2008	252
Поступления основных средств	66
Переоценка.....	10
Выбытие: первоначальная стоимость	(42)
Первоначальная стоимость на 31 декабря 2008	<u>286</u>
Амортизация на 1 января 2008.....	45
Амортизационные начисления в течение года.....	10
Выбытие: накопленная амортизация.....	(9)
Амортизация на 1 декабря 2008.....	<u>46</u>
Остаточная стоимость 1.01.2008.....	207
Остаточная стоимость 31.12.2008.....	240

ЗАДАНИЕ

Подготовьте Отчет о движении денежных средств за год, закончившийся 31 декабря 2008 года, используя прямой и косвенный метод.

Таблицы для решения

**Движение денежных средств за год,
заканчивающийся 31 декабря 2008 года, \$ млн (косвенный метод)**

Движение денежных средств по операционной деятельности		
Прибыль до выплаты процентов и налогов		
Поправки:	Амортизация	
	Амортизация нематериальных активов	
	Прибыль от продажи земли	
	Убыток от продажи основных средств	
Прибыль от операционной деятельности до внесения изменений в оборотном капитале		
Увеличение суммы запасов		
Увеличение суммы дебиторской задолженности		
Увеличение суммы кредиторской задолженности		
Денежные средства, полученные от операционной деятельности		
Уплаченные проценты		
Уплаченный налог на прибыль		
Чистые денежные средства от операционной деятельности		
Движение денежных средств по инвестиционной деятельности		
Приобретение основных средств		
Поступления от продажи активов		
Покупка государственных ценных бумаг		
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности		
Движение денежных средств по финансовой деятельности		
Поступления от эмиссии акций		
Погашение задолженности по облигациям		
Выплаченные дивиденды		
Чистые денежные средства от финансовой деятельности		
Чистый приток денежных средств и денежных эквивалентов		
Денежные средства на начало периода		
Денежные средства на конец периода		

**Выдержка из отчета о движении денежных средств за год,
заканчивающийся 31 декабря 2008 года, \$ млн (прямой метод)**

Потоки денежных средств от операционной деятельности

Поступления денежных средств от клиентов

Выплаты денежных средств поставщикам и работникам

Чистые денежные средства от операционной деятельности

ЗАДАНИЕ 1.11

Ниже представлены Отчет «Бомбей Лтд» о Прибылях и Убытках за год компании, закончившийся 31 декабря 2009 года, и Бухгалтерский Баланс на 31 декабря 2008 и 2009 года.

Отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2009 года

	<u>\$млн</u>
Выручка.....	360
Себестоимость продаж	(70)
Валовая прибыль	290
Операционные расходы.....	(80)
Прибыль до уплаты процентов и налога на прибыль....	210
Проценты к уплате	(14)
Прибыль до налогообложения	196
Налог на прибыль.....	(62)
Чистая прибыль	134

Отчет о финансовом положении	31.12.2009	31.12.2008
	<u>\$ млн</u>	<u>\$ млн</u>
Основные средства:	639	668
Оборотные активы:		
Запасы	12	10
Торговая и прочая дебиторская задолженность	38	29
Денежные средства	24	28
	<u>74</u>	<u>67</u>
Итого активы	<u>713</u>	<u>735</u>
Капитал и обязательства:		
Акционерный капитал	198	182
Нераспределенная прибыль	343	245
	<u>541</u>	<u>427</u>
Долгосрочные обязательства:		
Облигации	100	250
Текущие обязательства:		
Торговые кредиторы	6	3
Налог на прибыль	51	43
Задолженность по дивидендам	15	12
	<u>72</u>	<u>58</u>
Итого капитал и обязательства	<u>713</u>	<u>735</u>

Дополнительная информация:

1. Основные средства, \$ млн:

Первоначальная стоимость 1 января 2009	780
Поступления	45
Выбытие: первоначальная стоимость	(27)
Первоначальная стоимость 31 декабря 2009	798
Амортизационные отчисления на 1 января 2009	112
Амортизационные отчисления за период	59
Выбытие: накопленная амортизация.....	(12)
	<u>159</u>
Остаточная стоимость на 1 января 2009 года.....	668
Остаточная стоимость на 31 декабря 2009 года.....	639

2. В состав операционных расходов включен убыток от продажи основных средств в размере \$ 9 млн.

3. Объявленные дивиденды составляют \$ 36 млн.

ЗАДАНИЕ

Подготовьте Отчет о Движении Денежных Средств «Бомбей Лтд» за год, закончившийся 31 декабря 2009 года, используя косвенный и прямой метод.

Таблицы для решения

Отчет о движении денежных средств за год, заканчивающийся 31 декабря 2009 года

Движение денежных средств от операционной деятельности		\$ млн
Прибыль до выплаты процентов и налогов		
Поправки:	Амортизация	
	Убыток от продажи основных средств	
Прибыль от операционной деятельности до внесения изменений в оборотном капитале		
Увеличение суммы запасов		
Увеличение суммы дебиторской задолженности		
Увеличение суммы кредиторской задолженности		
Денежные средства, полученные от операционной деятельности		
Уплаченные проценты		
Уплаченный налог на прибыль		
Чистый приток денежных средств от операционной деятельности		
Движение денежных средств по инвестиционной деятельности		
Приобретение основных средств		
Поступления от продажи основных средств		
Чистый отток денежных средств от инвестиционной деятельности		
Движение денежных средств по финансовой деятельности		
Поступления от эмиссии акций		
Погашение задолженности по облигациям		
Выплаченные дивиденды		
Чистый приток денежных средств от финансовой деятельности		
Чистый приток денежных средств и денежных эквивалентов		
Денежные средства на начало		
Денежные средства на конец		

Выдержка отчета о движении денежных средств за год, заканчивающийся 31 декабря 2009 года, \$ млн (прямой метод)

Потоки денежных средств от операционной деятельности

Поступления денежных средств от клиентов

Выплаты денежных средств поставщикам и работникам

Чистые денежные средства от операционной деятельности

1.6. IAS 34 «ПРОМЕЖУТОЧНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в определении минимального содержания промежуточной финансовой отчетности и установления принципов для признания и оценки в полной и сжатой финансовой отчетности за промежуточный период. Своевременная и надежная промежуточная отчетность повышает способность инвесторов, кредиторов и других лиц выявить возможности создания компанией прибыли и потоков денежных средств, оценить её финансовое состояние и ликвидность.

Определения

Промежуточный период – это отчетный период, продолжительность которого короче полного финансового года.

Промежуточная финансовая отчетность – означает финансовую отчетность, содержащую либо полный комплект финансовой отчетности (как описано в IAS 1), либо набор сжатых финансовых отчетов (как описано в настоящем Стандарте) за промежуточный период.

Краткое содержание стандарта

Международные Стандарты Финансовой Отчетности (МСФО) не требуют обязательного составления промежуточной финансовой отчетности. На практике такое требование часто предъявляется фондовыми биржами или аналогичными институтами к компаниям, чьи акции свободно обращаются на рынке.

Настоящий стандарт применяется в том случае, если от компании требуется представление промежуточной финансовой отчетности, или компания по своему усмотрению формирует промежуточные отчеты. Однако Совет по МСФО поощряет компании, чьи акции и другие ценные бумаги обращаются на рынке, публиковать промежуточную финансовую отчетность.

В соответствии с настоящим Стандартом компании имеют право готовить полный набор финансовой отчетности для каждого промежуточного периода, включая:

- Отчет о финансовом положении.
- Отчет о совокупном доходе.
- Отчет об изменениях капитала.
- Отчет о движении денежных средств.
- Примечания к финансовой отчетности.

Эти финансовые отчеты должны полностью соответствовать требованиям IAS 1.

Тем не менее, данный стандарт не требует от компаний подготовки настолько подробной информации.

Разрешается составление сжатых версий перечисленных выше финансовых отчетов, которые должны включать основные заголовки и промежуточные суммы, включенные в самую последнюю годовую финансовую отчетность. IAS 34 устанавливает минимальные требования к информации, раскрываемой в примечаниях к сжатой финансовой отчетности. По существу в примечаниях следует раскрывать любые необычные статьи и влияние любых сезонных факторов на промежуточные данные.

Согласно IAS 34 промежуточная финансовая отчетность должна включать отчеты (полные или сжатые) за следующие периоды:

- Отчет о финансовом положении по состоянию на конец текущего промежуточного периода и сравнительный отчет о финансовом положении по состоянию на конец непосредственно предшествовавшего финансового года.

- Отчет о совокупном доходе за текущий промежуточный период и нарастающим итогом за текущий год на отчетную дату вместе со сравнительными отчетами за сопоставимые промежуточные периоды.

- Отчетность, показывающая изменения в капитале, нарастающим итогом за текущий год на отчетную дату вместе со сравнительным отчетом за сопоставимый период.
- Отчет о движении денежных средств нарастающим итогом за текущий год на отчетную дату вместе со сравнительным отчетом за сопоставимый период.

ТЕСТЫ

1. МСФО (IAS) 34 обязывает составлять промежуточную финансовую отчетность:

1. Компании, включенные в биржевой листинг.
2. Все компании.
3. Никого.

2. Применяемая учетная политика должна быть:

1. Той же самой, что применялась при составлении последней годовой отчетности.
2. Той же самой, что применялась при составлении последней годовой отчетности, за исключением случаев, когда для следующей годовой отчетности должна применяться новая политика.
3. Особенной для промежуточной отчетности.

3. Оценочные показатели в промежуточной отчетности должны:

1. Определяться на годовой основе.
2. Определяться исключительно на основе показателей промежуточного периода.
3. Определяться на основе показателей за период с начала года до текущей отчетной даты.

4. При определении расходов по налогу на прибыль следует использовать:

1. Предполагаемую средневзвешенную ставку за год.
2. Средневзвешенную ставку налога на прибыль прошлого года.
3. Ставку, действующую в данном промежуточном периоде.

5. Промежуточный отчет составляется на консолидированной основе. Включение в комплект промежуточного отчета отдельной отчетности материнской компании:

1. Добровольно.
2. Обязательно.
3. Запрещено.

Компания публикует промежуточную финансовую отчетность каждые полгода.

Финансовый год компании оканчивается 31 декабря (календарный год). В своей промежуточной финансовой отчетности за первую половину года по состоянию на 30 июня 2010 года компания будет представлять следующие отчеты (краткие или полные):

		Заполните пропуски:
Отчет о финансовом положении на:	30 июня 2010 года	Вопрос 6
Отчет о совокупном доходе:		
за 6 месяцев, оканчивающихся	30 июня 2010 года	Вопрос 7
Отчет о движении денежных средств:		
за 6 месяцев, оканчивающихся	30 июня 2010 года	Вопрос 8
Отчет об изменениях в капитале:		
за 6 месяцев, оканчивающихся	30 июня 2010 года	Вопрос 9

6. См. таблицу, приведенную выше.

1. 31 декабря 2010 года.
2. 31 декабря 2009 года.
3. 30 июня 2009 года.

7. См. таблицу, приведенную выше.

1. 31 декабря 2010 года.
2. 31 декабря 2009 года.
3. 30 июня 2009 года.

8. См. таблицу, приведенную выше.

1. 31 декабря 2010 года.
2. 31 декабря 2009 года.
3. 30 июня 2009 года.

9. См. таблицу, приведенную выше.

1. 31 декабря 2010 года.
2. 31 декабря 2009 года.
3. 30 июня 2009 года.

10. После опубликования промежуточного отчета ваш важнейший клиент начал процедуру ликвидации. Резерв на покрытие безнадежного долга оказался недостаточным, и в следующем отчетном периоде вам предстоит провести списание дебиторской задолженности на крупную сумму.

1. Показатели промежуточной отчетности должны быть пересмотрены.
2. Показатели промежуточной отчетности не пересматриваются, но в отчетности за следующий период приводится информация о влиянии ликвидации клиента.
3. Нет необходимости раскрывать информацию.

11. Обычно затраты на проведение планируемого крупного ремонта или иные сезонные расходы, которые ожидается понести позднее в данном году:

1. Для целей составления промежуточной отчетности не признаются с опережением.
2. Для целей составления промежуточной отчетности признаются с опережением.
3. Пропорционально относятся на расход в промежуточном отчетном периоде.

12. Периодически выплачиваемые премии обычно:

1. Для целей составления промежуточной отчетности не признаются с опережением.
2. Для целей составления промежуточной отчетности признаются с опережением.
3. Пропорционально относятся на расход в промежуточном отчетном периоде.

13. Накопленные отпускные:

1. Для целей составления промежуточной отчетности не признаются с опережением.
2. Для целей составления промежуточной отчетности признаются с опережением.
3. Пропорционально относятся на расход в промежуточном отчетном периоде.

Раздел 2 ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ

2.1. IAS 18 «ВЫРУЧКА»

Цель

В Принципах подготовки и представления финансовой отчетности доход определяется как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступления или увеличения активов или уменьшения обязательств, которые привели к увеличению собственного капитала, не связанному с вкладами акционеров. Доход включает в себя как выручку компании, так и прочие доходы. Выручка компании – это поступления средств от обычных видов деятельности, которые называются по-разному, в том числе продажами, вознаграждениями, процентами, дивидендами и лицензионными платежами. Цель настоящего Стандарта состоит в определении порядка учета выручки, возникающей от определенных видов операций и событий.

Главный вопрос при учете выручки состоит в определении момента её признания. Выручка признается, когда получение компанией будущих экономических выгод является вероятным, и эти выгоды могут быть надежно измерены. Данный Стандарт определяет условия, в которых удовлетворяются данные критерии, и выручка, таким образом, будет признана. Он также содержит практические указания по применению этих критериев.

Определения

Выручка – это валовой приток экономических выгод за период, возникающий в ходе обычной деятельности компании, когда такой приток приводит к увеличению собственного капитала, иному, чем за счет взносов акционеров. Суммы, полученные для передачи третьей стороне, такие как налог на добавленную стоимость, а также суммы, получаемые для принципала (комитента) в рамках агентских (комиссионных) взаимоотношений, исключаются из выручки.

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

Краткое содержание стандарта

ОЦЕНКА ВЫРУЧКИ

Сумма выручки, возникающей от операции, обычно определяется договором между компанией и покупателем или пользователем актива. Выручка должна *оцениваться* по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению встречного предоставления, с учетом суммы любых торговых скидок или скидок за количество, предоставляемых компанией.

В случае отсрочки поступления денежных средств или их эквивалентов справедливая стоимость встречного предоставления может быть меньше полученной или ожидаемой к получению номинальной суммы денежных средств. Например, компания может предоставить

Раздел 2. Финансовый результат

беспроцентный кредит покупателю или принять от него вексель к получению с процентной ставкой ниже рыночной в качестве встречного предоставления при продаже товаров. Когда договор фактически представляет собой финансовую операцию, справедливая стоимость встречного предоставления определяется дисконтированием всех будущих поступлений с помощью условной процентной ставки. Условная ставка процента – это наиболее четко определяемая величина из:

- преобладающей ставки для аналогичного финансового инструмента эмитента с аналогичным рейтингом платежеспособности; либо
- процентной ставки, применение которой в качестве дисконта к номинальной сумме финансового инструмента позволяет получить текущие продажные цены товаров или услуг при оплате их денежными средствами.

Разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой соответствующего встречного предоставления признается в качестве **процентного дохода** в соответствии с IAS 39.

БАРТЕР

Когда товары или услуги обмениваются на товары или услуги, аналогичные по характеру или величине, обмен не рассматривается как операция, создающая выручку. Это часто происходит с такими продуктами, как масло или молоко, когда поставщики обменивают запасы в различных местах для удовлетворения спроса на временной основе в конкретном месте.

Когда товары продаются или услуги предоставляются в обмен на отличающиеся товары или услуги, обмен рассматривается как операция, создающая выручку. Выручка измеряется по справедливой стоимости *полученных товаров или услуг*, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов. Когда справедливая стоимость полученных товаров или услуг не может быть надежно измерена, выручка измеряется по справедливой стоимости *переданных товаров или услуг*, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов.

ИДЕНТИФИКАЦИЯ СДЕЛКИ

В случае если сделка подразумевает последующее обслуживание проданного товара, выручка, относящаяся к предоставлению данной услуги, признается в течение всего периода обслуживания.

Сочетание сделок, например, в рамках договора о продаже с обратной покупкой, рассматривается как одна сделка.

ПРИЗНАНИЕ ВЫРУЧКИ

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

1. Компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с владением товарами.
2. Компания больше не участвует в управлении товарами в той степени, которая обычно ассоциируется с правом владения, и не контролирует проданные товары.
3. Сумма выручки может быть надежно измерена.
4. Существует вероятность того, что в компанию поступят экономические выгоды, связанные со сделкой.
5. Понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно измерены.

Оценка момента передачи компанией покупателю значительных рисков и вознаграждений, связанных с владением, требует изучения условий сделки. В большинстве случаев передача рисков и вознаграждений, связанных с владением товаром, совпадает с передачей юридических прав собственности на товар.

Если компания сохраняет значительные риски, сделка не является продажей и выручка по ней не признается. Например:

1. Если условиями контракта предусмотрен возврат товаров и невозможно оценить вероятность возврата, то процесс признания выручки не считается законченным.

2. Если работы по установке (монтажу) товаров у покупателя еще не закончены, а они составляют значительную часть стоимости контракта, выручка по этой сделке не признается до завершения установки.

3. Признание выручки откладывается, если получение выручки продавцом зависит от получения выручки покупателем в результате перепродажи товаров.

В случае, когда меры валютного контроля ставят под угрозу перевод суммы выручки, признание выручки возможно только после получения разрешения на перевод средств.

После того, как сумма признана в качестве выручки, риск невыплаты рассматривается как расходы, связанные с сомнительными долгами.

Если покупателю предоставляются гарантии, затраты на гарантийное обслуживание немедленно признаются в качестве расходов. Если расходы не могут быть надежно оценены, полученное возмещение признается в качестве обязательства.

ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ УСЛУГ

Выручка, связанная с предоставлением услуг, должна признаваться путем указания на стадию завершенности сделки на отчетную дату. Стадия завершения сделки, понесенные на тот момент затраты и затраты, необходимые для завершения сделки, должны быть надежно определены.

На начальных стадиях исполнения сделки часто бывает трудно надежно оценить ее рентабельность. Если существует вероятность того, что будут компенсированы только затраты, то выручка по договору признается только в той степени, в какой ожидается компенсация понесенных затрат.

В случае, когда нет вероятности возмещения расходов, выручка не признается, и все затраты немедленно признаются как расход.

Таким образом, в зависимости от уровня предсказуемости размера окончательного финансового результата, применяется один из трех вариантов расчета выручки:

1. Предполагаемая прибыль: Метод признания выручки по мере готовности.
2. Предполагаемая безубыточность (расходы равны доходам): Признание выручки только в пределах возмещения затрат.
3. Предполагаемые убытки: Отсутствие признания выручки (признание всей суммы невозмещаемых затрат в качестве расхода).

ПРОЦЕНТЫ, ЛИЦЕНЗИОННЫЕ ПЛАТЕЖИ И ДИВИДЕНДЫ

Процентный доход подлежит признанию на основе метода эффективной ставки процента в соответствии с IAS 39.

Лицензионные платежи должны признаваться по методу начисления в соответствии с содержанием соответствующего договора.

Дивиденды должны признаваться тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Компании следует раскрывать следующую информацию:

- учетную политику в области признания выручки, включая методы для определения стадии завершенности сделок, связанных с оказанием услуг;
- сумму каждой значимой категории выручки, признанной в течение периода, в том числе выручки, возникающей от:
 - продажи товаров;

- предоставления услуг;
 - процентов;
 - лицензионных платежей;
 - дивидендов; и
- сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенных в каждую значимую категорию выручки.

ТЕСТЫ

1. Выручка – это:

1. Доходы минус расходы.
2. Это валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании, приводящее к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов акционеров.
3. Включает в себя налог с продаж и налог на добавленную стоимость.

2. Суммы торговых и оптовых скидок:

1. Не учитываются при определении выручки.
2. Вычитаются из суммы выручки.
3. Отражаются в бухгалтерском балансе в составе собственного капитала.

3. В случае продажи товара на условиях отсрочки платежа, превышающей обычный срок коммерческого кредитования:

1. Выручка не признается до получения средств.
2. Определяется чистая дисконтированная стоимость будущих поступлений.
3. Должен быть создан резерв по сомнительным долгам.

4. В случае, если сделка подразумевает последующее обслуживание проданного товара:

1. Эта сделка не приводит к возникновению выручки.
2. Выручка, относящаяся к предоставлению данной услуги, признается в течение всего периода обслуживания.
3. Эта сделка всегда рассматривается как операция кредитования.

5. Обычный кредитный риск, связанный с продажами:

1. Лучшая причина для отсрочки признания выручки.
2. Не является причиной для отсрочки признания выручки.
3. Подробно отражается в отчете аудиторов.

6. Если компания сохраняет значительные риски при продаже товара, то:

1. Выручка не будет признана.
2. Не существует проблем для признания выручки.
3. Страхование является обязательным.

7. Если получение выручки зависит от получения выручки покупателем в результате продажи товаров третьей стороне:

1. Сделка не признается в качестве продажи.
2. Сделка может состояться с согласия акционеров.
3. Признание выручки откладывается.

8. После того, как сумма признана в качестве выручки, риск невыплаты рассматривается как:

1. Снижение суммы выручки.
2. Издержки на безнадежные и сомнительные долги.
3. Сумма, относимая на статью кредиторская задолженность.

9. Если покупателю предоставляются гарантии, затраты на гарантийное обслуживание признаются:

1. В качестве расходов.
2. Как уменьшение суммы выручки.
3. В последующий период.

10. Выручка от предоставления услуг признается путем указания на:

1. Первоначальные расчеты.
2. Платежи, полученные авансом.
3. Стадию завершенности сделки на отчетную дату.

11. Авансовые и промежуточные поступления от клиентов:

1. Являются доказательством стадии завершенности.
2. Могут не отражать стадии завершенности.
3. Должны учитываться как кредиторская задолженность.

12. Выручка от процентов должна признаваться:

1. На процентно-временной основе.
2. На денежной основе.

13. Дивиденды должны признаваться:

1. На денежной основе.
2. На основе начислений.
3. Когда установлено право акционеров на получение выплаты.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 2.1

Имеется следующий перечень хозяйственных операций:

1. Клиент обращается с просьбой к компании оставить приобретенные товары на хранение у себя до того, как он найдет способ доставки, при условии, что ответственность за риски лежит на нем.

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

3. Компания продает холодильники оптовику. Письменное уведомление о возврате товара принимается в течение 30 дней после продажи.

4. В апреле компания поставила агенту 40 компьютеров по консигнационному договору. В ноябре агент продает компьютеры, но средства поступают в компанию только в декабре.

5. Компания продает программное обеспечение по Интернету. Клиенты могут оплачивать заказы при получении товара.

6. Компания строит складские помещения. Когда строительство завершено, 2% от общей суммы еще не получено от заказчика.

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

8. Компания продает портфель акций в январе за \$10 000, с предусмотренной условиями договора последующей обратной покупкой в марте за \$10 500.

Раздел 2. Финансовый результат

9. Компания предлагает клиентам контракт на техническую поддержку оборудования на 5 лет, в соответствии с контрактом оплата должна осуществляться авансом.

10. Компания продает оборудование за \$100 000, оплата производится клиентами в рассрочку ежеквартально в течение года. Стоимость оборудования без отсрочки \$90 000.

11. Компания устанавливает телефонную сеть для клиента в 20-ти идентичных зданиях, в рамках одного контракта.

12. Компания продает копировальный аппарат за \$30 000, включая годовую гарантию. Справедливая стоимость гарантии – \$2400. Компания будет осуществлять ежеквартальное техническое обслуживание копировального аппарата.

13. В июле компания, выступая в качестве агента, заказывает выступление группы музыкантов, которое должно состояться в танцевальном зале в марте и в мае. Комиссия компании составляет \$4000.

14. Компания предоставляет заём в размере 100 000 долларов США под 12% на 3 года. Проценты выплачиваются в конце каждого года. Вознаграждение составляет 3600 долларов США и выплачивается авансом.

15. Компания имеет контракт на разработку программного обеспечения на \$50 000. \$10 000 из этой суммы относится к сервисной поддержке после продажи. На данный момент завершено 20% разработки. Клиент оплатил \$18 000 и выплатит остаток по мере завершения.

ЗАДАНИЕ

Определите, когда и в каком объеме может быть признана выручка по вышеприведенным операциям.

ЗАДАНИЕ 2.2

Ниже перечислен ряд хозяйственных ситуаций

1. Компания «Бета» продала компании «Гамма» оборудование, требующее последующего монтажа. По договору его будет производить компания «Бета». Сумма договора составляет \$500 тыс., включая стоимость оборудования и монтажа. Работы по установке оборудования достаточно сложные, занимают много времени. В данном регионе произвести их могут только две-три компании. Оборудование отгружено 15.02.2010. Монтаж завершён 03.03.2010.

2. 01.02.2010 компания «Люкс» заключила с компанией «Вавилон» договор на продажу дорогостоящего строительного крана, который позволяет сооружать здания высотой более 100 м. Цена реализации составила \$1 млн. По условиям договора компания «Вавилон» имеет право вернуть данный кран, если не выиграет тендер на строительство крупного офисно-гостиничного комплекса.

3. Компания «Сигма» производит бытовую технику. 01.01.2010 она заключила со своим постоянным клиентом соглашение на поставку продукции по договору купли-продажи на сумму \$115 тыс. с двухмесячной отсрочкой платежа. В соответствии с соглашением право собственности на технику переходит в момент ее получения покупателем. Товар был отгружен 06.01.2010 и в тот же день получен покупателем. Покупатель намеревается воспользоваться правом на отсрочку платежа и произвести оплату в установленные договором сроки.

4. 06.01.2010 издательство «Интербукс» заключило договор купли-продажи с новым книжным магазином «Профкнига». На основании данного договора риски и выгоды на печатную продукцию переходят покупателю в момент получения товара, но последний остав-

ляет за собой право вернуть товар, не проданный в течение трех месяцев после его получения. 12.01.2010 товар был отгружен покупателю, 13.01.2010 поступил на склад. Сумма сделки составила \$550 тыс.

5. Компания «Омега» 01.04.2010 заключила с компанией «Йота» договор на реализацию офисной техники на сумму \$ 14 тыс. со следующими условиями:

предоплата – 50% от суммы договора;

офисная техника отгружается после получения компанией «Омега» не менее 70% стоимости поставки;

окончательный платеж должен быть осуществлен не позднее двух месяцев после отгрузки.

Компания «Йота» перечислила на счет компании «Омега» 03.04.2010 \$7 тыс. и 05.04.2010 еще \$3,5 тыс.

6. Компания «ТехноЛинк» продает компьютерную технику с последующим гарантийным обслуживанием в течение трех лет. 01.07.2010 с компанией «Бета» был заключен договор на поставку ноутбуков в количестве 10 штук на общую сумму \$18 тыс. В обычных условиях, исключающих гарантийное обслуживание, данный ноутбук продается за \$1350.

ЗАДАНИЕ

Определите, в какой момент времени и в каком размере компания-продавец должна признать выручку от реализации товара.

ЗАДАНИЕ 2.3

1. Щедрый благодетель пожертвовал компании сырье для его использования в производственном процессе. Сырье стоило благодетелю 20 000 долларов, а на момент его передачи компании рыночная стоимость сырья составляла 30 000 долларов. На отчетную дату сырье все еще находилось в компании.

Следует ли отражать данное пожертвование в качестве дохода?

2. Компания ААА продала компании БББ промышленное оборудование, стоимость которого отражена на балансе компании в сумме 30 000 долларов. В оплату компания ААА получает от компании БББ 6 автомобилей, оцененных в 35 000 долларов.

Какую выручку должна отразить в учете компания ААА?

3. Компания ААА продала компании БББ станок. Стоимость станка составляет 28 000 долларов. Компания ААА уже получила на свой счет деньги компании БББ. Станок все еще находится на складе компании ААА и по законодательству право собственности на него не перейдет к компании БББ до тех пор, пока станок не будет установлен и запущен в эксплуатацию.

Какая выручка должна быть отражена на текущий момент?

4. 20 декабря ААА отгружает товары одному из своих иностранных покупателей. Товары, скорее всего, смогут быть доставлены не ранее 10 января, поскольку доставка занимает 20 дней. Стороны договорились, что передача рисков и вознаграждений состоится, когда товары будут доставлены экспедиторской компании. Это произошло 2 января. Отчетный год для ААА заканчивается 31 декабря.

Следует ли в данном случае признать выручку?

ЗАДАНИЕ 2.4

Организация, занимающаяся производством холодильного оборудования, в январе 2008 года продала 8 одинаковых комплектов одной марки. Из них:

- 5 комплектов холодильного оборудования продано по цене 413 000 рублей за штуку (в том числе НДС 18%) на условиях оплаты в течение месяца после передачи оборудования;
 - 3 комплекта холодильного оборудования по цене 590 000 рублей за штуку (в том числе НДС 18%) продано в рассрочку. В этом случае покупатель оплачивает при получении оборудования первоначальный взнос в размере 190 000 рублей и 4 последующих полугодовых платежа по 100 000 рублей в течение двух лет;
- НДС с этих продаж уплачен полностью в 2008 году.

ЗАДАНИЕ

Покажите, каким образом необходимо отобразить проданные товары в финансовой отчетности компании за год, закончившийся 31.12.2008 и 31.12.2009

Таблицы для решения

Отчет о финансовой позиции (фрагмент)	31.12.2008	31.12.2009
Дебиторская задолженность		
Отчет о совокупном доходе		
	2008	2009
Выручка от продаж 5 комплектов		
Выручка от продаж 3 комплектов		
Финансовые доходы		
Отчет о движении денежных средств		
	2008	2009
Операционная деятельность		
Денежные средства, полученные от покупателей		
Инвестиционная деятельность		
Процентный доход		

Расчет дебиторской задолженности:

Расчет амортизированной стоимости дебиторской задолженности

Дата	Платеж	Проценты	Дебиторская задолженность на конец периода
30 июня 2008			
31 декабря 2008			
30 июня 2009			
31 декабря 2009			

2.2. IAS 11 «ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в том, чтобы установить порядок учета выручки и затрат, связанных с договорами на строительство. Ввиду характера деятельности, предпринимаемой в связи с договорами на строительство, дата начала договора и дата завершения работ по договору на строительство обычно оказываются в разных учетных периодах. Таким образом, главным вопросом в учете договоров на строительство является распределение выручки и затрат по договору на строительство по учетным периодам, в которых производились строительные работы. Для определения момента, когда выручка и затраты по договору на строительство должны отражаться в отчете о совокупном доходе в качестве выручки и расходов, настоящий Стандарт использует критерии признания, установленные в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности. Он также содержит практические указания по применению этих критериев.

Определения

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

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

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

Краткое содержание стандарта

В соответствии с настоящим Стандартом к строительным договорам относятся:

- договоры на оказание услуг, непосредственно связанных с сооружением объектов, например, на оказание услуг по управлению проектом или услуг архитектора; и
- договоры на разрушение или восстановление объектов и восстановление окружающей среды после разрушения объектов.

ОБЪЕДИНЕНИЕ И РАЗДЕЛЕНИЕ ДОГОВОРОВ НА СТРОИТЕЛЬСТВО

Обычно требования настоящего Стандарта применяются отдельно к каждому договору на строительство. Однако в определенных обстоятельствах Стандарт необходимо применять к отдельным компонентам одного договора или к группе договоров для того, чтобы отразить сущность договора или группы договоров.

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

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

Совокупность договоров, независимо от того, заключены ли они с одним заказчиком или с несколькими, должна отражаться как *единый договор на строительство*, если:

- 1) переговоры велись по пакету, состоящему из совокупности договоров;

Раздел 2. Финансовый результат

2) договоры столь тесно взаимосвязаны и взаимозависимы, что они фактически представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли; и

3) договоры выполняются одновременно или последовательно без перерывов.

Договор может предусматривать сооружение дополнительного объекта по усмотрению заказчика, или может быть изменен включением положения о сооружении дополнительного объекта. **Строительство дополнительного объекта должно отражаться как отдельный договор на строительство**, когда:

1) объект по своей конструкции, технологии или функциям значительно отличается от объекта или объектов, предусмотренных первоначальным договором;

2) переговоры о цене объекта ведутся независимо от цены первоначального договора.

ВЫРУЧКА ПО ДОГОВОРУ НА СТРОИТЕЛЬСТВО

Выручка по договору на строительство должна включать:

- первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре; и
- отклонения от условий договора, претензии и поощрительные платежи в той степени, в которой они:

– могут привести к возникновению выручки; и

– поддаются достоверной оценке.

Выручка по договору на строительство измеряется по справедливой стоимости полученного или ожидаемого встречного предоставления. Оценка выручки по договору на строительство подвержена воздействию различных неопределенностей, зависящих от результата будущих событий. Расчетные оценки очень часто нуждаются в пересмотре по мере наступления событий и разрешения неопределенностей. Поэтому сумма выручки по договору может увеличиться или уменьшиться в зависимости от периода, в результате отклонений, претензий, штрафных санкций, увеличения затрат.

Отклонение – это указание, данное заказчиком строительной организации, на изменение диапазона работ, выполняемых по договору на строительство. Отклонение может вести к увеличению, уменьшению или изменению сферы действия договора с соответствующим изменением размера выручки. Отклонение цены договора включается в выручку по договору в том случае, когда существует вероятность того, что заказчик утвердит отклонение и сумму выручки, получаемой в результате отклонения, а также когда изменение выручки может быть надежно измерено.

Претензия – это сумма, которую строительная организация стремится получить с заказчика или другой стороны в качестве возмещения затрат, не включенных в цену договора. Претензия может возникнуть, например, в результате задержек выполнения строительных работ по вине заказчика, его ошибок в технических характеристиках или конструкции, а также спорных отклонений в работе по договору на строительство.

Заказчик может оспорить претензии, следовательно, они должны быть включены в выручку при условии, что сумма, которая будет признана, может быть надежно измерена.

Поощрительные платежи – это дополнительные суммы, выплачиваемые строительной организации в случае, если установленные стандарты выполнения работ были соблюдены или превышены. Например, контракт может предусматривать поощрительные платежи подрядчику за досрочное завершение работ по договору подряда. Поощрительные платежи включаются в доход по договору на строительство, когда существует вероятность их получения и сумма может быть надежно измерена.

ЗАТРАТЫ ПО ДОГОВОРУ НА СТРОИТЕЛЬСТВО

Затраты по договору на строительство должны включать:

✓ затраты, непосредственно связанные с конкретным договором;

✓ затраты, которые относятся к мероприятиям по договорам в целом и могут быть отнесены на конкретный договор; и

✓ такие прочие затраты, которые могут возмещаться заказчиком в соответствии с условиями договора.

Затраты, которые непосредственно относятся к конкретному договору, включают:

- a) заработную плату рабочих на строительной площадке, включая надзор на стройплощадке;
- b) стоимость материалов, использованных при строительстве;
- c) амортизация основных средств, использованных для выполнения договора;
- d) затраты на перемещение машин, оборудования и материалов на стройплощадку и со стройплощадки;
- e) затраты на аренду машин и оборудования;
- f) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с договором;
- g) предполагаемые затраты на исправление ошибок и выполнение гарантийных работ, в том числе затраты на гарантийный ремонт; и
- h) претензии третьих сторон.

Эти затраты могут быть уменьшены случайным доходом, не включенным в общий доход по договору на строительство, например, доходом от продажи излишков строительных материалов и лома, а также от продажи машин и оборудования после выполнения контракта.

Затраты, которые непосредственно относятся на заказчика по условиям договора, могут включать часть общих административных расходов и затрат на исследование и разработку, возмещение которых предусмотрено договором.

К затратам по договору на строительство, в частности, относятся:

- накладные расходы строительства;
- страховые платежи;
- затраты по займам (IAS 23); и
- затраты на конструкторскую и техническую поддержку, не связанные непосредственно с конкретным договором.

Затраты, не включенные в договор и которые не могут быть отнесены на договор, относятся к общим административным расходам.

Однако затраты, непосредственно связанные с контрактом и понесенные для обеспечения его заключения, включаются как часть затрат по договору на строительство, если они могут быть обособленно определены и если существует вероятность того, что договор будет заключен.

ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПО ДОГОВОРУ НА СТРОИТЕЛЬСТВО

Выручка и затраты по договору на строительство подлежат признанию по мере готовности (процент выполнения договора на конец отчетного периода).

Ожидаемые убытки по договору на строительство должны немедленно признаваться в качестве расходов.

В *договоре с фиксированной ценой* результат по договору подряда может быть оценен надежно при соблюдении всех следующих условий:

- 1) совокупная выручка по договору может быть достоверно оценена;
- 2) поступления в компанию экономических выгод, связанных с договором, является вероятным;
- 3) затраты, необходимые для завершения договора, могут быть точно определены;
- 4) известна стадия завершенности работ по договору;
- 5) фактически понесенные затраты по договору на строительство могут быть сопоставлены с ранее проведенными оценками.

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

- 1) поступление в компанию экономических выгод, связанных с договором, является вероятным; и

Раздел 2. Финансовый результат

2) затраты по договору на строительство, относимые на него, независимо от того, подлежат ли они возмещению или нет, могут быть четко идентифицированы и надежно оценены.

Признание выручки и расходов путем ссылки на стадию завершенности работ по договору на строительство часто называют методом «по доле выполненных работ». Способ по доле выполненных работ предусматривает, что выручка и затраты по договору на строительство признаются и отражаются в отчете о совокупном доходе в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы.

Любое ожидаемое превышение суммарных затрат по договору подряда сверх суммарного дохода по нему немедленно признается в качестве расхода.

Затраты по договору на строительство, связанные с будущей деятельностью по нему, учитываются в качестве актива, если существует вероятность того, что они будут возмещены клиентом и обычно классифицируются как незавершенные работы по договору.

Однако, когда в отношении получения суммы, уже включенной в доход по договору на строительство, возникает неопределенность, тогда недополученная сумма или сумма, вероятность оплаты которой утрачена, немедленно учитывается как расход, а не как корректировка суммы дохода по договору.

Стадия выполнения договора может быть определена рядом способов. Компания использует тот из них, который обеспечивает надежное измерение выполненной работы. В зависимости от характера договора эти методы могут включать:

1. По доле произведенных на конец отчетного периода затрат в расчетной величине общих затрат по договору.

2. Согласно экспертной оценке выполненного на конец отчетного периода объема работ в общем объеме работ по договору.

3. Посредством подсчета доли выполненных работ в натуральном выражении на конец отчетного периода.

Расходы, произведенные в связи с предстоящими работами по договору и авансовые платежи субподрядчикам по договору, не включаются в сумму произведенных на отчетную дату затрат по договору.

Промежуточные и авансовые платежи, полученные от заказчиков, часто не отражают реального объема произведенных работ по договору, поэтому не могут быть признаны в качестве выручки.

Когда **результат договора на строительство не может быть надежно оценен**:

а) выручка должна признаваться только в той степени, в какой понесенные по договору на строительство затраты, вероятно, будут возмещены;

б) затраты по договору на строительство должны признаваться в качестве расхода в период их возникновения.

ПРИЗНАНИЕ ОЖИДАЕМЫХ УБЫТКОВ

Когда вероятно, что общие затраты по договору превысят общую выручку по нему, ожидаемый убыток должен немедленно признаваться расходом. Величина такого убытка определяется независимо от:

– того, начались ли работы по договору на строительство или нет;

– стадии выполнения работ по договору на строительство; либо

– величины прибыли, ожидаемой к получению от других договоров, которые не отражаются как единый договор на строительство.

ИЗМЕНЕНИЯ В РАСЧЕТНЫХ ОЦЕНКАХ

Метод «по доле выполненных работ» применяется на кумулятивной основе в каждом учетном периоде к текущим расчетным оценкам выручки и затрат по договору на строительство. Поэтому эффект изменения в расчетной оценке выручки или затрат по договору на строительство, или эффект изменения в расчетной оценке результата договора учитывается как изменение в расчетных оценках (см. IAS 8).

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

В финансовой отчетности организации отражается следующая информация по всем договорам на строительство, выполнявшимся в отчетном периоде:

- 1) сумма выручки, признанной в качестве дохода в отчетном периоде;
- 2) методы, использованные для определения выручки, признанной в отчетном периоде; и
- 3) способы, применявшиеся для определения стадии завершенности договоров.

В финансовой отчетности организации отражается следующая информация по всем договорам на строительство, незавершенным на конец отчетного периода:

- 1) общая сумма произведенных и признанных затрат (за минусом признанных убытков) на конец отчетного периода;
- 2) сумма полученных авансов на конец отчетного периода; и
- 3) сумма удержаний.

Удержаниями являются суммы, выставленные в виде промежуточных счетов, которые не оплачиваются до выполнения условий договора или устранения дефектов.

Промежуточными счетами являются суммы, предъявленные за работу, выполненную по договору, независимо от того, были ли они оплачены заказчиком.

Авансами являются суммы, полученные подрядчиком до выполнения соответствующих работ по договору.

Организация должна раскрывать следующую информацию:

(а) общая сумма, причитающаяся с **заказчиков** за работу по договору, отражается в активе отчета о финансовом положении;

(б) общая сумма, подлежащая **выплате заказчику** за работу по договору, отражается в отчете о финансовом положении в качестве обязательства.

Общая сумма, причитающаяся с заказчика (к выплате заказчику) за работу по договору, – это чистая сумма:

(а) понесенных затрат плюс признанная прибыль; минус

(б) сумма признанных убытков и выставленных промежуточных счетов.

В финансовой отчетности раскрываются любые условные обязательства и условные активы в соответствии с IAS 37. Условные обязательства и условные активы могут возникнуть в связи с затратами на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт, претензиями, штрафами и возможными убытками.

ТЕСТЫ

1. Начало и завершение работ по договору на строительство обычно приходятся на:

1. Один отчетный период.
2. Разные отчетные периоды.

2. Главным вопросом в учете договоров на строительство является:

1. Время признания выручки и затрат по договору.
2. Выбор валюты для составления отчетности.
3. Структура бухгалтерского баланса.

3. По договору «затраты плюс» вам должны оплачиваться:

1. Все затраты плюс чистая прибыль.
2. Затраты в соответствии с договором плюс фиксированное вознаграждение.

4. Отклонения могут только увеличивать выручку:

1. Верно.
2. Неверно.

5. Претензии связанные с затратами, включают в цену договора:

1. Верно.
2. Неверно.

6. Поощрительные платежи могут включаться в выручку в начале срока действия договора:

1. Верно.
2. Неверно.

7. Цена договора может пересматриваться:

1. Верно.
2. Неверно.

8. Затраты по договору включают только затраты, непосредственно связанные с выполнением договора:

1. Верно.
2. Неверно.

9. Дополнительный доход, например, от продажи строительных отходов, должен быть показан как:

1. Выручка.
2. Снижение затрат.

10. Ожидаемые убытки по договору на строительство:

1. Не должны учитываться.
2. Признаются на окончательной стадии работ по договору.
3. Распределяются равномерно в течение срока действия договора.
4. Признаются немедленно.

11. Основанием для определения стадии выполнения работ является:

1. Информация от заказчика.
2. Внутренняя отчетность.
3. Положения заключенного договора.

12. В случае невозможности надежной оценки финансового результата от выполнения договора:

1. Выручка не признается.
2. Часть выручки может признаваться.
3. Может признаваться вся выручка.

13. Изменения цены договора:

1. Признается в период, когда производятся изменения.
2. Признается на окончательной стадии выполнения работ по договору.
3. Не учитывается.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ**ЗАДАНИЕ 2.5**

Компания заключила договор на строительство в 2009 года. Общая сумма выручки по договору \$900 000. Затраты на материалы, заработную плату и субподрядчика, понесенные в течение 2009 года, составили в общей сложности \$420 000. Специально для данного договора в 2009 года было приобретено оборудование стоимостью \$78 000.

На конец отчетного периода:

- а) амортизация оборудования составила \$16 000.
- б) излишки неиспользованных материалов были проданы за \$80 000.
- с) в соответствии с актами стоимость выполненной работы составила \$400 000.

Предполагается, что в дальнейшем для выполнения договора будут понесены расходы в общей сумме \$290 000. На конец отчетного периода заказчик заплатил компании \$360 000.

ЗАДАНИЕ

Покажите, заполнив нижеприведенные таблицы, как данный договор на строительство должен быть отражен в финансовой отчетности компании за 2009 год.

Таблицы для решения

Отчет о финансовой позиции (фрагмент)	31.12.2009
Дебиторская задолженность	
Отчет о совокупном доходе	2009
Выручка	
Затраты	
Прибыль отчетного года по договору	
Отчет о движении денежных средств	2009
Операционная деятельность	
Денежные средства, полученные от заказчиков	
Прочие поступления	
Денежные средства, выплаченные поставщикам, подрядчикам, рабочим	
Инвестиционная деятельность	
Приобретение оборудования	

ЗАДАНИЕ 2.6

Компания имеет несколько неоконченных контрактов на 31 декабря 2009 года. Начальное сальдо по контрактам отсутствовало. Детали контрактов, \$ млн:

Номер контракта	A1	A2	A3	A4	A5
Выручка текущего года	290	1040	760	400	110
Расходы текущего года	220	900	700	500	110
Затраты, понесенные в текущем году	220	1020	900	500	200
Денежные средства, полученные от заказчиков	200	1200	800	360	160

По всем контрактам успешно велась работа в течение года.

Ожидается, что контракты A1, A2 и A3 будут прибыльными, а A4 и A5 принесут убыток в суммах \$180 млн и \$60 млн соответственно.

ЗАДАНИЕ

Покажите, заполнив нижеприведенные таблицы, как каждый из контрактов будет отражен в финансовой отчетности компании за 2009 год.

Таблицы для решения

Выдержка из отчета о совокупном доходе компании за 2009 год

Номер контракта	A1	A2	A3	A4	A5
Выручка текущего года	290	1040	760	400	110
Расходы текущего года	220	900	700	500	110
Прибыль (убыток) по договору					

Расчет дебиторской и кредиторской задолженности на 31 декабря 2009 года

Номер контракта	A1	A2	A3	A4	A5
Затраты, понесенные в текущем году	220	1020	900	500	200
Плюс прибыль (убыток) по договору					
Минус денежные средства, полученные от заказчиков	200	1200	800	360	160
Дебиторская задолженность заказчиков					
Кредиторская задолженность заказчикам					

ЗАДАНИЕ 2.7

Строительная компания заключила договор на строительство тоннеля с фиксированной ценой \$10 000. Согласно первоначальной оценке общая сумма затрат по договору составляла \$7500. Срок строительства тоннеля по договору – 3 года.

К концу 1 года общая сумма затрат по договору увеличилась до \$8400.

В течение 3 года заказчик утверждает сумму отклонений, в результате чего происходит увеличение суммы выручки по договору на \$500, а также увеличение суммы затрат по договору на \$250. К концу 2 года выполнения работ сумма понесенных затрат включает стоимость материалов для использования в течение 3 года, которая составляет \$300.

Определение стадии выполнения договора происходит путем подсчета доли произведенных на отчетную дату затрат в расчетной величине общих затрат по договору.

Далее представлены финансовые данные по периодам выполнения строительных работ по договору:

(\$000)	Год 1	Год 2	Год 3
Общая сумма выручки по договору	10 000	10 000	10 500
Затраты по договору на текущую дату	2500	5340	8650
Затраты на завершение работ по договору	5000	3060	–
Общая сумма затрат по договору	7500	8400	8650

ЗАДАНИЕ

Покажите, используя нижеприведенные таблицы, как данный договор найдет отражение в отчетах о совокупном доходе за период действия договора.

Таблицы для решения

Расчет стадии выполнения работ	1 год	2 год	3 год
Стадия выполнения работ по договору, %			

Выдержка из отчетов о совокупном доходе за период действия договоров, \$000

Показатели	На конец отчетного периода	Признано за предыдущие годы	Признано за отчетный год
<u>Год 1</u>			
Выручка			
Расходы			
Прибыль			
<u>Год 2</u>			
Выручка			
Расходы			
Прибыль			
<u>Год 3</u>			
Выручка			
Расходы			
Прибыль			

2.3. IAS 23 «ЗАТРАТЫ ПО ЗАЙМАМ»

Цель

Целью настоящего Стандарта является регламентация учета затрат по займам. В основе учета затрат по займам лежит основополагающий принцип – затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, образуют себестоимость этого актива. Прочие затраты по займам надлежит признавать в качестве расходов.

Определения

Затраты по займам – процентные и другие расходы, которые производятся организацией в связи с получением заемных средств. Затраты по займам могут включать:

1) процентные расходы, рассчитанные с использованием метода эффективной ставки процента согласно IAS 39;

2) платежи в отношении финансовой аренды, отраженные в учете в соответствии с IAS 17 и

3) курсовые разницы, возникающие в результате займов в иностранной валюте, в той мере, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов.

Квалифицируемый актив – актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи обязательно требует значительного времени. В зависимости от обстоятельств квалифицируемыми активами могут быть:

- запасы;
- предприятия обрабатывающей промышленности;
- предприятия электроэнергетики;
- нематериальные активы;
- инвестиционная недвижимость.

Краткое содержание стандарта

ПРИЗНАНИЕ

Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, должны капитализироваться путем включения в себестоимость этого актива. При применении данного порядка учета фактические затраты по займам являются затратами, понесенными с целью обеспечения приобретения квалифицированного актива (данные затраты не были бы понесены, если бы не приобретались активы).

Капитализация возможна только при условии возможного получения компанией в будущем экономических выгод от использования квалифицируемого актива.

Организация обязана приступить к **капитализации затрат по займам** как части себестоимости квалифицируемого актива **с начальной даты**. Начальная дата капитализации – это дата, на которую организация впервые выполнила все нижеперечисленные условия:

- 1) она понесла расходы по данному активу;
- 2) она понесла затраты по займу и
- 3) она осуществила действия, необходимые для подготовки актива к его использованию по назначению или продажи.

Расходы на квалифицируемый актив включают только те расходы, которые выражаются в денежных платежах, переводах других активов или принятии процентных обязательств. Расходы уменьшаются на величину полученных с связи с данным активом промежуточных выплат и субсидий.

Капитализацию затрат по займам приостанавливают в тех случаях, когда в течение продолжительного времени работы, необходимые для подготовки актива к использованию по назначению или продаже, прерываются.

Капитализация затрат по займам прекращается, когда работы по подготовке актива к предполагаемому использованию или продаже практически завершены.

Займы для финансирования квалифицируемого актива могут принести **краткосрочный инвестиционный доход**. Это возможно, если заемщик не сразу использует всю сумму заемных средств. Любой инвестиционный доход, полученный на эти средства, вычитается из суммы затрат по займам.

Затраты по займам, не связанные с квалифицируемыми активами, должны признаваться в качестве расходов того периода, в котором они произведены.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Организация обязана раскрывать:

- сумму затрат по займам, капитализированную в течение периода; и
- ставку капитализации, использованную для определения величины затрат по займам, удовлетворяющих критериям капитализации.

ТЕСТЫ

1. Затраты по займам могут быть капитализированы:

1. Всегда.
2. Никогда.
3. Иногда.

2. Проценты по банковским овердрафтам, краткосрочным и долгосрочным займам являются единственными статьями, которые относятся к затратам по займам:

1. Верно.
2. Неверно.

3. Квалифицируемые активы включают:

1. Запасы, готовящиеся к продаже в короткий срок.
2. Активы, готовые к продаже или использованию при приобретении.
3. Активы, требующие длительной подготовки перед использованием.

4. Сдача в аренду приобретенного отремонтированного офисного здания является примером инвестиций в недвижимость. Этот актив не относится к квалифицируемым:

1. Верно.
2. Неверно.

5. Затраты по займам должны признаваться в качестве расходов и списываться в течение периода, в котором они возникли:

1. Только в случае, если актив относится к квалифицируемым.
2. Только в случае, если актив не относится к квалифицируемым.

6. Капитализация затрат по займам возможна только при условии возможного получения компанией от актива в будущем экономических выгод:

1. Верно.
2. Неверно.

7. Любой инвестиционный доход, полученный на средства займа для финансирования квалифицируемого актива, должен:

1. Вычитаться из суммы капитализированных затрат по займам.

Раздел 2. Финансовый результат

2. Добавляться к сумме капитализированных затрат по займам.
3. Показываться как инвестиционный доход в отчете о совокупном доходе.

8. При капитализации затрат существует риск, что балансовая стоимость актива увеличится настолько, что превысит возмещаемую сумму. Сумма затрат по займам, превышающая возмещаемую сумму:

1. Не учитывается.
2. Списывается на расходы.
3. Учитывается как доход.

9. Для начала капитализации необходимо:

- а) возникновение расходов по данному активу,
- б) возникновение затрат по займам,
- в) осуществление деятельности по подготовке актива для использования или продажи:

1. Только а и б.
2. а, б и в.
3. Только б и в.

10. Общая стоимость расходов на квалифицируемый актив увеличивается на величину любых поступлений, промежуточных выплат или любых правительственных субсидий:

1. Верно.
2. Неверно.

11. Капитализация затрат по займам приостанавливается в случае, если происходят технически обоснованные задержки работ по сооружению актива:

1. Верно.
2. Неверно.

12. Капитализация затрат по займам приостанавливается, если работа над активом приостанавливается на длительный срок:

1. Верно.
2. Неверно.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 2.8

Компания строит здание, стоимость строительства \$200 млн.

\$120 млн из них привлечено за счет долгосрочного займа под 10%.

Остальные \$80 млн получены из централизованно распределяемой группы займов. 30% займов предоставлены под 12%. 70% – под 15%.

Используя данную информацию, рассчитайте затраты по займам на этот год, среднюю ставку по займам проекта и средневзвешенное значение ставки по централизованно распределяемым займам.

ЗАДАНИЕ

Рассчитайте затраты по займам, среднюю ставку по займам проекта и средневзвешенную ставку по централизованным займам.

ЗАДАНИЕ 2.9

Возмещаемая сумма станка может определяться как его стоимость для компании при дальнейшем использовании, либо стоимость при перепродаже.

Возмещаемая сумма станка составляет **\$120 000**. Станок является квалифицируемым активом. Его средняя балансовая стоимость за период составляет **\$114 000**.

\$20 000 из суммы затрат по займам за период относятся на данный станок.

ЗАДАНИЕ

Определите, как отразятся затраты по займам в отчетности компании.

ЗАДАНИЕ 2.10

Компания «А» с февраля 2010 года начала строительство офисного здания для собственных административных нужд. В связи с данным строительством она производила нижеприведенные действия.

1. В ноябре 2009 года компания составила смету строительства и приняла решение заимствовать 8430 тыс. руб. Кредит получен в декабре 2009 г.

2. Проценты по займу уплачиваются за каждый календарный месяц на пятый день месяца, следующего за отчетным, из расчета 10% годовых. Сумма долга погашается равными долями раз в полгода начиная с 30 июня 2010 года, а проценты уплачиваются с суммы непогашенного долга.

3. Фактические расходы, которые компания произвела в ходе строительства, с февраля по июнь 2010 г. составляют 16 000 тыс. руб. Расходы по строительству здания были произведены целиком за счет заёмных средств.

4. У компании имеются нецелевые заёмные средства (см. табл. 2.1).

Таблица 2.1

Нецелевые заёмные средства компании

Наименование	Основная сумма долга, тыс. руб.	% годовых	Уплата процентов	Дата выдачи	Дата погашения	Начислено % за первое полугодие 2010 года, тыс. руб.
Заем	3000	11	Раз в полгода	01.01.09	31.12.10	163,64
Облигации	5000	7	Раз в квартал	01.07.08	31.12.11	173,56
Итого	8000					337,21

5. За период декабрь 2009 – январь 2010 г. компания вложила целевые заёмные средства и получила инвестиционный доход в размере 1,5%.

ЗАДАНИЕ

Определите сумму затрат по займам, подлежащих капитализации, по состоянию на 30 июня 2010 года и сумму затрат по займам, относимых на расходы за 6 месяцев 2010 года.

2.4. IAS 12 «НАЛОГИ НА ПРИБЫЛЬ»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в определении порядка учета налогов на прибыль. Главный вопрос в учете налогов на прибыль состоит в том, как учитывать текущие и будущие налоговые последствия:

- будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаются в отчете о финансовой позиции компании и
- операций и других событий текущего периода, которые признаются в финансовой отчетности.

В самом признании актива или обязательства содержится указание на то, что отчитывающаяся компания предполагает возместить или погасить балансовую стоимость этого актива или обязательства. Если существует вероятность того, что возмещение или погашение этой балансовой стоимости вызовет более крупные (или меньшие) налоговые выплаты, чем те, которые имели бы место, если бы такое возмещение не принесло бы никаких налоговых последствий, то настоящий Стандарт требует, чтобы компания признавала отложенное налоговое обязательство (отложенный налоговый актив).

Настоящий стандарт требует, чтобы организация учитывала налоговые последствия сделок и других событий точно так же, как она учитывает сами эти сделки и события. Отсюда следует, что, применительно к сделкам и другим событиям, признаваемым в прибыли или убытке, любые связанные с ними налоговые последствия тоже признаются в прибыли или убытке. Для операций и других событий, признанных в прочем совокупном доходе или непосредственно в капитале, все связанные с ними налоговые последствия, также находят отражение в отчете о прочем совокупном доходе или непосредственно в капитале.

Определения

Бухгалтерская прибыль – это прибыль или убыток за период, до вычета расходов по уплате налога.

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

Расходы (доходы) по налогу – это совокупная величина, включенная в расчет прибыли или убытка за период в отношении текущего и отложенного налогов.

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

Отложенные налоги – возникают при учете временных разниц между системой налогообложения и системой бухгалтерского учета

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

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

- 1) вычитаемыми временными разницами;
- 2) переносом на будущий период неиспользованных налоговых убытков и
- 3) переносом на будущий период неиспользованных налоговых кредитов.

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

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

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

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

Расходы по налогу (доходы по налогу) – сумма текущих расходов по налогу (текущих доходов по налогу) и отложенных расходов по налогу (отложенных доходов по налогу).

Налоговая база актива – это сумма, которая будет вычитаться для целей налогообложения из любых налогооблагаемых экономических выгод, которая получит компания при возмещении балансовой стоимости актива. Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база 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 с выручкой, полученной авансом, налоговая база возникающего обязательства равняется его балансовой стоимости за вычетом любой суммы выручки, которая не будет облагаться налогом в будущих периодах.

Краткое содержание стандарта

ПРИЗНАНИЕ ТЕКУЩИХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И ТЕКУЩИХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ

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

ПРИЗНАНИЕ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ

Отложенное налоговое обязательство подлежит признанию в отчете о финансовом положении применительно ко всем налогооблагаемым временным разницам, за исключением случаев, когда такое отложенное налоговое обязательство возникает в связи с первоначальным признанием гудвилла.

Отложенный налоговый актив должен признаваться в отчете о финансовом положении для всех вычитаемых временных разниц при наличии вероятности получения налогооблагаемой прибыли, против которой может быть использована вычитаемая временная разница.

Ниже представлена таблица, характеризующая возникновение отложенного налога.

Таблица 2.2

Характеристика возникающего отложенного налога

Соотношение между налоговой базой и балансовой стоимостью	Характеристика возникающей временной разницы	Характеристика возникающего отложенного налога
Налоговая база актива > Балансовая стоимость актива	Вычитаемая	Отложенный налоговый актив
Налоговая база актива < Балансовая стоимость актива	Облагаемая	Отложенное налоговое обязательство
Налоговая база обязательства > Балансовая стоимость обязательства	Облагаемая	Отложенное налоговое обязательство
Налоговая база обязательства < Балансовая стоимость обязательства	Вычитаемая	Отложенный налоговый актив

Раздел 2. Финансовый результат

Активы и обязательства по текущему и отложенному налогам в отчете о финансовом положении представляются отдельно.

Активы и обязательства по отложенному налогу следует классифицировать как внеоборотные.

Взаимозачет активов и обязательств по текущему налогу выполняется только в тех случаях, когда:

- компания имеет юридическое право на проведение взаимозачета;
- намеревается провести окончательный взаимозачет либо
- ликвидировать актив и обязательство одновременно.

При взаимозачете активов и обязательств по отложенному налогу действуют аналогичные правила. В консолидированной финансовой отчетности активы и обязательства, относящиеся к различным налоговым юрисдикциям, взаимозачету не подлежат.

ОЦЕНКА

Текущие налоговые обязательства (требования) за текущий и предшествующий периоды должны быть оценены в сумме, которую предполагается уплатить (возместить за счет) налоговых органов с использованием налоговых ставок и налогового законодательства, которые действовали на конец отчетного периода.

Отложенные налоговые активы и обязательства должны оцениваться по ставкам налога, которые предполагается применять к периоду реализации актива или погашения обязательства, на основе ставок налога и налогового законодательства, которые действовали на конец отчетного периода.

ПРИЗНАНИЕ ТЕКУЩЕГО И ОТЛОЖЕННОГО НАЛОГА

Текущий и отложенный налог должен признаваться в качестве дохода или расхода и включаться в прибыль или убыток за период за исключением тех сумм налога, которые возникают из операций или событий, которые признаются в прочем совокупном доходе или непосредственно на счете капитала.

Текущий и отложенный налог должен дебетоваться или кредитоваться непосредственно на счет капитала (прочий совокупный доход), если налог относится к статьям, которые кредитуются или дебетуются, в том же самом или другом периоде, в прочем совокупном доходе или непосредственно на счете капитала.

АЛГОРИТМ РАСЧЕТА ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ

Шаг 1. Расчет налоговой базы активов и обязательств.

Необходимо сформировать налоговую оценку соответствующей статьи путем определения, в оценке каких статей отчетности существуют различия между бухгалтерским и налоговым учетом.

Шаг 2. Расчет разниц между балансовой и налоговой стоимостью активов и обязательств и их квалификация в качестве налогооблагаемых или вычитаемых.

Шаг 3. Выявление ситуаций, при которых отложенные налоговые активы и обязательства не признаются таковыми в силу:

- специальных указаний МСФО (например, в соответствии с п. 15 IAS 12 отложенные налоговые обязательства не признаются в отношении гудвилла, обесценение которого не признается в целях налогообложения);
- несоответствия критериям признания (так, отложенные налоговые активы не будут признаны, если отсутствует вероятность их использования против будущей налогооблагаемой прибыли).

Шаг 4. Определение налоговой ставки, используемой для расчета отложенных налоговых активов и обязательств.

Шаг 5. Расчет отложенных активов и обязательств на отчетную дату и определение изменения отложенных налогов за отчетный период. При этом отложенные налоговые активы и обязательства признаются в балансе, а изменение величины отложенных налогов признается в отчете о прибылях либо в отчете о движении капитала, если возникновение отложенных налогов связано с операцией, влияющей на капитал (например переоценка основных средств).

Шаг 6. Подготовка примечаний к финансовой отчетности в отношении отложенных налогов в соответствии с требованиями о раскрытии информации, установленными IAS 12.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Информацию по основным компонентам расходов (доходов) по налогу следует раскрывать отдельно. В состав компонентов расходов (доходов) по налогу могут входить:

- 1) расходы (доходы) по текущему налогу;
- 2) любые корректировки текущих налогов за предыдущие периоды, учтенные в отчетном периоде;
- 3) расходы (доходы) по отложенному налогу, связанные с возникновением, приростом или сокращением временной разницы;
- 4) расходы (доходы) по отложенному налогу, связанные с изменениями ставок налогов или введением новых налогов.

Информацию о нижеприведенных позициях также следует раскрывать отдельно:

- 1) совокупное значение текущих и отложенных налогов, связанных со статьями, изменение значения которых относится непосредственно на счет капитала;
- 2) объяснение взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу и бухгалтерской прибылью в виде числовой сверке расхода (дохода) по налогу с бухгалтерской прибылью, умноженной на действующую ставку налога;
- 3) отложенные налоговые активы и обязательства в разрезе каждого объекта;
- 4) движение активов и обязательств по отложенному налогу, отраженных в отчете о финансовой позиции.

Компании следует раскрывать информацию о величине потенциальных налоговых последствий, которую возможно определить, а также о каких-либо иных потенциальных налоговых последствиях, размер которых не поддается определению.

ТЕСТЫ

1. Если списание балансовой стоимости приведет в будущем к увеличению или уменьшению налогов, то МСФО (IAS) 12 в целом требует от компании отразить:

1. Обязательство по отложенному налогу (или актив по отложенному налогу).
2. Резерв.
3. Условное обязательство.

2. Активы по отложенному налогу представляют будущее сокращение налога в отношении:

- (i) Вычитаемых временных разниц.
- (ii) Неиспользованных налоговых убытков.
- (iii) Неиспользованных налоговых кредитов.
- (iv) Налогооблагаемых временных разниц.

1. (i).
2. (i)–(ii).
3. (i)–(iii).
4. (i)–(iv).

3. Отложенные налоги связаны с:

- (i) Вычитаемыми временными разницами.
- (ii) Неиспользованными налоговыми убытками.
- (iii) Неиспользованными налоговыми кредитами.
- (iv) Налогооблагаемыми временными разницами.
- (v) Постоянными разницами.

- 1. (i).
- 2. (i)–(ii).
- 3. (i)–(iii).
- 4. (i)–(iv).
- 5. (i)–(v).

4. Отложенные налоги:

- 1. Погашаются (компенсируются) с течением времени.
- 2. Могут погашаться (компенсироваться) с течением времени.
- 3. Не погашаются (компенсируются).

5. Если уже уплаченные налоги превышают налоги, которые подлежали уплате за отчетный период, то данное превышение будет учитываться как:

- 1. Отложенный налог.
- 2. Постоянная разница.
- 3. Актив.

6. Если выручка облагается налогом в том периоде, когда она была получена, то налоговая база равна:

- 1. Нулю.
- 2. Нулю только в том случае, если выручка признается в том же самом периоде.
- 3. Нулю только в том случае, если выручка признается в следующем периоде.
- 4. Полученной сумме.

7. Временная разница возникает, когда:

- 1. Балансовая стоимость актива или обязательства отличается от его налоговой базы.
- 2. Применяется отложенный налог.
- 3. Отложенный налог отличается от текущего налога.

8. Вычитаемая временная разница образует:

- 1. Обязательство по отложенному налогу.
- 2. Актив по отложенному налогу.
- 3. (1) либо (2).

9. Налогооблагаемая временная разница приводит к формированию:

- 1. Отложенного налогового обязательства.
- 2. Отложенного налогового актива.
- 3. (1) либо (2).

10. Реализация отложенных налоговых активов зависит от:

- 1. Возможности получения бухгалтерской прибыли в будущем.
- 2. Возможности получения налогооблагаемой прибыли в будущем.
- 3. Отсутствия повышения ставки налога на прибыль.

11. Когда различные ставки налогов применяются к различным видам и суммам налогооблагаемой прибыли:

1. Используется средняя ставка.
2. Отложенные налоги не начисляются.
3. Расчет делается по каждой статье.

12. Компания должна анализировать непризнанные активы по отложенным налогам с целью определения возможности восстановления актива:

1. Каждые 3 года.
2. Каждые 5 лет.
3. На каждую отчетную дату.

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

1. Временную разницу.
2. Постоянную разницу.
3. (1) либо (2).

14. Стандартами требуется или допускается, чтобы определенные статьи напрямую относились на счет капитала. Примеры таких статей приведены ниже:

- (i) изменение балансовой стоимости в результате переоценки основных средств;
- (ii) корректировка входящего остатка нераспределенной прибыли при ретроспективной корректировке в связи с изменением учетной политики или в результате исправления ошибки. МСФО (IAS) 8 серьезно ограничивает возможности применения в таких случаях;
- (iii) курсовая разница, возникающая в результате пересчета показателей финансовой отчетности зарубежной компании;
- (iv) суммы, возникающие при первоначальном признании долевого компонента комбинированного финансового инструмента.

1. (i).
2. (i)–(ii).
3. (i)–(iii).
4. (i)–(iv).

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 2.11

1. Стоимость машины составляет 100 тыс. руб. Для целей налогообложения в текущем и предыдущих периодах было списано 30 тыс. руб. в качестве износа ОС. Оставшаяся стоимость будет списана в целях налогообложения как износ или как списание при выбытии. Выручка, получаемая в результате использования машины, будет облагаться налогом, и любой убыток при выбытии будет вычитаться при определении налогооблагаемой прибыли.

2. Проценты к получению имеют балансовую стоимость 100 тыс. руб. Соответствующая выручка по процентам облагается налогом по кассовому методу.

3. Займы выданные имеют балансовую стоимость 100 тыс. руб. Соответствующая выручка в части начисленных процентов уже была включена в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) в прошлом периоде. Основная часть займа в будущих периодах при возврате налогом облагаться не будет.

4. Начисленные проценты по государственным ценным бумагам имеют балансовую стоимость 50 тыс. руб. В юрисдикции компании «Альфа» доход от процентов по таким бумагам не облагается налогом.

5. Текущие обязательства включают начисленные расходы, балансовая стоимость которых составляет 95 тыс. руб. Соответствующие расходы будут вычитаться из налогооблагаемой прибыли по кассовому методу.

6. Текущие обязательства включают выручку по процентам, полученную авансом, балансовая стоимость которой составляет 40 100 руб. Соответствующая выручка была обложена налогом по кассовому методу.

7. Текущие обязательства включают начисленные расходы, балансовая стоимость которых составляет 84 тыс. руб. Соответствующие расходы были учтены при расчете налогообложения в предыдущие периоды.

8. Текущие обязательства включают начисленные пени и штрафы, балансовая стоимость которых составляет 15 тыс. руб. Пени и штрафы не вычитаются для целей налогообложения.

9. Балансовая стоимость займа составляет 1000 тыс. руб. Его выплата не имеет налоговых последствий.

ЗАДАНИЕ

Определите налоговую базу актива или обязательства компании в каждом из вышеперечисленных случаев.

ЗАДАНИЕ 2.12

1. Первоначальная стоимость основных средств – 100 тыс. руб.
Накопленная амортизация для целей финансового учета – 30 тыс. руб.
Накопленная амортизация для целей налогового учета – 20 тыс. руб.
Ставка налога на прибыль – 24%.

Определите величину отложенного налога.

2. Здание было приобретено 1 января 2009 за 3 млн руб. и 31 декабря 2009 года было переоценено до 3,5 млн руб.

Срок его полезного использования – 50 лет.

Рассчитайте временную разницу.

3. Балансовая стоимость капитализированных затрат на разработки компании равна 2 млн руб. Для целей налогообложения затраты на разработки полностью относятся на себестоимость в том периоде, когда они были понесены.

Ставка налога на прибыль равна 24%.

Определите величину отложенного налога.

4. Для целей бухгалтерского учета затраты на пенсионные вознаграждения в размере 1000 тыс. руб. были отражены в году 1, но для целей налогообложения – только в году 2, по факту выплаты денежными средствами. Ставка налога на прибыль равна 20%.

Покажите влияние отложенного налога на финансовую отчетность в 1 и 2 году.

5. Финансовые инструменты для продажи отражаются по справедливой стоимости, при переоценке их стоимость увеличивается на 400 тыс. руб., но для целей налогообложения соответствующая переоценка не производится. Ставка налога на прибыль равна 20%.

Покажите влияние отложенного налога на финансовую отчетность.

6. Убыток от обесценения основных средств в размере 100 млн руб. отражается для целей бухгалтерского учета и игнорируется для целей налогообложения.

Покажите влияние отложенного налога на финансовую отчетность.

7. Временная налогооблагаемая разница равна 400 млн руб. Ставка налога на прибыль составляет 24%. В следующем году официально объявлено об уменьшении ставки налога на прибыль до 20%.

Покажите влияние изменения ставки по налогу на финансовую отчетность в 1 и 2 году.

ЗАДАНИЕ 2.13

Ниже приведен отчет о финансовой позиции компании в соответствии с МСФО на 31 декабря 2008 года.

Внеоборотные активы	тыс. руб.
Земля	120 000
Недвижимость	262 000
Производственное оборудование	79 800
Инвестиции	27 600
Итого внеоборотные активы	489 400
Оборотные активы	
Запасы	26 100
Дебиторская задолженность	33 320
Денежные средства	8900
Итого оборотные активы	68 320
Итого активы	557 720
Капитал	
Акционерный капитал	100 800
Резерв переоценки	20 000
Нераспределенная прибыль	256 000
Прибыль отчетного года	100 126
Итого капитал	476 926
Долгосрочные обязательства	
Кредиты	19 400
Отложенное налоговое обязательство на 31 декабря 2007 года	16 794
Итого долгосрочные обязательства	36 194
Краткосрочные обязательства	
Кредиторская задолженность	19 700
Резерв под штрафные санкции	8500
Налог на прибыль	7800
Резерв по выплате пособий при увольнении	8600

Дополнительная информация

1. В течение года земля была дооценена на 20 000 тыс. руб. Сумма переоценки не входит в её оценку для целей налогообложения.

2. Балансовая стоимость недвижимости представляет собой 80% от её первоначальной стоимости. Налоговые органы уже предоставили налоговую льготу по капитальным объектам в размере 50% от первоначальной стоимости недвижимости.

3. Налоговая база по производственному оборудованию составляет 62 300 тыс. руб.

4. Компания учитывает свои инвестиции по справедливой стоимости с отнесением изменений в их оценке на прибыль или убыток. Первоначальная стоимость инвестиций была 30 000 тыс. руб. В течение года компания не продавала и не приобретала инвестиций.

5. Задолженность покупателей указана за вычетом резерва под сомнительную дебиторскую задолженность в размере 2% от общей суммы задолженности. На налоговые расходы можно списывать лишь безнадежную задолженность конкретных компаний, при наличии решения суда.

6. Задолженность по отложенным налогам на 31 декабря 2007 г. составляла \$16 794 и была рассчитана по налоговой ставке 24%. С 2009 года вводится ставка налога на прибыль 20%.

7. Налоговые базы по запасам, денежным средствам и поставщикам равны балансовым стоимостям данных статей.

8. Расходы по штрафным санкциям не принимаются для целей налогообложения. Расходы по выплате пособий увольняемым сотрудникам включаются в налоговые расходы по кассовому методу.

9. Налогооблагаемая прибыль за 2008 год 74 531 тыс. руб.

ЗАДАНИЕ

Покажите, используя нижеприведенные таблицы, как информация о налогах отразится в финансовой отчетности компании за 2008 год.

Таблицы для решения

Отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы

Активы	Балансовая стоимость	Налоговая база	Временная разница	Отложенный налог (ставка 20%)
Земля	120 000			
Недвижимость	262 000			
Производственное оборудование	79 800			
Инвестиции	27 600			
Дебиторская задолженность	33 320			
Обязательства				
Резерв под штрафные санкции	8500			
Резерв по выплате пособий при увольнении	8600			
Итого				

Отложенные налоги

Отложенный налог на 1 января 2008 года	
Корректировка на изменения налоговой ставки	
Отнесено на прочую комплексную прибыль	
Движение по отложенному налогу	
Отложенное налоговое обязательство на 31 декабря 2008 года	

Расходы по налогу на прибыль

Текущий налог	
Отложенный налог	
Итого расходы по налогу на прибыль	

Сверка теоретического и фактического налога на прибыль

Прибыль отчетного года	
Ставка налога	
Теоретический налог на прибыль	
Налоговый эффект расходов, не принимаемых для целей налогообложения штрафных санкций	
Корректировка на изменение ставки по налогу	
Итого расходы по налогу на прибыль	

Раздел 3 АКТИВЫ КОМПАНИИ И ИХ ОБЕСЦЕНЕНИЕ

3.1. IAS 2 «ЗАПАСЫ»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в том, чтобы установить порядок учета запасов. Основным вопросом в учете запасов является определение величины затрат, подлежащих признанию в качестве актива и переносу в следующие периоды до признания соответствующей выручки. Стандарт дает указания по определению затрат и их последующему признанию в качестве расходов, включая любые уменьшения стоимости до величины возможной чистой цены продаж. Он также дает представление о способах расчета себестоимости, используемых для определения себестоимости запасов.

Определения

Запасы – это активы:

- предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности;
- в процессе производства для такой продажи; или
- в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

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

Краткое содержание стандарта

ОЦЕНКА ЗАПАСОВ

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

В фактическую себестоимость приобретенных запасов включают:

- ✓ цену приобретения;
- ✓ затраты по транспортировке и разгрузке;
- ✓ налоги и импортные пошлины, за исключением случаев, когда они подлежат возмещению государством.

В фактическую себестоимость произведенных запасов включают:

- ✓ Прямые производственные затраты;
- ✓ Косвенные производственные затраты (переменные и постоянные), состоящие из:
 - постоянных накладных производственных расходов, т.е таких косвенных расходов, которые остаются фактически неизменными при различных объемах производства. Примерами таких расходов являются затраты по аренде фабрики и административному управлению;
 - и
 - переменных накладных производственных расходов, т.е таких косвенных расходов, которые изменяются в зависимости от объема производства, например, косвенные расходы на оплату труда и материалов.

Отнесение постоянных накладных производственных расходов на затраты по переработке проводится с учетом **обычного уровня загрузки производственных объектов**.

Обычный уровень производственной загрузки рассчитывается с учетом среднего ожидаемого объема выпуска продукции в течение нескольких отчетных периодов, принимая по внимание возможное сокращение производства в результате проведения планового ремонта.

При производстве двух или более видов основной продукции накладные производственные затраты распределяются по видам производимой продукции на экономически оправданной и регулярной основе.

Низкая загрузка производственных мощностей или простой завода не принимаются во внимание при определении нормы распределения постоянных накладных производственных затрат. Нераспределенные накладные затраты признаются в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках в тот период, когда они были понесены. В периоды необычно высокого уровня производства норма распределения накладных затрат снижается, чтобы запасы не оценивались выше их себестоимости.

Величина реализованной **побочной продукции** вычитается из себестоимости основной продукции.

Прочие затраты могут включаться в стоимость запасов только в том случае, если они понесены для доставки, размещения запасов и приведения их в требуемое состояние. Такие затраты включают транспортные расходы, расходы по хранению, а также специфические работы по дизайну продукции для удовлетворения потребностей конкретного клиента.

В стоимость запасов нельзя включать следующие затраты:

- чрезмерный уровень производственных отходов, расходов на оплату труда и прочих производственных затрат;
- затраты по хранению готовой продукции;
- общие административные расходы;
- расходы на продажу.

Стоимость запасов на конец отчетного периода следует оценивать на основе метода полной идентификации затрат, метода «ФИФО» («первое поступление – первый отпуск») или метода средневзвешенной стоимости. Для всех запасов, имеющих одно и то же предназначение, следует использовать один и тот же метод оценки, независимо от их географического местонахождения или применяемых систем налогообложения.

На практике возможна ситуация, когда **продажа запасов** осуществляется **ниже их себестоимости**. Причинами этого могут быть:

- общее падение рыночных цен на товары;
- физическое повреждение товаров;
- моральное устаревание;
- дополнительные затраты, необходимые для завершения изготовления изделия.

Если цена, по которой будут проданы запасы, ниже, чем их балансовая себестоимость с учетом необходимых затрат по укомплектованию, то стоимость запасов на конец отчетного периода необходимо снизить до **возможной чистой стоимости реализации**. Это фактически означает признание убытка до его фактического образования.

Каждый вид товарно-материальных ценностей следует рассматривать отдельно на предмет оценки снижения стоимости запасов до величины возможной чистой стоимости реализации.

Оценка чистой стоимости реализации должна основываться на достоверной информации. Следует учитывать события, имевшие место после конца отчетного периода, которые оказали влияние на динамику цен или затраты по производству запасов.

Когда запасы только предполагается использовать в целях исполнения уже заключенных договоров, то основой для решения снижения стоимости запасов являются продажные цены, установленные в таких договорах. Когда количество запасов превышает величину

Раздел 3. Активы компании и их обесценение

ну, необходимую для выполнения заказов по заключенным договорам, то часть запасов, которые представляют такое превышение, следует оценивать на основе рыночной цены, а не договорной.

Пересмотр возможной чистой стоимости реализации запасов следует проводить в каждом отчетном периоде. В случае повышения продажной цены на готовую продукцию, стоимость которой была ранее снижена и которая продолжает оставаться на складе, следует восстановить стоимость этой продукции. Новая балансовая стоимость должна представлять наименьшую из двух величин: производственная себестоимость и возможная чистая стоимость реализации.

ПРИЗНАНИЕ В КАЧЕСТВЕ РАСХОДА

Стоимость запасов относится на расходы в том отчетном периоде, когда признана соответствующая выручка от продаж запасов.

Понижение стоимости запасов до возможной чистой стоимости реализации признается в качестве расхода немедленно после того, как произошло понижение.

Запасы, стоимость которых включена в стоимость других активов, признаются в качестве расхода в течение срока полезной службы указанных активов.

РАСКРЫТИЕ

В финансовой отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

- a) учетная политика, утвержденная для оценки запасов, включая используемые для расчетов формулы;
- b) общая балансовая стоимость запасов и их балансовая стоимость по видам запасов, находящихся у данной организации;
- c) балансовая стоимость запасов, учтенных по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;
- d) величина запасов, признанных в качестве расхода в течение отчетного периода;
- e) величина снижения стоимости запасов, признанного в качестве расхода в отчетном периоде;
- f) величина восстановленной суммы, относящейся к величине ранее произведенного списания стоимости запасов, признанного в качестве расхода в течение отчетного периода;
- g) обстоятельства или события, которые привели к восстановлению стоимости запасов;
- h) балансовая стоимость запасов, используемых в качестве залога для обеспечения обязательств.

Общепринятая группировка запасов представляет следующие их группы: товары, производственные запасы, материалы, незавершенное производство и готовую продукцию. Запасы компании, предоставляющей услуги, могут находиться в составе незавершенного производства.

Величина запасов, признанных в качестве расхода в течение отчетного периода, который часто представляет показатель себестоимости продаж, состоит из затрат, ранее учтенных при оценке запасов, которые к настоящему времени проданы, а также нераспределенных накладных производственных расходов и сверхнормативных величин производственных расходов. В указанную сумму также могут быть включены другие расходы, исходя из специфики производственной и коммерческой деятельности компании, например расходы по дистрибуции.

ТЕСТЫ

1. Чистая стоимость продажи определяется как:

1. Предполагаемая цена продажи в условиях обычного ведения бизнеса, включая затраты по укомплектованию, но за вычетом расходов на продажу.
2. Предполагаемая цена продажи в условиях обычного ведения бизнеса за вычетом затрат по укомплектованию и расходов на продажу.

2. Справедливая стоимость определяется как сумма, за которую:

1. Актив, который может быть продан, или обязательство, которое может быть погашено, между осведомленными независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.
2. Актив, который может быть продан, или обязательство, которое может быть погашено, между независимыми сторонами, вынужденными совершить такую операцию.

3. Различие между чистой стоимостью продажи и справедливой стоимостью заключается в следующем:

1. Чистая стоимость продажи определяется применительно к особенностям конкретного бизнеса компании. Справедливая стоимость определяется в большей степени на основе рыночных цен, чем на основе договорных цен.
2. Справедливая стоимость определяется по конкретному бизнесу компании. Чистая стоимость продажи определяется на основе рыночных цен, а не установленных в договоре цен.

4. Стоимость запасов:

1. Включает все затраты по производству, обработке и прочие затраты, понесенные для доставки и размещения запасов и приведения их в требуемое состояние.
2. Включает только производственные затраты и не включает затраты по обработке и прочие затраты, понесенные для доставки и размещения запасов и приведения их в требуемое состояние.

5. Переменные накладные производственные расходы – это:

1. Такие прямые и косвенные расходы, которые изменяются в зависимости от уровня производства, например прямые и косвенные расходы на оплату труда.
2. Такие косвенные расходы, которые изменяются в зависимости от объема производства, например косвенные расходы на оплату труда и материалов.

6. Как признаются нераспределенные накладные расходы?

1. Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расхода в отчете о совокупном доходе в том периоде, когда они были понесены.
2. Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве дохода в отчете о совокупном доходе в том периоде, когда они были понесены.

7. В отличие от постоянных накладных производственных расходов переменные накладные производственные расходы:

1. Относятся на все производственные единицы без распределения между ними.
2. Относятся на каждую произведенную единицу продукции, исходя из степени фактического использования производственного объекта для выпуска продукции.

8. Прочие затраты:

1. Не должны включаться в стоимость запасов вне зависимости от того, что они могут быть понесены для доставки и размещения запасов и приведения их в требуемое состояние.

Раздел 3. Активы компании и их обесценение

2. Могут включаться в стоимость запасов, если они были понесены для доставки и размещения запасов и приведения их в требуемое состояние.

9. Причинами продажи запасов ниже их себестоимости могут быть:

1. Общее падение рыночной цены, физическое повреждение товаров и их моральное устаревание.
2. Увеличение расходов на продвижение товара.
3. Снижение производственных расходов.

10. Если цена, по которой будут продаваться запасы, ниже текущей рыночной стоимости с учетом затрат по укомплектованию, то стоимость запасов будет понижена до их:

1. Справедливой стоимости.
2. Чистой стоимости реализации.

11. При продаже запасов их балансовая стоимость признается в качестве:

1. Расхода в периоде, когда была признана выручка.
2. Дохода в периоде, когда была признана выручка.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 3.1

В декабре 2009 года компания приобрела следующие запасы:

Дата	Единиц покупки	Цена за ед. покупки, \$
2 декабря	100	500
16 декабря	60	503
30 декабря	70	506

На 31 декабря 2009 остаток запасов составил 150 единиц. Стоимость запасов определяется по формуле ФИФО. Затраты на продажу и общие административные затраты составляют 10% от цены продаж. Запасы, которые оставались на 31.12.2009, были проданы в январе 2010 г. по розничной цене за единицу \$522.

ЗАДАНИЕ

Рассчитайте стоимость запасов на 31 декабря 2009 г.

ЗАДАНИЕ 3.2

Бухгалтер компании просит вас посоветовать, как отразить следующее обстоятельство в финансовой отчетности за год, оканчивающийся 31 декабря 2008 г.:

1. На 1 января 2008 г. у компании имелась номенклатура товаров, оцененная в 200 000 долларов США. 20 марта 2008 г. правительство издало директиву по охране здоровья, в которой говорилось, что данная номенклатура не удовлетворяет требованиям безопасности для здоровья. В связи с этим, компания могла бы реализовать данные товары только по цене утилизации в размере 10 000 долларов США. Поскольку эти товары входили в состав запасов на 31 декабря 2007г., руководство полагает, что надо уменьшить запасы на начало 2008 года на 200 000 долларов США, а поступления от утилизации товаров отразить как доход за 2008 год.

2. В 2008 году компания заключила договор на продажу своей продукции по цене \$60 за единицу в течение 2009 года. На 31 декабря 2008 года на складе компании было 100 единиц готовой продукции для продажи по договору. Себестоимость готовой продукции составила \$50 за единицы. Расходы на продажу и административные расходы составляют \$15 на единицу.

ЗАДАНИЕ 3.3

Компания осуществляет переработку и продажи единственного продукта. Закупки сырья в течение 2009 года производились в начале каждой недели в неизменном объеме – 1000 тонн (всего за год приобрели 52 тонны) по \$150 за тонну. В течение года компания выплачивала таможенные сборы в размере \$10 за тонну и несла расходы на транспортировку с портового терминала до завода в размере \$20 за тонну.

Переменные затраты на переработку составили \$25 за тонну, постоянные производственные затраты составили \$30 000 в неделю. Одна тонна сырья, переработанная в одну тонну готовой продукции, продавалась по цене \$240 за тонну (включая стоимость доставки) торговыми представителями, затраты на которых составляли фиксированную сумму \$3000 в неделю. Средние расходы по доставке клиентам составили \$7,50 за тонну.

В начале года запасов не было, а на конец отчетного периода имелось 5000 тонн сырья и 2000 тонн готовой продукции. Ожидается, что затратные и ценовые показатели, действующие на 31 декабря 2009 г., останутся неизменными на протяжении 2010 г.

ЗАДАНИЕ

Рассчитать стоимость запасов на 31 декабря 2009 г.

Таблица для решения

Показатели	Готовая продукция	Сырье
Цена продажи готовой продукции		
Расходы на торговых представителей		
Расходы на доставку		
Чистая стоимость реализации готовой продукции		
Переменные производственные расходы		
Постоянные производственные расходы		
Чистая стоимость реализации сырья		
Себестоимость		
Стоимость запасов на 31.12.2009		

3.2. IAS 16 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в определении порядка учета основных средств с тем, чтобы пользователи финансовой отчетности могли получить информацию об инвестициях организации в основные средства и изменениях в таких инвестициях. Главными вопросами в учете основных средств являются признание активов, определение их балансовой стоимости, амортизационных отчислений и убытков от обесценения, подлежащих признанию применительно к ним.

Определения

Балансовая стоимость – сумма, в которой признается актив после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Себестоимость – это сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств, или справедливая стоимость иного встречного предоставления, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения, либо там, где это применимо, сумма оценки такого актива при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других Международных стандартов.

Амортизируемая стоимость – это себестоимость актива или другая сумма, отраженная вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

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

Стоимость, специфичная для конкретной организации – дисконтированная стоимость потоков денежных средств, которые согласно ожиданиям организации возникнут либо в связи с использованием какого-либо актива и его выбытием в конце срока его полезной службы, либо в связи с погашением какого-либо обязательства.

Основные средства представляют собой материальные активы, которые:

- а) предназначены для использования в производстве или поставке товаров и услуг, для сдачи в аренду третьим лицам, или для административных целей и
- б) предполагается использовать в течение более чем одного периода.

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

Срок полезной службы – это:

- а) период времени, на протяжении которого организация предполагает использовать актив; либо
- б) количество единиц производства или аналогичных единиц, которое организация ожидает получить от использования актива.

Справедливая стоимость – это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами.

Краткое содержание стандарта

ПРИЗНАНИЕ

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

- (1) поступление в организацию связанных с данным объектом будущих экономических выгод является вероятным и
- (2) себестоимость данного объекта может быть достоверно оценена.

Настоящий Стандарт не предписывает единицу признания, т.е. что именно составляет объект основных средств. В связи с этим применение критериев признания к конкретным обстоятельствам, в которых находится организация, требует профессионального суждения.

ОЦЕНКА ПРИ ПРИЗНАНИИ

Объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, подлежит оценке себестоимости. Фактическая себестоимость основного средства включает:

- 1) покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возвратов;
- 2) любые затраты, напрямую связанные с доставкой актива на место и приведение его в рабочее состояние для использования по назначению;
- 3) первоначальную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановления природных ресурсов на занимаемом им участке, обязанность в отношении чего организация берет на себя либо при приобретении данного объекта, либо вследствие его эксплуатации на протяжении определенного периода времени.

Примерами затрат, описанных выше в пункте (2), являются:

- a) затраты на выплату вознаграждений работникам (IAS 19), возникшие непосредственно в связи с сооружением или приобретением объекта основных средств;
- b) затраты на подготовку площадки;
- c) первичные затраты на доставку и разгрузку;
- d) затраты на установку и монтаж;
- e) затраты на пробный пуск, за вычетом чистых поступлений от пробных образцов товара или иных доходов;
- f) затраты на профессиональные услуги и
- g) затраты по займам, связанные с квалифицируемыми активами (IAS 23).

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

- затраты на открытие нового производственного объекта;
- затраты на запуск нового продукта или услуги (включая затраты, связанные с рекламой и продвижением продукта/услуги на рынок);
- затраты на ведение бизнеса в новом месте или с новым классом клиентов (включая затраты на обучение персонала); и
- административные и другие накладные расходы.

Признание затрат прекращается, когда объект основных средств доставлен в нужное место и приведен в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства организации. Таким образом, затраты, понесенные в процессе использования или передислокации объекта основных средств, не включаются в балансовую стоимость данного объекта. Например, следующие затраты не включаются в балансовую стоимость:

- ✓ затраты, связанные с вводом в эксплуатацию готового для использования по назначению объекта основных средств, или затраты, связанные с выходом на полную мощность;
- ✓ операционные убытки на начальном этапе, связанные с недостатком спроса на новую продукцию; и
- ✓ затраты на переезд или реорганизацию компании.

ОЦЕНКА ПОСЛЕ ПРИЗНАНИЯ

Компания должна выбрать один из двух методов учета, либо модель учета по себестоимости, либо модель переоценки и обязана применять выбранную учетную политику ко всему классу основных средств.

Согласно *модели учета по себестоимости* после первоначального признания объект основных средств должен учитываться по его себестоимости, за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Согласно *модели переоценки* объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, может учитываться по переоцененной стоимости. Переоцененная стоимость объекта основных средств равна его справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом любой накопленной впоследствии амортизации и любых накопленных впоследствии убытков от обесценения.

Переоценки должны проводиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость объекта не отличалась существенно от его справедливой стоимости на отчетную дату. Чем выше нестабильность рынка, тем чаще должны проводиться переоценки. Если балансовая стоимость сильно отличается от справедливой стоимости, требуется проведение переоценки. Некоторые объекты основных средств требуют ежегодной переоценки. Частые переоценки не требуются для основных средств с незначительными изменениями справедливой стоимости. Такие основные средства могут переоцениваться каждые 3–5 лет.

Справедливая стоимость земли и зданий обычно определяется профессиональными оценщиками на основе подтвержденных рыночных цен. Справедливой стоимостью станков и оборудования обычно является их рыночная стоимость, определяемая путем оценки. Если информация о рыночной стоимости отсутствует, справедливая стоимость объекта определяется доходным или затратным методом оценки.

Если производится *переоценка какого-либо объекта* основных средств, то переоценке подлежит весь *класс основных средств*, к которому этот объект относится. Классом основных средств называют группу активов, одинаковых по содержанию и характеру их использования в операциях организации. Ниже приведены примеры отдельных классов основных средств:

- a) земельные участки;
- b) земельные участки и здания;
- c) машины и оборудования;
- d) водные суда;
- e) воздушные суда;
- f) автотранспортные средства;
- g) мебель и встраиваемые элементы инженерного оборудования и
- h) офисное оборудование.

Если *балансовая стоимость основного средства повышается в результате переоценки*, то это увеличение должно отражаться в прочем совокупном доходе и накапливаться на счете собственного капитала под заголовком «прирост от переоценки». Однако это увеличение подлежит признанию в прибыли и убытке в той степени, в которой оно реверсирует убыток от переоценки по тому же активу, ранее признанный в прибыли и убытке.

Если *балансовая стоимость основного средства уменьшается в результате переоценки*, то такое уменьшение подлежит признанию в прибыли или убытке. Однако убыток от переоценки должен дебетоваться на прочий совокупный доход и уменьшать сумму, накопленную на счете собственного капитала под заголовком «прирост от переоценки» при наличии любого кредитового сальдо в приросте от переоценки в отношении того же самого актива.

Когда производится *переоценка объекта основных средств, накопленная амортизация учитывается одним из следующих способов*, каждый из которых приводит к тому, что чистая балансовая стоимость объекта становится равной его переоцененной стоимости:

- 1) переоценивается пропорционально, с изменением валовой балансовой стоимости актива;
- 2) списывается путем уменьшения валовой балансовой стоимости актива.

Например, здание стоило \$5 млн, на него была начислена амортизация в размере \$2 млн, чистая балансовая стоимость составила \$3 млн. Чистая балансовая стоимость здания в результате переоценки составит \$6 млн.

Это может быть отражено двумя альтернативными способами:

	Первый	Второй
Стоимость здания в результате переоценки	\$10 млн	\$6 млн
Амортизация	\$4 млн	\$0
Чистая балансовая стоимость после переоценки	\$6 млн	\$6 млн

Первый способ

	Дт	Кт
Основные средства	\$5 млн	
Амортизация		\$2 млн
Капитал – Резерв переоценки		\$3 млн

Второй способ

	Дт	Кт
Основные средства	\$1 млн	
Амортизация	\$2 млн	
Капитал – Резерв переоценки		\$3 млн

АМОРТИЗАЦИЯ

Амортизация объекта основного средства начисляется на регулярной основе в течение срока его полезной службы. **Каждый компонент объекта основных средств**, себестоимость которого значительна в сравнении с совокупной себестоимостью объекта, в обязательном порядке должен амортизироваться отдельно.

Ниже перечислены критерии, определяющие срок полезной службы актива:

- ✓ ожидаемое использование актива, которое зависит от количества выпущенной продукции;
- ✓ ожидаемый физический износ, который зависит от эксплуатационных факторов, таких, как количество часов использования актива, ремонт и техническое обслуживание;
- ✓ технический и моральный износ, возникающий в результате изменений или усовершенствований производства, а также в связи с изменением спроса на рынке продукции или объема предоставления услуг по активу и
- ✓ юридические и тому подобные ограничения по использованию актива, такие, как ограничения, связанные с безопасностью использования или с истечением срока сдачи актива в аренду.

В случае использования активов для производства других активов их амортизационные отчисления составляют часть стоимости другого актива и включаются в стоимость последнего.

Чистая балансовая стоимость объекта основных средств и срок его полезной службы могут пересматриваться для более достоверного предоставления информации, в конце каждого финансового года и при этом любые изменения будут учитываться в качестве изменения в расчетной оценке в соответствии с IAS 8.

Амортизация начисляется даже в том случае, когда справедливая стоимость актива превышает его балансовую стоимость. Ремонт и техническое обслуживание актива не отменяет необходимость его амортизации.

Амортизация актива начинается с момента, когда актив может быть использован по назначению. Амортизация актива прекращается, когда актив списывается с баланса, амортизируется до ликвидационной стоимости или полностью амортизируется.

Раздел 3. Активы компании и их обесценение

На практике компания может применять ряд методов амортизации, включая прямолинейный метод, метод снижаемого остатка и метод объема производства.

ОБЕСЦЕНЕНИЕ

Для определения того, будет ли обесцениваться актив, применяется IAS 36, в котором подробно описывается пересмотр балансовой стоимости, восстанавливаемой суммы и момент признания или прекращения признания убытка от обесценения.

ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ

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

- а) по выбытию; или
- б) когда от его эксплуатации или выбытия не ожидается каких-либо будущих экономических выгод.

Прибыль или убытки, возникающие в связи с прекращением признания объекта основных средств, в обязательном порядке должны включаться в прибыль или убыток при прекращении признания такого объекта (если это не противоречит МСФО 17, например при продаже с обратной арендой). Запрещается классифицировать прибыль в качестве выручки.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Финансовая отчетность должна раскрывать следующую информацию для каждого класса основных средств:

- а) оценки, используемые для определения балансовой стоимости до вычета накопленной амортизации;
- б) используемые методы начисления амортизации;
- с) применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;
- д) балансовая стоимость до вычета накопленной амортизации и накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода и
- е) расшифровки балансовой стоимости по состоянию на начало и конец периода, включающие:

- 1) поступление;
- 2) выбытие;
- 3) приобретения путем объединения компаний;
- 4) увеличение или уменьшение балансовой стоимости активов, возникающие в результате переоценок и убытков от обесценения, признанных или компенсированных непосредственно на счете капитала, согласно МСФО (IAS) 36;
- 5) убытки от обесценения, учтенные в отчете о совокупном доходе, согласно IAS 36;
- 6) убытки от обесценения, компенсированные в отчете о прибылях и убытках, согласно МСФО (IAS) 36;
- 7) амортизацию;
- 8) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности из функциональной валюты в валюту отчетности; и
- 9) прочие изменения.

Финансовая отчетность также должна раскрывать:

- ✓ ограничения прав собственности и стоимость основных средств, находящихся в залоге в качестве обеспечения обязательств;
- ✓ сумму расходов, учтенных в стоимости активов в процессе их строительства;
- ✓ сумму контрактных обязательств по приобретению основных средств; и
- ✓ если это не раскрывается где-либо отдельно в отчете о прибылях и убытках, сумму компенсаций, полученных от третьих лиц за объекты, которые были обесценены, утеряны или переданы.

ТЕСТЫ

1. Затраты на текущий ремонт и обслуживание обычно:

1. Капитализируются.
2. Признаются в качестве расходов в отчете о прибылях и убытках по мере их возникновения.
3. Учитываются как расходы будущих периодов.

2. Элементами фактической себестоимости актива являются:

- 1) покупная цена;
- 2) любые затраты, напрямую связанные с доставкой актива на место его предполагаемого использования;
- 3) первоначальная оценка стоимости демонтажа и удаления актива;
- 4) накладные расходы отдела закупок, связанные с приобретением актива.

3. Признание затрат (которые должны капитализироваться) прекращается:

1. С окончанием отчетного периода.
2. Когда объект находится на месте и используется по назначению.
3. После выхода на полную производственную мощность.
4. Когда объект находится на месте и готов к использованию по назначению.

4. Следующие затраты

- (i) затраты, связанные с вводом в эксплуатацию готового для использования по назначению объекта основных средств, или затраты, связанные с выходом на полную мощность;
- (ii) операционные убытки на начальном этапе, связанные с недостаточным спросом на новую продукцию и
- (iii) затраты на перемещение объекта основных средств.

должны учитываться как:

- 1) непредвиденные или чрезвычайные расходы;
- 2) (капитализироваться как) основные средства;
- 3) расходы текущего периода.

5. Сопутствующие доходы и расходы (такие, как использование строительной площадки в качестве временной автомобильной стоянки) должны:

1. Капитализироваться в балансовой стоимости актива.
2. Признаваться в отчете о прибылях и убытках.
3. Игнорироваться.

6. Сверхнормативные затраты сырья, заработной платы или других ресурсов, возникшие при производстве актива, должны:

1. Капитализироваться.
2. Признаваться в качестве расходов отчетного периода.
3. Учитываться в качестве расходов будущих периодов.

7. Когда основные средства приобретаются на условиях отсрочки платежа на период, превышающий обычные условия кредитования, любая дополнительная оплата сверх цены актива учитывается как:

1. Стоимость основных средств.
2. Затраты по займам.
3. Затраты на ремонт и техническое обслуживание.

8. Когда один или несколько активов обмениваются на новый актив, новый актив оценивается по:

1. Стоимости замещения имущества.
2. Справедливой стоимости.
3. Остаточной стоимости.

9. Компания может выбрать в своей учетной политики либо метод учета по фактической стоимости, либо по переоцененной стоимости. Выбранный метод учета должен применяться к:

1. Всем основным средствам.
2. Классу основных средств.
3. Большинству объектов основных средств.

10. При учете по фактической стоимости актив учитывается по:

1. Фактической стоимости.
2. Фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации.
3. Фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

11. Если балансовая стоимость объекта основных средств увеличивается в результате переоценки, это увеличение:

1. Признается в качестве дохода в отчете о прибылях и убытках.
2. Относится на счет капитала в качестве резерва на переоценку путем отражения в отчете о прибылях и убытках.
3. Кредитуется прямо на счет капитала в качестве резерва на переоценку.

12. Если балансовая стоимость актива уменьшается в результате переоценки и до этого не был создан резерв переоценки данного актива, это уменьшение:

1. Капитализируется.
2. Признается в качестве расходов текущего периода.
3. Признается в качестве чрезвычайных или непредвиденных расходов.

13. Балансовая стоимость актива составляет \$10. Его справедливая стоимость составляет \$12. Продолжается ли амортизация:

1. Нет.
2. Да, до окончания срока полезной службы актива.
3. Да, но норма амортизации должна быть в два раза меньше.

14. Балансовая стоимость актива равна ликвидационной стоимости. Продолжается ли амортизация:

1. Нет.
2. Да, до окончания срока полезной службы актива.
3. Да, но норма амортизации должна быть в два раза меньше.

15. Амортизация может прекратиться, когда актив не используется:

1. Неверно.
2. Только при закрытии завода.
3. Только при применении метода объема производства.

16. Может применяться ряд методов амортизации. Данные методы включают прямолинейный метод, метод снижаемого остатка и метод объема производства. Выбор метода амортизации определяется следующими факторами:

1. Налоговое законодательство.
2. Самый низкий вариант стоимости.
3. Предполагаемая схема использования актива.

17. Компенсация от третьих сторон за активы, которые были обесценены, потеряны или переданы, будет включена в состав доходов:

1. При потере актива.
2. При появлении основания для получения компенсации.
3. При получении денежных средств.

18. Прекращается признание балансовой стоимости актива:

1. После выбытия.
2. Когда не ожидается получения экономических выгод от использования актива.
3. По любой из вышеперечисленных причин.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ**ЗАДАНИЕ 3.4**

Компания приобрела в январе 2010 года оборудование. Детали этой операции представлены ниже, \$:

Цена оборудования	922 000
Торговая скидка.....	27 600
Прочие издержки, связанные с объектом:	
Доставка	12 500
Сборка и установка	84 500
Техобслуживание в течение 4 лет	60 000

Компания также заплатила дополнительно \$206 000 на увеличение производительности оборудования.

Предполагается, что в конце ожидаемого срока полезного использования, который составляет 6 лет, появятся затраты, связанные с демонтажем оборудования, дисконтированная стоимость которых на начало отчетного периода равна \$43 500. Дисконтированная стоимость затрат на восстановление природных ресурсов на начало отчетного периода равна \$12 000. В соответствии с контрактом компания обязана демонтировать оборудование и привести место к исходному состоянию. Стоимость капитала компании составляет 10%.

Организация взяла кредит на финансирование проекта в сумме \$800 000. Проценты по кредиту составляют 6,5% в год. Проценты выплачиваются в начале следующего за отчетным месяцем. Основная сумма долга подлежит погашению в конце срока кредита.

Общая продолжительность доставки и работ по сборке, монтажу оборудования, а также увеличения производительности составляет шесть месяцев (с января по июнь включительно).

Поставщик предоставляет скидку в размере 0,6% на любые суммы, оплаченные в течение 2 недель с момента выставления счета. Компания уложились в двухнедельный срок только в размере заёмных средств. Оставшаяся часть, обеспеченная поступлениями от текущей деятельности, была оплачена по истечении 2-х недель.

ЗАДАНИЕ

Покажите, как затраты, связанные с данным оборудованием, будут отражены в финансовой отчетности на 31 декабря 2010 года.

Таблицы для решения

Отчет о финансовой позиции (фрагмент)	31.12.2010
Основные средства	
Долгосрочные обязательства	
Кредиты	
Резерв на вывод объекта из эксплуатации	
Краткосрочные обязательства	
Задолженность по процентам	
Отчет о совокупном доходе (фрагмент)	2010
Амортизация	
Финансовые расходы:	
процентные расходы	
амортизация резерва	

Раздел 3. Активы компании и их обесценение

Отчет о движении денежных средств (фрагмент)	2010
Операционная деятельность	
Выплаченные проценты	
Инвестиционная деятельность	
Приобретение оборудования	
Финансовая деятельность	
Привлечение кредита	

ЗАДАНИЕ 3.5

Имеется следующая информация об основных средствах компании на 1 января 2010, \$'000:

Класс основных средств	Стоимость	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
Здания	1500	150	1350
Оборудование	700	180	520
Транспортные средства	120	50	70

В течение 2010 года произошли следующие события:

1. Здания, приобретенные в 2005 году, имеют срок полезной службы 50 лет. В декабре 2010 года после переоценки стоимость зданий составила \$2 000 000.

2. В 2010 было приобретено новое офисное здание за \$610 000. Оцениваемый срок полезного использования составляет 45 лет.

3. Оборудование стоимостью \$140 000 было приобретено и установлено в пристройке к основному зданию. Коэффициент амортизации для оборудования установлен в размере 15% в год на основе прямолинейного метода.

4. Автомобиль стоимостью \$20 000 был приобретен в августе 2010 года. Использованный до этого коэффициент для расчета амортизации транспортных средств был скорректирован с 25% (прямолинейный метод расчета) до 30% (метод уменьшенного остатка).

5. Компания начисляет полную амортизацию в год покупки и не начисляет амортизацию в год продажи.

ЗАДАНИЕ

Подготовить примечания, которые должны быть включены в финансовую отчетность компании за год, закончившийся 31 декабря 2010 года.

Таблицы для решения

Основные средства	Здания	Оборудование	Транспортные средства	Итого
Первоначальная (переоцененная) стоимость на 1.01.2010				
Приобретение				
Переоценка				
Первоначальная (переоцененная) стоимость на 31.12.2010				
Амортизация на 1.01.2010				
Начисление за год				
Переоценка				
Амортизация на 31.12.2010				
Остаточная стоимость на 1.01.2010				
Остаточная стоимость на 31.12.2010				

3.3. IAS 40 «ИНВЕСТИЦИОННАЯ НЕДВИЖИМОСТЬ»

Цель

Цель настоящего Стандарта заключается в установлении порядка учета инвестиционной недвижимости и соответствующих требований к раскрытию информации.

Определения

Инвестиционная недвижимость – недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то, и другое), предназначенная (собственником или арендатором по договору финансовой аренды) для получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого, но не для:

- использования в производстве или поставках товаров или услуг, либо для административных целей;

или

- продажи в ходе обычной деятельности.

Ниже приведены *примеры объектов инвестиционной недвижимости*:

- ✓ земля, дальнейшее использование которой на данный момент не определено. Если компания не приняла решение, будет ли она использовать землю в качестве недвижимости, занимаемой владельцем, или для реализации в краткосрочной перспективе в ходе обычной деятельности, то считается, что эта земля предназначена для прироста капитала;

- ✓ земля, удерживаемая для получения выгод от прироста капитала в долгосрочной перспективе, а не для реализации в краткосрочном периоде в ходе обычной деятельности;

- ✓ здание, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;

- ✓ здание, находящее в собственности организации (или находящееся в распоряжении организации по договору финансовой аренды) и предоставленное в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;

- ✓ недвижимость, находящаяся в стадии сооружения или развития с целью дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости.

Примеры активов, которые не являются инвестиционной недвижимостью:

- недвижимость, предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности или находящаяся в стадии сооружения или развития с целью такой продажи;

- недвижимость, занимаемая владельцем или занимаемая наемными работниками компании независимо от того, платят они арендную плату по рыночным ставкам или нет;

- недвижимость, переданная другой компании по договору финансовой аренды

Недвижимость, занимаемая владельцем – недвижимость, предназначенная (собственником или арендатором по договору финансовой аренды) для использования в производстве или поставке товаров или услуг, или в административных целях.

Краткое содержание стандарта

Доходы, которые компания получает от инвестиционной недвижимости, обычно не связаны с ее остальными активами. При классификации материального объекта в качестве инвестиционной недвижимости необходимо определить цель его использования и вид дохода, получаемого его собственником от эксплуатации.

Определение соответствия объекта статусу инвестиционной недвижимости требует профессионального суждения. Компания самостоятельно разрабатывает критерии для последовательного использования такого профессионального суждения.

В отдельных случаях часть объекта может использоваться для арендной платы или прироста стоимости капитала, а другая часть – для производства или поставки товаров или услуг, либо для административных целей. Если такие части объекта могут быть реализованы независимо друг от друга (или независимо друг от друга отданы в финансовую аренду), организация учитывает указанные части по отдельности. Если же части объекта нельзя продать по отдельности, объект считается инвестиционной недвижимостью только в том случае, если лишь незначительная часть этого объекта предназначена для производства или поставки товаров или услуг, либо для административных целей.

В некоторых случаях организация предоставляет вспомогательные услуги арендаторам принадлежащей её недвижимости. Организация учитывает такую недвижимость как инвестиционную, если эти услуги носят незначительный характер по отношению ко всему соглашению в целом. Например, владелец офисного комплекса предоставляет арендаторам услуги по охране и текущей эксплуатации здания.

ПРИЗНАНИЕ

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

- существует вероятность притока в организацию будущих экономических выгод, связанных с этой недвижимостью;
- стоимость данной инвестиционной недвижимости поддается достоверной оценке.

В соответствии с этим принципом признания организация оценивает свои затраты по инвестиционной недвижимости на момент их понесения. Эти затраты включают как те, которые были понесены изначально в связи с приобретением инвестиционной недвижимости, так и те, которые были понесены впоследствии в связи с её приращением, частичным замещением или обслуживанием.

ОЦЕНКА ПРИ ПРИЗНАНИИ

Первоначальная оценка инвестиционной недвижимости должна производиться по ее себестоимости.

В состав себестоимости приобретенной инвестиционной недвижимости входят цена приобретения и любые прямые затраты. Прямые затраты включают, например стоимость профессиональных юридических услуг, налоги на передачу недвижимости и прочие затраты по сделке.

Себестоимость инвестиционной недвижимости не повышается в связи с возникновением:

- затрат на дополнительные специальные работы, осуществляемые руководством компании для усовершенствования полезных свойств объекта в соответствии с собственными намерениями;
- операционных убытков до выхода на запланированный уровень объема сдачи помещений в аренду; или
- сверхнормативных затрат трудовых или других ресурсов, понесенных при сооружении или развитии объекта недвижимости.

Справедливая стоимость объектов инвестиционной недвижимости увеличивается на сумму затрат на реконструкцию, но только после того, как эти затраты фактически произведены.

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

Сумма, эквивалентная установленной оценке объекта, подлежит признанию в качестве обязательства.

ОЦЕНКА ПОСЛЕ ПРИЗНАНИЯ

Организация обязана выбрать в качестве учетной политики либо модель учета по справедливой стоимости, либо модель учета по себестоимости и обязана применять такую политику ко всей своей инвестиционной недвижимости.

После первоначального признания организация, выбравшая *модель учета по справедливой стоимости*, должна оценивать всю свою инвестиционную недвижимость по справедливой стоимости. Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости должна отражать рыночные условия на отчетную дату. Наилучшим подтверждением справедливой стоимости являются действующие цены на активном рынке аналогичной недвижимости, которая расположена на той же территории, находится в том же состоянии и на которую распространяются схожие условия аренды и прочих договоров. Справедливая стоимость объекта инвестиционной недвижимости определяется без учета расходов, возникающих при его продаже. В ней не отражаются ни предстоящие капитальные затраты на недвижимость в целях обновления или улучшения, ни будущие экономические выгоды от таких затрат.

Прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости необходимо относить на финансовые результаты за тот период, в котором они возникли.

Если право на недвижимость, которым обладает *арендатор по договору операционной аренды*, классифицируется как инвестиционная недвижимость, то должна применяться только модель учета по справедливой стоимости.

Если инвестиционная недвижимость изначально учитывалась по справедливой стоимости, а в последующем ее определение становится затруднительным, компания продолжает применять метод по справедливой стоимости.

В случаях, когда сопоставимые сделки на рынке осуществляются нечасто и отсутствуют альтернативные оценки справедливой стоимости, компания не может достоверно определить справедливую стоимость инвестиционной недвижимости. В такой ситуации она должна оценивать эту инвестиционную недвижимость с помощью *модели учета по себестоимости* в соответствии с IAS 16.

ПЕРЕКЛАССИФИКАЦИЯ

Перевод объекта в категорию инвестиционной недвижимости или исключение из данной категории разрешается только при изменении способа его использования:

- а) владелец начинает занимать объект недвижимости – объект переводится из категории инвестиционной недвижимости в категорию недвижимости, занимаемой владельцем;
- б) начинается развитие объекта в целях реализации – объект переводится из инвестиционной недвижимости в категорию запасов;
- в) заканчивается период, в течение которого владелец занимает недвижимость – объект переклассифицируется из недвижимости, занимаемой владельцем, в категорию инвестиционной недвижимости; или
- г) объект передается в аренду третьей стороне по договору операционной аренды – объект переводится из запасов в инвестиционную недвижимость.

ВЫБЫТИЕ

Выбытие объекта инвестиционной недвижимости происходит при его продаже или передаче в финансовую аренду. Признание объекта инвестиционной недвижимости прекращается при выбытии или окончательном выводе из эксплуатации, когда более не предполагается получение связанных с ним экономических выгод.

Прибыли или убытки, возникающие от устранения или выбытия объекта инвестиционной недвижимости, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива и подлежат признанию в составе финансовых результатов в периоде, в котором происходит такое устранение или выбытие.

Возмещение, которое получит компания при выбытии объекта инвестиционной недвижимости, первоначально отражается по справедливой стоимости. В случае отсрочки оплаты за объект возмещение первоначально отражается по цене объекта. Разница между номинальной суммой возмещения и ценой объекта признается как процентная выручка, рассчитанная методом эффективной ставки процента согласно IAS 18.

Компенсация, предоставляемая третьими сторонами в связи с обесценением, утратой или передачей инвестиционной недвижимости, подлежит признанию в составе прибыли или убытка, когда она назначена к получению. Примером компенсации является получение выплат от государства при национализации имущества или выплат от страховых компаний.

Обесценение или утрата объектов инвестиционной недвижимости, соответствующие требования на компенсацию или выплата компенсации третьими сторонами, а также любое последующее приобретение или сооружение замещающих активов являются самостоятельными экономическими событиями и должны учитываться отдельно.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Согласно IAS 40 компания должна раскрывать следующую информацию:

- метод учета – по справедливой или по фактической стоимости;
- если используется метод учета по справедливой стоимости, то классифицирует и учитывает ли она имущественный интерес, связанный с операционной арендой как инвестиционную собственность, и если да, то при каких условиях;
 - если классификация затруднительна, то какие критерии применяет компания для разграничения инвестиционной собственности и средств, используемых для собственных нужд, а также предназначенных для продажи в ходе обычной деятельности;
 - способы и допущения, применяемые для определения справедливой стоимости, включая информацию о том, была ли справедливая стоимость рассчитана на основании подтвержденной рыночной информации или с учетом других факторов, определяемых характером собственности или отсутствием сопоставимой рыночной информации;
 - факт определения справедливой стоимости инвестиционной собственности в результате проведения оценки независимым оценщиком, имеющим соответствующую профессиональную классификацию и практический опыт в оценке инвестиционной собственности. Если такой оценки не проводилось, этот факт также подлежит раскрытию;
- суммы, признанные в отчете о совокупном доходе.

ТЕСТЫ

1. Инвестиционная недвижимость может учитываться у:

1. Арендодателя, в рамках финансовой аренды.
2. Арендатора, в рамках финансовой аренды.

2. Здания, использование которых пока неопределенно:

1. Могут учитываться в качестве инвестиционной недвижимости.
2. Не могут учитываться в качестве инвестиционной недвижимости.
3. Иногда могут учитываться в качестве инвестиционной недвижимости.

3. Земля, использование которой пока неопределенно:

1. Может учитываться в качестве инвестиционной недвижимости.
2. Не может учитываться в качестве инвестиционной недвижимости.
3. Иногда может учитываться в качестве инвестиционной недвижимости.

4. Что является примером инвестиционной недвижимости:

1. Земля, предназначенная для долгосрочного увеличения стоимости капитала.
2. Здание, которым компания владеет и сдает его в операционную аренду.
3. Незанятое здание, предназначенное для сдачи в операционную аренду.
4. Средства, предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности.
5. Средства, создаваемые для третьих лиц.
6. Несдаваемые в аренду средства.
7. Средства, сдаваемые в финансовую аренду.

5. Если здание частично сдается в аренду и частично занято под офис, компания учитывает его в качестве:

1. Инвестиционной недвижимости.
2. В качестве средств, используемых для собственных нужд.
3. Каждая часть должна учитываться отдельно.

6. Если компания предоставляет значительные дополнительные услуги арендаторам, связанные со сданными им в аренду объектами:

1. Средства должны классифицироваться в качестве основных средств, а не в качестве инвестиционной недвижимости.
2. Средства должны классифицироваться в качестве инвестиционной недвижимости, а не в качестве используемых для собственных нужд.
3. Оплата за услуги должна капитализироваться.

7. Материнская компания сдает в аренду средства своей дочерней компании. Средства могут классифицироваться в качестве инвестиционной недвижимости:

1. В отчетности дочерней компании.
2. В консолидированной финансовой отчетности.
3. В отдельной финансовой отчетности материнской компании.

8. Доход, возникающий в результате изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости, должен включаться:

1. В отчет о прочем совокупном доходе.
2. В качестве непредвиденных или чрезвычайных статей.
3. В отчет о совокупном доходе.

9. При использовании модели учета по фактической стоимости актив учитывается по:

1. Фактической стоимости.
2. Фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации.
3. Фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

10. Перевод объектов в инвестиционную недвижимость, или из нее, осуществляется только в случае изменения порядка эксплуатации объекта, подтвержденного следующими событиями (отметьте, какие положения верны):

- 1) начало использования объекта владельцем – перевод из инвестиционной недвижимости в состав средств, не сдаваемых в аренду;
- 2) начало подготовки к продаже – перевод из инвестиционной недвижимости в активы для продажи;
- 3) сдача в финансовую аренду – перевод из состава основных средств в инвестиционную недвижимость;
- 4) начало сдачи в операционную аренду – перевод из основных средств в инвестиционную недвижимость;
- 5) окончание строительства здания офиса – перевод из средств, находящихся в процессе строительства в инвестиционную недвижимость.

11. Если компания принимает решение продать объект инвестиционной недвижимости без проведения работ по реконструкции, эта собственность:

1. Переводится в активы для продажи.
2. Продолжает классифицироваться как инвестиционная недвижимость.
3. Переводится в собственность, используемую для собственных нужд компании.

12. Если компания начинает реконструкцию имеющихся объектов инвестиционной недвижимости с целью их дальнейшего использования в качестве инвестиционной собственности, эти объекты:

1. Переводятся в активы для продажи.
2. Продолжают классифицироваться как инвестиционная недвижимость.
3. Переводятся в состав средств, используемых для собственных нужд.

13. Если компания использует способ учета по фактической стоимости приобретения, переводы объектов из инвестиционной недвижимости в собственность, используемую для собственных нужд, или запасы, и обратно:

1. Не влияют на балансовую стоимость активов.
2. Должны сопровождаться переоценкой активов на дату перевода.
3. Запрещены.

14. При переводе активов, учитываемых по справедливой стоимости, из инвестиционной недвижимости в состав средств, используемых для собственных нужд, эти активы в дальнейшем учитываются:

1. По первоначальной стоимости.
2. По справедливой стоимости на дату изменения способа эксплуатации.
3. По первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации.

15. Доход, полученный в результате продажи инвестиционной недвижимости, должен признаваться в качестве:

1. Прироста капитала.
2. Дохода в отчете о прибылях и убытках.
3. Выручки.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 3.6

На 31 декабря 2008 года компания имеет следующие три вида собственности:

1. Половина этой собственности используется в административных целях компании, а половина – сдается в аренду третьим лицам. Первоначальная стоимость данной собственности четыре года назад была \$ 2 000 000 и имела срок службы, равный 50 годам. Недавно такая же собственность была продана за \$ 3 600 000.

2. Эта собственность представляет собой офисный блок, который сдается в аренду сторонним организациям. В среднем за год офисный блок загружен примерно на 70%. Каждый не сданный в аренду офис остается неиспользованным или же в нем время от времени компания проводит собрания. Текущая балансовая стоимость данной собственности равняется \$900 000. На 1 января и 31 декабря 2008 года её справедливая стоимость составляла \$ 1 100 000 и \$ 1 500 000 соответственно.

3. Эта собственность сдается в аренду другой компании для производственных целей. На 1 января справедливая стоимость данной собственности составляла \$ 6 300 000, а на 31 декабря – снизилась до \$ 5 800 000. Руководство компании считает, что такое снижение является временным и что стоимость должна подняться в следующем году, когда цены на рынке недвижимости вырастут.

ЗАДАНИЕ

Объяснить, как каждая из собственности должна быть отражена в отчетности на 31 декабря 2008 года согласно МСФО.

ЗАДАНИЕ 3.7

У компании есть инвестиционная собственность, которая отражается в соответствии с моделью учета по справедливой стоимости, приведенной в МСФО 40 «Инвестиционная собственность». Тем не менее, для достижения более ясного представления в отчетности руководство компании намеревается учитывать инвестиционную собственность с использованием метода учета по первоначальной стоимости. Изменение метода, в понимании руководства, заключается в том, чтобы принять справедливую стоимость на 1 января 2008 г. за историческую стоимость, которая будет затем амортизироваться в течение полезного срока службы. Собственность была приобретена 1 января 2006 г. за 1 000 000 долларов США, срок ее полезной службы был оценен как 50 лет. Справедливая стоимость собственности на конец каждого года была следующей:

	тыс. долларов США
2006.....	1102
2007.....	1267
2008.....	984

ЗАДАНИЕ

Поясните, как следует отразить вышеприведенное обстоятельство в финансовой отчетности за год, заканчивающийся 31 декабря 2008г.

3.4. IAS 38 «НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ»

Цель

Целью настоящего стандарта является установление порядка учета нематериальных активов, которые специально не рассматриваются в других МСФО. В соответствии с настоящим стандартом организация обязана признавать нематериальный актив, если и только если удовлетворяются определенные критерии. Стандарт также устанавливает способ оценки балансовой стоимости нематериальных активов и требует раскрытия определенной информации о нематериальных активах.

Определения

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

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

Нематериальный актив – это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий материально-вещественной формы. Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости в контексте определения нематериального актива, когда он:

а) может быть отделен от организации для последующей продажи, передачи, лицензирования, сдачи в аренду или обмена, либо в индивидуальном порядке, либо вместе с соответствующим договором, активом или обязательством; или

б) возникает из договорных или других юридических прав, вне зависимости от того, являются ли эти права передаваемыми или отделяемыми от данной организации или других прав и обязанностей.

Исследования – это оригинальные и плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

Разработки – это применение результатов исследований или других знаний в планировании или проектировании производства новых или существенно усовершенствованных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Краткое содержание стандарта

ПРИЗНАНИЕ

Для признания нематериального актива компания должна продемонстрировать, что объект отвечает определению нематериального актива и критериям признания.

Нематериальный актив должен признаваться, если и только если:

а) вероятно, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, будут поступать в организацию

и

б) себестоимость актива поддается надежной оценке.

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

Организация должна использовать профессиональные суждения для оценки степени определенности, связываемой с поступлением будущих экономических выгод от использо-

вания актива, исходя из данных, имеющихся на дату первоначального признания, и отдавая приоритет данным из внешних источников.

ОЦЕНКА ПРИ ПРИЗНАНИИ

Нематериальный актив должен первоначально оцениваться по себестоимости.

Себестоимость *отдельно приобретенного нематериального актива* включает:

- ✓ его покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги, включаемые в стоимость приобретения за вычетом торговых скидок;
- ✓ любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению. Например, затраты на вознаграждение работникам и оплата профессиональных услуг, возникающие непосредственно в связи с приведением актива в его рабочее состояние, затраты на проверку надлежащей работы актива.

Признание затрат в балансовой стоимости нематериального актива прекращается, когда актив приведен в состояние, пригодное для использования в соответствии с намерениями руководства.

Если срок оплаты за нематериальный актив превышает нормальные сроки кредита, то фактическая стоимость приобретения актива считается равной его цене в случае единовременной оплаты. Разница между этой суммой и общей суммой платежей признается как расходы на выплату процентов в течение срока кредита, если только она не капитализируется в соответствии с IAS 23.

Если *нематериальный актив приобретается при объединении бизнеса, он учитывается по справедливой стоимости на дату покупки*. Справедливая стоимость нематериального актива, приобретаемого при объединении компаний, обычно может быть достаточно достоверно оценена, чтобы быть признанной отдельно от гудвилла.

Если *нематериальный актив приобретается за счет правительственных субсидий*, компания по своему выбору может первоначально признать как нематериальный актив, так и правительственную субсидию по:

- (i) справедливой стоимости; или
- (ii) номинальной стоимости плюс любые непосредственно связанные с такой покупкой затраты.

Нематериальные активы, приобретенные в обмен или частично в обмен на материальный актив, оцениваются по справедливой стоимости переданного актива, скорректированной на сумму оплаченных денежных средств или их эквивалентов.

В некоторых случаях создание будущих экономических выгод связано с понесением затрат, но это не приводит к созданию нематериального актива, удовлетворяющего критериям признания, изложенным в настоящем Стандарте. Такие затраты во многих случаях характеризуются, как способствующие созданию гудвилла внутри организации. *Гудвилл* (разница между рыночной стоимостью компании и стоимостью ее чистых активов), *созданный внутри компании, не признается в качестве актива*, поскольку не является идентифицируемым ресурсом, который контролируется организацией и может быть достоверно оценен по себестоимости.

Созданные внутри компании торговые марки, фирменные девизы, списки клиентов и аналогичные по сути статьи также не должны признаваться в качестве нематериальных активов, поскольку затраты на них нельзя отличить от затрат на развитие организации в целом.

На практике иногда бывает трудно оценить, отвечает ли *созданный внутри компании нематериальный актив* критериям признания или нет. Часто бывает трудно определить:

- существует ли нематериальный актив, который будет создавать будущие экономические выгоды, и в какой момент времени он появился; и
- стоимость нематериального актива. В некоторых случаях стоимость создания нематериального актива внутри компании нельзя отделить от стоимости созданного внутри компании гудвилла или от текущей деятельности.

Раздел 3. Активы компании и их обесценение

Для того чтобы определить, отвечает ли созданный внутри компании нематериальный актив критериям признания, компания делит процесс создания актива на:

➤ стадию исследований

и

➤ стадию разработок.

Если компания не может разграничить стадию исследования и стадию разработки, то следует затраты по созданию нематериального актива учитывать так, как если бы они были понесены только на стадии исследования.

На *стадии исследований затраты по созданию нематериального актива всегда признаются расходами по мере их возникновения*. Примерами исследовательской деятельности являются:

✓ деятельность, направленная на получение новых знаний;

✓ поиск, оценка и окончательный отбор применений результатов исследования или других знаний;

✓ поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;

✓ формулировка, проектирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив для новых или усовершенствованных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг.

Нематериальный актив, возникающий из разработок, или *на стадии разработки внутреннего проекта, должен признаваться* только тогда, *когда компания может продемонстрировать наличие всех нижеприводимых условий*:

a) техническую осуществимость завершения создания нематериального актива с тем, чтобы он был готов к использованию или продаже;

b) намерение завершить создание нематериального актива и использовать или продать его;

c) способность компании использовать нематериальный актив или продать его;

d) наличие определенности, каким образом нематериальный актив будет создавать будущие экономические выгоды;

e) ресурсы, необходимые для завершения создания и использования или продажи нематериального актива и

f) способность оценить относящиеся к нематериальному активу затраты.

Компания также должна продемонстрировать использование актива для собственных нужд или существование рынка продукта, получаемого в результате использования актива или рынка в отношении самого актива. Примерами разработок являются:

✓ проектирование, конструирование и тестирование опытных образцов и моделей;

✓ проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов;

✓ проектирование, конструирование и эксплуатация опытной установки;

✓ проектирование, конструирование и тестирование новых или усовершенствованных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг.

Для демонстрации того, как актив будет создавать будущие экономические выгоды, компания должна использовать принципы, изложенные в МСФО 36 *Обесценение активов*, и, если актив будет создавать экономические выгоды во взаимодействии с другими активами, компания должна применять концепцию генерирующей единицы.

Наличие ресурсов для завершения создания, использования нематериального актива и получения выгод от его использования может быть продемонстрировано бизнес-планом, показывающим необходимые ресурсы и способность компании обеспечить эти ресурсы.

Себестоимость нематериального актива, созданного внутри компании, представляет собой общую сумму расходов, понесенных с даты, когда нематериальный актив начина-

ет отвечать критериям признания и которые могут быть непосредственно отнесены или распределены на актив на обоснованной и последовательной основе. Первоначальную стоимость создания нематериального актива внутри компании часто можно оценить при помощи используемой в компании системы калькулирования затрат на производство.

Восстановление затрат в целях их последующего включения в балансовую стоимость нематериального актива, которые были признаны в качестве расходов в предыдущей промежуточной или годовой финансовой отчетности, не разрешается.

Себестоимость нематериального актива, созданного внутри компании, включает все затраты на создание, производство и подготовку актива к использованию по назначению, в том числе:

- (i) затраты на материалы и услуги, использованные при создании нематериального актива;
- (ii) затраты на оплату труда персонала, непосредственно задействованного в создании нематериального актива;
- (iii) любые затраты, имеющие непосредственное отношение к нематериальному активу, такие как пошлина за регистрацию юридического права и амортизация патентов и лицензий;
- (iv) накладные расходы, связанные с созданием нематериального актива (аналогично распределению накладных расходов в IAS 2);
- (v) проценты по заемным средствам (см. IAS 23).

Статьи, указанные ниже, не являются элементами стоимости нематериального актива, созданного внутри компании:

- ✓ торговые, административные и другие общие накладные расходы, если только эти расходы не имеют непосредственного отношения к подготовке актива к использованию;
- ✓ установленные потери и убытки, понесенные до достижения планового уровня эксплуатации актива;
- ✓ затраты на обучение персонала в связи с предполагаемой эксплуатацией актива.

ПРИЗНАНИЕ РАСХОДА

Последующие затраты на нематериальный актив, произведенные после его покупки или создания, должны признаваться в качестве расходов по мере их возникновения, за исключением случаев, когда:

- а) эти затраты позволят нематериальному активу принести компании будущие экономические выгоды сверх первоначально определенных; и
- б) эти затраты могут быть оценены и отнесены на актив.

ОЦЕНКА ПОСЛЕ ПРИЗНАНИЯ

Организация обязана выбрать либо модель учета по себестоимости, либо модель переоценки в качестве своей учетной политики. Если нематериальный актив учитывается по модели переоценки, то и все другие активы в этом классе должны учитываться по этой модели, кроме случаев, когда для таких активов отсутствует активный рынок.

Класс нематериальных активов представляет собой группу активов, схожих по характеру и применению в операциях организации. Ниже представлены классы нематериальных активов:

- (i) торговые марки;
- (ii) фирменные наименования;
- (iii) программное обеспечение;
- (iv) лицензии и франшизы;
- (v) авторские права, патенты и другие права на промышленную собственность, права на обслуживание и эксплуатацию;

- (vi) рецепты, формулы, проекты и макеты;
- (vii) незавершенные нематериальные активы.

Переоценка внутри класса нематериальных активов производится одновременно с целью исключения возможности избирательной переоценки активов и соответствующего представления в финансовой отчетности сумм, представляющих собой смешение себестоимостей и переоцененных стоимостей на разные даты.

При применении *модели учета по себестоимости* после первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

При применении *модели переоценки* нематериальный актив после первоначального признания должен учитываться по переоцененной стоимости, которая представляет собой его справедливую стоимость на дату переоценки минус любая последующая накопленная амортизация и любые последующие накопленные убытки от обесценения. Для переоценки согласно настоящему Стандарту справедливая стоимость должна определяться со ссылкой на активный рынок. Переоценки должны проводиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость не отличалась существенно от справедливой стоимости нематериального актива на отчетную дату.

Модель переоценки не допускает:

- а) переоценку нематериальных активов, которые ранее не были признаны как активы; или
- б) первоначальное признание нематериальных активов в суммах, отличающихся от их себестоимости.

Модель переоценки применяется после того, как актив был первоначально признан по себестоимости. Однако если только часть себестоимости нематериального актива признается в качестве актива в силу того, что актив не отвечал критериям признания до момента прохождения определенной части производственного процесса, модель переоценки может применяться ко всему этому активу. Модель переоценки может также применяться к активу, полученному за счет правительственной субсидии и признанному по номинальной стоимости.

Если *балансовая стоимость нематериального актива повышается в результате переоценки*, то это увеличение должно отражаться в прочем совокупном доходе и непосредственно в собственном капитале под заголовком «резерв переоценки». Однако это увеличение подлежит признанию в прибыли и убытке в той степени, в которой оно реверсирует убыток от переоценки по тому же активу, ранее признанный в прибыли и убытке.

Если *балансовая стоимость нематериального актива уменьшается в результате переоценки*, то такое уменьшение подлежит признанию в прибыли или убытке. Однако убыток от переоценки должен дебетоваться на прочий совокупный доход и отражаться непосредственно в собственном капитале под заголовком «резерв переоценки» при наличии любого кредитового сальдо в приросте от переоценки в отношении того же самого актива.

Когда производится *переоценка объекта нематериального актива, накопленная амортизация учитывается одним из следующих способов*:

- 1) переоценивается пропорционально, с изменением валовой балансовой стоимости актива так, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки равнялась его переоцененной стоимости;
- 2) списывается путем уменьшения валовой балансовой стоимости актива, а чистая величина актива пересчитывается до переоцененной стоимости актива.

АМОРТИЗАЦИЯ

Амортизация нематериального актива начисляется на регулярной основе в течение срока его полезной службы. Амортизация должна начинаться, когда актив доступен для ис-

пользования. Амортизация признается независимо от того, имелось или не имелось увеличение, например, в справедливой стоимости или возмещаемой величине актива.

При определении срока полезной службы актива должны учитываться многие факторы:

- a) предполагаемый способ использования актива компанией;
- b) характерный жизненный цикл актива;
- c) технические, технологические или другие типы устаревания;
- d) стабильность отрасли, в которой используется актив, и изменения в рыночном спросе на товары или услуги, получаемые в результате использования актива;
- e) предполагаемые действия конкурентов;
- f) период осуществления контроля над активом, а также юридические или аналогичные ограничения на использование актива, такие как даты истечения соответствующих договоров аренды;
- g) зависит ли срок полезной службы актива от сроков полезной службы других активов компании.

Если контроль над будущими экономическими выгодами от нематериального актива достигается путем обеспечения юридических прав, которые были предоставлены на ограниченный период, срок полезной службы нематериального актива не должен превышать период действия юридического права, кроме случаев, когда:

- (a) юридические права являются возобновляемыми и
- (b) возобновление является действительно определенным.

Юридический срок действия актива может превышать срок его полезной службы.

Если права передаются на ограниченный срок, который может возобновляться, срок полезной службы должен включать период(ы) после возобновления только в случае, если есть доказательства того, что возобновление срока службы не повлечет существенных затрат для компании.

Могут существовать как экономические, так и правовые факторы, влияющие на срок полезной службы нематериального актива: экономические факторы определяют период, в течение которого будут получены будущие экономические выгоды; правовые факторы могут ограничивать период контроля компанией над доступом к этим выгодам. Срок полезной службы представляет собой более короткий из этих периодов.

Начисление амортизации должно начинаться с того момента, когда актив имеется в наличии для использования. Амортизационные начисления прекращаются на более раннюю из дат – когда актив классифицируется как удерживаемый для продажи (или включен в группу активов для выбытия, классифицируемую как «удерживаемые для продажи активы») в соответствии с IFRS 5 и датой прекращения признания актива.

Амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться как расход, кроме случаев, когда другой МСФО разрешает или требует их включения в балансовую стоимость другого актива.

Методы амортизации: прямолинейный метод, метод уменьшаемого остатка, метод начисления износа по выработке продукции. Применяемый метод амортизации отражает подход компании к определению участия актива в формировании будущих экономических выгод от его использования и последовательно применяется от одного отчетного периода к другому.

Если произошло значительное изменение в расчетном графике поступления экономических выгод от актива, период и метод амортизации должны быть изменены для отражения изменений этого графика. Такие изменения должны учитываться, как изменения в расчетных оценках согласно IAS 8 путем корректировки амортизационных отчислений за текущий и будущие отчетные периоды.

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ С НЕОПРЕДЕЛЕННЫМ СРОКОМ ПОЛЕЗНОЙ СЛУЖБЫ

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы не амортизируются. Согласно IAS 36 компания должна тестировать нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы на обесценение на основании сравнения возмещаемой и балансовой стоимости:

- i. ежегодно
- и
- ii. если есть свидетельство о возможном обесценении материального актива.

Срок полезной службы нематериального актива, не подлежащего амортизации, должен проверяться в каждом периоде с целью определения, продолжают ли события и обстоятельства поддерживать неопределенный срок полезной службы данного актива.

ОБЕСЦЕНЕНИЕ

Обесценение нематериального актива определяется в соответствии с IAS 36.

ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ

Признание нематериального актива прекращается (актив снимается с баланса) при его выбытии или, когда компания больше не ожидает получения от этого актива каких-либо экономических выгод.

Финансовый результат, возникающий при списании или выбытии, определяется как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива. Он должен признаваться в качестве дохода или расхода в отчете о совокупном доходе.

Если нематериальный актив обменивается на аналогичный актив, то стоимость приобретенного актива равняется стоимости выбывшего актива, и в результате не признается никакой прибыли или убытка.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Компания должна раскрывать следующую информацию для каждого класса нематериальных активов с проведением разграничения между нематериальными активами, созданными внутри компании, и другими нематериальными активами:

- 1) сроки полезной службы или применяемые нормы амортизации;
- 2) используемые методы амортизации;
- 3) валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию (агрегированную с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;
- 4) линейные статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включена амортизация нематериальных активов;
- 5) сверку балансовой стоимости на начало и конец периода, показывающую, за счет каких факторов произошло движение стоимости нематериальных активов.

ТЕСТЫ**1. Затраты на исследования могут капитализироваться:**

1. Никогда.
2. После начала стадия разработки.
3. После окончания стадии разработки.

2. Отделимость нематериального актива подразумевает:

1. Идентифицируемость.
2. Наличие права собственности на актив.

3. Контроль – это:

1. Способность получить будущие экономические выгоды от ресурса.
2. Способность ограничить доступ к ресурсу со стороны других компаний.
3. Оба из вышеперечисленных условий.

4. Нематериальные активы с неограниченным сроком службы амортизируются:

1. Верно.
2. Неверно.

5. Отметьте, что включается в стоимость нематериального актива, созданного внутри компании:

1. Затраты на материалы и услуги, использованные при создании нематериального актива.
2. Пошлина за регистрацию юридического права.
3. Первоначальные операционные убытки.
4. Административные расходы компании.
5. Затраты на подготовку персонала к эксплуатации актива.

6. Затраты на нематериальный актив, которые были первоначально признаны в качестве расходов и включены в предыдущую отчетность:

1. Не должны впоследствии включаться в стоимость нематериального актива.
2. Могут быть включены в ликвидационную стоимость.
3. Могут быть включены в балансовую стоимость нематериального актива при последующей переоценке.

7. Нематериальные активы первоначально признаются по:

1. Первоначальной стоимости.
2. Переоцененной стоимости.
3. По любой из двух стоимостей.

8. Затраты на нематериальные активы могут капитализироваться:

1. На стадии исследования.
2. На стадии разработки.

9. Стоимость торговой марки, созданной внутри компании:

1. Может капитализироваться.
2. Не должна капитализироваться.

10. Затраты по проекту на стадии разработки капитализируются:

1. Всегда.
2. Только при условии коммерческой осуществимости проекта.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 3.8

Компания по разработке веб-сайтов «Style» была основана в 2008 году молодыми специалистами в области информационных технологий. Капитал предприятия был предоставлен частично его создателями и частично британской компанией по разработке веб-сайтов Ace Inc. Ace также предоставила техническое содействие и ноу-хау в обмен на участие в прибылях, начиная с 2009 года. Весь остаток 2008 года Style тратила время и деньги на то, чтобы заложить основы бизнеса, разработать методики функционирования, образцы дизайна веб-сайтов и найти клиентов. В 2009 году они продолжили улучшать свои образцы веб-сайтов и заключили первые контракты с заказчиками.

ЗАДАНИЕ

Представьте, что к вам обратились с просьбой проконсультировать компанию Style по вопросам применения МСФО. Их бухгалтер хотел бы узнать, как учитывать нижеприведенные операции согласно МСФО

	Операции	Способы учета согласно МСФО
1.	Приобретение компьютерной техники и программного обеспечения для собственных нужд Style и для нужд разработки клиентских веб-сайтов	
2.	Расходы на разработку и тестирование моделей веб-сайтов	
3.	Расходы на разработку и тестирование одного веб-сайта для демонстрации и рекламы предлагаемых услуг клиентам	
4.	Расходы по подбору различных субподрядчиков	
5.	Расходы по оплате доступа в Интернет	
6.	Расходы на подготовку графического дизайна, которая была поручена субподрядчику (другая компания по разработке веб-сайтов)	
7.	Расходы на прочие рекламно-маркетинговые мероприятия и встречи	
8.	Расходы на адаптацию моделей веб-сайтов и их тестирование для клиентов	
9.	Расходы на разработку и тестирование улучшенных моделей в рекламных целях	

ЗАДАНИЕ 3.9

Главный бухгалтер компании выполняет итоговую финансовую отчетность за год, закончившийся 31 декабря 2010 года. Отчетность включает ряд проектов, которые не закончены по состоянию на конец года. Ниже в таблицы представлены затраты на проекты

Показатели	Номер проекта				
	А	Б	В	Г	Д
	\$'000	\$'000	\$'000	\$'000	\$'000
Нематериальные активы на 1 января 2010 г.	500	800			
Материалы и услуги	12		45	90	56
Заработная плата	100		90	45	120
Общепроизводственные расходы, относимые непосредственно на проект	20		70	100	150
Лицензии и патенты	2			10	

Краткая характеристика проектов**Проект А**

Когда начался данный проект, ожидалось, что он будет крайне прибыльным. Однако возникли непредвиденные обстоятельства и конкурент запустил производство раньше, чем компания. В результате, компания не сможет получить экономические выгоды от проекта.

Проект Б

Запуск данного проекта идет уже на протяжении нескольких лет, а коммерческое производство окончательно началось в течение 2010 года. Было выпущено 20 000 единиц продукции. Ожидается, что производство будет следующим:

Год	2011	2012	2013	2014
Количество единиц	20 000	20 000	10 000	10 000

Проект В

Затраты на проект на протяжении ряда лет составили \$500 000. Однако они были отнесены на расходы по мере того, как стало ясно, что проект может привести к проблемам. Эти проблемы устранены, и директора компании уверены в том, что проект принесет в будущем значительную прибыль.

Проект Г

Это новый проект, находящийся на стадии исследования, который может будет способствовать поднятию уровня продаж компании.

Проект Д

Это проект, находящийся на стадии разработки, который удовлетворяет критериям признания нематериальных активов. Вероятная продолжительность проекта – 5 лет.

ЗАДАНИЕ

Определите, каким образом вышеприведенные проекты должны трактоваться в финансовых отчетах компании на конец года 31 декабря 2010 года.

ЗАДАНИЕ 3.10

Компания работает в такой юрисдикции и в такой отрасли, где производственные квоты находятся под строгим контролем государства. Спрос на квоты превышает предложение. Для получения производственной квоты нужно подать соответствующую заявку, в случае удовлетворения которой квота выдается сроком на 5 лет. Для этих квот существует активный рынок, а цены, складывающиеся на этом рынке, регулярно публикуются в финансовой прессе.

При подаче заявки на квоту необходимо оплатить \$1000. В случае принятия решения о выдаче квоты необходимо заплатить еще \$100 000 для ее получения. Компания подала заявку на производственную квоту в марте 2008 года. Решение о выделении квоты было принято в декабре 2008 года. Все необходимые платежи были своевременно осуществлены.

Компания использует модель переоценки для оценки нематериального актива после признания. Справедливая стоимость квоты на последующие два года оценивается в \$:

декабрь 2009 г.....98 000
 декабрь 2010 г.....79 000

ЗАДАНИЕ

Определите, как будет отображена квота в финансовой отчетности компании за год, закончившийся 31 декабря 2009 г. и 31 декабря 2010 г.

Таблицы для решения, долл.

Выдержка из отчета о финансовой позиции

Активы	31.12.2009	31.12.2010
Внеоборотные активы		
Нематериальные активы		

Выдержка из отчета о совокупном доходе

Показатели	2009	2010
Амортизация нематериального актива		
Прочий совокупный доход		
Переоценка нематериального актива		

Выдержка из отчета об изменении капитала

Показатели	Резерв переоценки 2009	Резерв переоценки 2010
Начало отчетного периода		
Совокупный доход		
Конец отчетного периода		

ЗАДАНИЕ 3.11

Компания недавно приняла предложение выкупить весь акционерный капитал компании-продавца. Расчет по сделке предполагает выплат наличными в размере \$200 000 через год и эмиссию в пользу продавца 400 000 акций компании, рыночная цена которых составляет \$1,50 за акцию. Расходы на услуги юристов в связи с покупкой равнялись \$50 000. Стоимость капитала компании составляет 10%.

Справедливая стоимость чистых материальных активов компании-продавца оценена в \$300 000. Компания идентифицировала ряд нематериальных объектов, но не уверена, можно ли их квалифицировать в качестве отдельных нематериальных активов в ходе объединения компаний. Подробная информация об этих объектах представлена ниже:

- Компания-продавец разработала в своей лаборатории программный продукт, который позволит снизить будущие операционные затраты на \$60 000. Однако расходы на разработку программного продукта не были капитализированы, поскольку компания-продавец не имела технических возможностей для завершения разработки. Компания такие технические возможности имеет. Недавно конкурирующая компания сделала предложение приобрести программный продукт у компании-продавца за \$50 000.

- Компания-продавец владеет небольшим аэродромом с правом управления посадками всех воздушных судов. Это право было предоставлено правительством. Такие права могут быть переданы третьим лицам. В настоящее время права включены в балансе компании-продавца по стоимости \$76 000. Такой же аэродром, расположенный неподалеку, продал свои права на управление посадками за \$84 000.

- Компания-продавец имеет разрешение на выброс загрязняющих веществ в атмосферу в течение последующих 5 лет. Стоимость такого разрешения на рынке составляет \$30 000 в год.

ЗАДАНИЕ

- 1. Рассчитать стоимость инвестиций для отражения в балансе компании.**
- 2. Объяснить, должен ли быть включен каждый из вышеуказанных нематериальных объектов в нематериальные активы при консолидации, и если да, то рассчитать по какой величине.**
- 3. Рассчитать стоимость гудвилла на дату приобретения.**

3.5. IAS 36 «ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в том, чтобы установить процедуры, которые организация применяет для учета своих активов по величине, не превышающей их возмещаемую сумму. Актив рассматривается как обесцененный и настоящий Стандарт требует учитывать убыток от обесценения в том случае, когда балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму (стоимость, которая может быть возмещена в процессе использования или в результате продажи актива).

Определения

Генерирующая единица – наименьшая идентифицируемая группа активов, обеспечивающая поступление денежных средств, которые в значительной степени независимы от притоков денежных средств от других активов или групп выбытия.

Корпоративные активы – это активы (кроме гудвилла), которые вносят вклад в будущие поступления денежных средств как рассматриваемой генерирующей единицы, так и других генерирующих единиц.

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

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

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

Возмещаемая сумма актива или генерирующей единицы – наибольшее значение из двух величин: справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу или эксплуатационной ценности его использования.

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

Краткое содержание стандарта

Актив считается обесценившимся, когда его балансовая стоимость превышает его возмещаемую сумму.

Организация обязана на конец отчетного периода выявлять наличие признаков возможного обесценения актива. При выявлении любого такого признака организация обязана оценивать возмещаемую сумму каждого актива. В процессе выявления признаков возможного обесценения актива, организация обязана рассмотреть, как минимум, следующие факторы:

Внешние источники информации

- 1) существенное падение рыночной стоимости актива;
- 2) существенные изменения (технологии, рынка, экономики, законодательства);
- 3) процентные ставки или прочие факторы, влияющие на ставку дисконта, используемую при расчете «эксплуатационной ценности» актива;
- 4) балансовая стоимость чистых активов компании превышает ее рыночную капитализацию.

Внутренние источники информации

- 1) имеются доказательства устаревания или физического повреждения актива;

- 2) существенные изменения в процессе эксплуатации актива, например:
 - простой актива;
 - планы по прекращению (или реструктуризации) производственной деятельности;
 - планы по выбытию актива в ближайшее время;
 - пересмотр срока полезной службы актива – с неограниченного на ограниченный;
- 3) факты, свидетельствующие о том, что текущие или будущие экономические результаты использования актива хуже, чем предполагалось;
- 4) прочие указания на возможное уменьшение стоимости актива:
 - денежные средства, необходимые для приобретения актива или его эксплуатации и обслуживания, существенно превышают ранее предусмотренные бюджетом;
 - чистые потоки денежных средств существенно ниже, чем заложенные в бюджете;
 - прогнозируется чистый отток денежных средств на протяжении всего срока полезной службы актива.

Кроме того, вне зависимости от наличия какого-либо признака обесценения организация обязана ежегодно тестировать на предмет обесценения перечисленные ниже виды активов:

- нематериальные активы с неограниченным сроком полезной службы;
- нематериальные активы, которые в настоящий момент не могут быть использованы по назначению;
- гудвилл, который образовался в результате объединения предприятий.

Тест на обесценение нематериальных активов может быть проведен в любое время в течение отчетного периода, при условии, что он проводится ежегодно в одно и то же время. Различные нематериальные активы могут тестироваться на обесценение в различные моменты времени.

Ежегодный тест на обесценение генерирующей единицы, на которую распределен гудвилл, может проводиться в любое время в течение отчетного периода, при условии, что указанный тест проводится каждый год в одно и то же время. Тест на обесценение для различных генерирующих единиц может проводиться в различные моменты времени.

ОЦЕНКА ВОЗМЕЩАЕМОЙ СУММЫ

Настоящий Стандарт определяет *возмещаемую сумму как наибольшую величину из справедливой стоимости актива или генерирующей единицы за вычетом затрат на продажу и ценности его/её использования*. Далее, при рассмотрении требований к определению возмещаемой суммы используется термин «актив», но он применяется в равной степени и к отдельному активу, и к генерирующей единице.

Не во всех случаях необходимо определять и справедливую стоимость актива за вычетом расходов на продажу, и ценность его использования. Если любая из этих сумм превышает балансовую стоимость актива, то это означает, что стоимость актива не уменьшилась и нет необходимости в оценке другой суммы.

Наилучшим свидетельством справедливой стоимости актива за вычетом затрат на его продажу является цена по имеющему обязательную силу договору о продаже в сделке между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку сторонами, скорректированная с учетом дополнительных затрат, которые прямо относятся на выбытие этого актива.

Если имеющий силу договор о продаже отсутствует, но актив продается на активном рынке, то справедливой стоимостью актива за вычетом затрат на его продажу является его рыночная цена за вычетом затрат на выбытие. Соответствующей рыночной ценой обычно является текущая цена покупателя. В отсутствие текущих цен покупателя основой для оценки справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу может служить цена самой последней сделки, при условии, что в период между датой этой сделки и датой оценки не произошло существенных изменений в экономических условиях.

Раздел 3. Активы компании и их обесценение

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу может быть определена и в том случае, если актив не обращается на активном рынке, при условии, что имеется информация о том, какую сумму могла бы получить организация, продав актив. Однако иногда справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу не может быть определена, ввиду отсутствия основы для надежной оценки суммы, которая может быть получена от продажи актива или совершения сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами. В этом случае организация вправе принять ценность использования актива за его возмещаемую сумму.

При вычислении ценности использования актива надлежит отражать следующие элементы:

- ✓ оценка будущих потоков денежных средств, которые организация ожидает получить от актива;
- ✓ ожидания относительно возможных вариаций в размере и сроках поступлений этих потоков денежных средств;
- ✓ временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой ставкой процента;
- ✓ надбавка за неопределенность, присущая данному активу, и
- ✓ другие факторы, которые могут повлиять на будущие потоки денежных средств и ставку процента.

При измерении ценности использования актива оценка потоков денежных средств должна основываться на:

1) наилучшей оценке руководством всего спектра условий, которые будет существовать на протяжении оставшегося срока полезной службы актива;

2) самых последних финансовых бюджетах/прогнозах, которые должны охватывать период максимальной продолжительностью в 5 лет, исключая какие-либо потоки денежных средств, являющиеся результатом реструктуризации или повышения производительности активов. Руководство может использовать прогнозные оценки, основанные на бюджетах/прогнозах за период продолжительностью более пяти лет, если оно уверено в надежности указанных прогнозных оценок,

и

3) прогнозы потоков денежных средств, выходящие за пределы периода, охваченного самыми последними прогнозными оценками, должны оцениваться путем экстраполяции прогнозов на основе предполагаемого темпа роста.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА УБЫТКА ОТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ

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

Убыток от обесценения подлежит признанию непосредственно в прибыли или убытке, за исключением тех случаев, когда актив учитывается по переоцененной величине, в соответствии с другим Стандартом (например по модели переоценки в соответствии с IAS 16). Любой убыток от обесценения по переоцененному активу должен учитываться как уменьшение резерва переоценки. Таким образом, убыток от обесценения:

– актива, учтенного по первоначальной стоимости, отражается в отчете о совокупном доходе, влияя на расчет прибыли (убытка);

– переоцененного актива признается в отчете о совокупном доходе, влияя на прочий совокупный доход. Если убыток от обесценения превышает сумму, имеющуюся на счете резерва переоценки данного актива, то сумма превышения отражается в отчете о совокупном доходе, влияя на расчет прибыли (убытка).

При учете обесценения генерирующей единицы, на которую распределен гудвилл, должна соблюдаться следующая последовательность:

- 1) сначала обесценению подвергается величина гудвилла;

2) затем превышение убытка от обесценения над величиной гудвилла относится на уменьшение балансовой стоимости других активов в составе генерирующей единицы пропорционально балансовой стоимости каждого из этих активов.

РЕВЕРСИРОВАНИЕ УБЫТКА ОТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ

Оценивая, имеются ли признаки того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды для активов, исключая гудвилл, больше не существует или уменьшился, организация должна рассматривать, как минимум, следующие показатели:

Внешние источники информации

- а) рыночная стоимость актива значительно увеличилась в течение периода;
- б) существенные изменения, имевшие положительный эффект для компании, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает компания, или на рынке, для которого предназначен актив; и
- в) рыночные процентные ставки или другие рыночные нормы прибыли уменьшились в течение периода, и эти уменьшения, вероятно, повлияют на ставку дисконта, используемую при вычислении эксплуатационной ценности актива, и существенно увеличат его возмещаемую сумму.

Внутренние источники информации

- а) существенные изменения, положительным образом повлиявшие на компанию, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем в характере использования актива. Эти изменения включают затраты, понесенные в течение периода для усовершенствования актива, реструктуризацию деятельности, к которой этот актив относится; и
- б) имеются факты, свидетельствующие о том, что производительность актива выше ожидаемой или повысится по сравнению с ожидаемой.

Ценность использования актива может превысить балансовую стоимость просто потому, что текущая дисконтированная стоимость потоков денежных средств растет по мере их приближения. Однако потенциал службы актива не увеличивается. Таким образом, убыток от обесценения не подлежит восстановлению просто из-за того, что прошло время, даже если возмещаемая сумма актива стала больше его балансовой стоимости.

Убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды, восстанавливается только в том случае, если имели место изменения в оценках, используемых при определении возмещаемой суммы актива, с тех пор как в последний раз признавался убыток от обесценения актива. В целях восстановления убытка от обесценения необходимо увеличить балансовую стоимость актива до его возмещаемой суммы. Балансовая стоимость актива, увеличившаяся в результате восстановления убытка от обесценения, не должна превышать то значение балансовой стоимости, которое было бы определено, если бы в предшествующие периоды не признавался убыток от обесценения.

Любое увеличение балансовой стоимости актива, превышающее величину восстановления убытка от обесценения данного актива, является переоценкой. Компания учитывает такую переоценку, применяя к активу соответствующий Стандарт (IAS 16 или IAS 38).

Восстановление убытка от обесценения должно незамедлительно признаваться в отчете о совокупном доходе, если только актив не учитывается по переоцененной величине в соответствии с другим Стандартом (например по модели переоценки в соответствии с IAS 16). Любое восстановление убытка от обесценения переоцененного актива рассматривается как увеличение переоценки в соответствии с указанным Стандартом. Восстановление убытка от обесценения в отношении переоцененного актива кредитуется непосредственно на счета капитала как результат от переоценки.

Однако в той же степени, в какой убыток от обесценения переоцененного актива был ранее признан в качестве расхода в отчете о совокупном доходе, восстановление убытка от обесценения в отношении этого актива признается в качестве дохода в отчете о совокупном доходе.

Раздел 3. Активы компании и их обесценение

После того, как произошло восстановление убытка от обесценения, осуществляется корректировка амортизационных начислений для соответствующего актива на будущие периоды в целях равномерного списания скорректированной балансовой стоимости актива за вычетом его ликвидационной стоимости на протяжении оставшегося срока полезной службы актива.

Восстановление убытка от обесценения для генерирующей единицы распределяется на активы единицы, *за исключением гудвилла*, пропорционально балансовой стоимости указанных активов. Такое повышение балансовой стоимости рассматривается как восстановление убытков от обесценения в отношении отдельных активов. ***Убыток от обесценения гудвилла не подлежит восстановлению в последующие периоды.***

В результате распределения восстановленного убытка от обесценения генерирующей единицы балансовая стоимость актива не должна превышать наименьшей величины из двух значений:

- а) его возмещаемой суммы (если ее возможно определить) и
- б) балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие периоды не был признан убыток от обесценения актива.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Для каждого класса активов компания должна раскрывать следующую информацию:

1) сумму убытков от обесценения, признанных в отчете о прибылях и убытках в течение периода, а также статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включены указанные убытки от обесценения;

2) сумму восстановления убытков от обесценения, признанных в отчете о прибылях и убытках в течение периода, а также статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включены указанные суммы;

3) сумму убытков от обесценения в отношении переоцененных активов, отраженных непосредственно на счетах капитала в течение периода;

4) сумму восстановления убытков от обесценения в отношении переоцененных активов, отраженную непосредственно на счетах капитала в течение периода.

Указанная выше информация, необходимая для раскрытия, может представляться совместно с прочей информацией, раскрываемой для класса активов.

ТЕСТЫ

1. Актив подлежит обесценению в случае, если его балансовая стоимость:

1. Равна сумме, которая будет возмещена в результате использования или продажи актива.
2. Превышает сумму, которая будет возмещена в результате использования или продажи актива.
3. Меньше суммы, которая будет возмещена в результате использования или продажи актива.

2. Нематериальный актив с неограниченным сроком полезной службы:

1. Не должен тестироваться на предмет обесценения.
2. Должен тестироваться на предмет обесценения ежегодно, в различное время года.
3. Должен тестироваться на предмет обесценения ежегодно, в одно и то же время.

3. При выявлении признаков обесценения организация обязана рассмотреть факторы, основанные на:

1. Только внешних источников информации.
2. Только внутренних источников информации.
3. Внешних и внутренних источников информации.

4. Справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу равна убытку в размере \$4000. Ценность использования равна \$6000. Возмещаемая стоимость актива равна:

1. \$6 000.
2. Убыток в \$4 000.
3. \$ 1000 (среднее значение двух величин).
4. Ноль.

5. Если справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу превышает балансовую стоимость актива, то:

1. Актив не обесценен и нет необходимости в оценке его ценности использования.
2. Должна быть рассчитана ценность использования актива.
3. Актив обесценен, и следует признать убыток от обесценения.

6. Для определения ценности использования актива необходимо определить:

1. Будущие потоки денежных средств от использования актива.
2. Величину предстоящего капитального ремонта актива.
3. Сумму будущих амортизационных начислений.

7. Наилучшим количественным определением справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу является:

1. Первоначальная себестоимость актива.
2. Рыночная цена недавно проданного аналогичного актива.
3. Остаточная стоимость актива.

8. Если актив, учтенный по себестоимости, уменьшается в результате обесценения, то уменьшение следует:

1. Капитализировать.
2. Отнести на расходы.
3. Отразить в особой статье финансовой отчетности.

9. Для проведения теста на обесценение генерирующая единица – это:

1. Наименьшая возможная группа активов, которая создает самостоятельные потоки денежных средств.
2. Корпоративные активы.
3. Любой объект активов.

10. Балансовая стоимость актива составляет \$4000. Ценность использования актива составляет \$4800. Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу составляет \$3200. Обесценен ли актив?

1. Да.
2. Нет.

11. Балансовая стоимость генерирующей единицы равна \$ 13 млн. В том числе активы \$10 млн и гудвилл \$3 млн. Ценность использования генерирующей единицы равна \$11млн. Необходимо:

1. Не отражать убыток от обесценения.
2. Отразить убыток от обесценения, снизив гудвилл до \$1 млн.
3. Отразить убыток от обесценения, снизив гудвилл до \$2 млн, а активы – до \$9 млн.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 3.12

Компания сдаёт в аренду громоздкое оборудование для использования в строительстве и готовит финансовую отчетность за год, закончившийся 31 декабря 2010 г. Оборудование имеет балансовую стоимость \$ 1 000 000, основанную на первоначальной себестоимости за вычетом амортизации на дату составления отчетности. В течение года стало очевидно, что произошло обесценение этого оборудования.

Для проверки обесценения компания сделала расчет ценности использования объекта. Расчёт основывался на ожидаемом в будущем чистом притоке денежных средств от использования объекта, дисконтированном по стоимости капитала компании. Рассчитанная таким путём ценность использования составила \$1 250 000. Оцениваемая цена продажи объекта составляет \$615 000.

Однако в процессе подготовки отчётности после конца отчетного периода произошло увеличение процентной ставки, что даёт основание говорить об увеличении стоимости капитала компании. Несомненно, это отразится на коэффициенте дисконтирования, используемом для расчета ценности использования.

ЗАДАНИЕ

Интерпретируйте, как все представленные в условии задания факты могут повлиять на показатели консолидированной финансовой отчетности компании за 2010 год.

ЗАДАНИЕ 3.13

Компания владеет дочерней компанией, которая сдает в аренду автомобили для свадебных торжеств и других подобных мероприятий.

Ниже представлен фрагмент консолидированного баланса компании, относящийся к чистым активам дочерней компании:

	\$ млн
Гудвилл	30
Лицензия	25
Автомобили	40
Недвижимость	10
Прочие чистые активы.....	20
Итого.....	125

В течение 2010 года из-за возросшей конкуренции бизнес по сдаче в аренду уважаемых автомобилей резко пошёл на спад. По этой причине стоимость дочернего предприятия снизилась до \$ 80 000 000.

Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу автомобилей составляет \$ 55 000 000. Компания может продать лицензию за \$ 19 000 000.

ЗАДАНИЕ

Определите, по какой стоимости будут отражены чистые активы дочерней компании в консолидированной финансовой отчетности за 2010 год.

Таблица для решения, \$ млн

Чистые активы дочерней компании	До обесценения	Убыток от обесценения	После обесценения
Гудвилл	30		
Лицензия	25		
Автомобили	40		
Недвижимость	10		
Прочие чистые активы	20		
Итого	125		80

ЗАДАНИЕ 3.14

Компания «Дорогое удовольствие» является материнской компанией «Развлечения», которая владеет старинной прибрежной железной дорогой в одном из популярных туристических центров. Железная дорога используется в развлекательных целях.

Стоимость чистых активов компании «Развлечения», отраженных в консолидированной финансовой отчетности на 1 января 2010 г., была следующей, \$000:

Гудвилл	200
Лицензия на осуществление деятельности.....	1200
Недвижимость – железнодорожные станции и земля	300
Железнодорожная колея и вагоны.....	300
Паровозы (2 ед.).....	1000
Итого	3000

Срок действия лицензии – десять лет. Министерство транспорта недавно продлило ее, и лицензия показана по первоначальной стоимости после продления. Балансовая стоимость недвижимости, железнодорожной колеи и вагонов показаны по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации на конец отчетного периода. Паровозы учитываются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

1 августа 2010 г. взорвался котел одного из паровозов, в результате чего паровоз был полностью уничтожен. К счастью, никто не пострадал, но паровоз восстановлению не подлежит. Учитывая его возраст, замену найти не удалось. Из-за снижения объема перевозки пассажиров и с учетом того, что остался только один паровоз ценность использования железной дороги после аварии составила 2 млн долл.

Однако количество пассажиров после аварии сократилось более чем ожидалось при расчете ценности использования. Как показал опрос, туристы боятся, что подобная авария может случиться и с оставшимся паровозом. Ввиду этого ценность использования железной дороги была 31 декабря 2011 г. пересчитана и составила 1,8 млн долл. В этот день компания «Дорогое удовольствие» получила предложение продать лицензию на осуществление деятельности за 900 000 долларов.

ЗАДАНИЕ

Покажите, по какой стоимости каждый из активов компании «Развлечение» должен быть отражен в консолидированной отчетности на 31 декабря 2010 г. и 31 декабря 2011 г.

Таблица для решения, \$000

Чистые активы дочерней компании	1 января 2010 года	Убыток от обесценения за 2010 год	31 декабря 2010 года	Убыток от обесценения за 2011 год	31 декабря 2011 года
Гудвилл	200				
Лицензия на осуществление деятельности	1200				
Недвижимость – железнодорожные станции и земля	300				
Железнодорожная колея и вагоны	300				
Паровозы (2 ед.)	1000				
Итого	3000				

ЗАДАНИЕ 3.15

Компания производит различное оборудование для сельского хозяйства. Ниже приведена информация о ряде активов компании и их балансовой стоимости:

1. Компания владеет участком земли, который больше не использует. Балансовая стоимость этого участка составляет 1 400 000 долл. Местная строительная фирма обратилась с предложением купить землю у компании за 1 650 000 долл.

2. Котельная балансовой стоимостью 670 000 долл. используется исключительно как резервная, поскольку недавно была введена в строй новая котельная. Продажная цена старой котельной составляет 20 000 долл. Ценность использования равна нулю. В составе обязательств отражен резерв по выводу старой котельной из эксплуатации в размере 80 000 долл.

3. Производственная линия сборки картофелекопалок в течение определенного времени не использовалась. Ее балансовая стоимость 2 450 000 долл. Ранее линия переоценивалась, резерв переоценки составляет 1 000 000 долл. Чистая стоимость продажи зависит от появления покупателя, но, по оценкам, не превысит 540 000 долл. Ценность использования равна нулю, если только не случится крупной аварии на другой производственной линии.

4. Склад, построенный в целях расширения площадей для хранения продукции, никогда не использовался, поскольку были введены новые методы поставок, и помещение склада оказалось ненужным. Его балансовая стоимость составляет 760 000 долл., но чистая реализационная стоимость включает только стройматериалы и составляет 40 000 долл. Имеются планы сдать этот склад в операционную аренду. По предварительным подсчетам, дисконтированная стоимость будущих денежных поступлений арендных платежей за срок аренды составит 530 000 долл.

5. На складе компании имеется огромное количество устаревших двигателей, насосов и вентиляторов. Их общая балансовая стоимость равна 456 000 долл. Хотя они не обладают ценностью использования, одно предприятие предложило за эти старые агрегаты 50 000 долл.

ЗАДАНИЕ

Заполните нижеприведенную таблицу и определите, как повлияет на финансовую отчетность отражение каждого из вышеперечисленных активов.

Вид актива	Балансовая стоимость	Чистая цена продаж	Ценность использования	Возмещаемая стоимость	Комментарий (влияние на финансовую отчетность)
1)					
2)					
3)					
4)					
5)					

3.6. IFRS 6 «РАЗВЕДКА И ОЦЕНКА МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в регламентации финансовой отчетности применительно к разведке и оценке минеральных ресурсов. В частности, настоящий стандарт требует:

- а) некоторых улучшений существующей практики учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов;
- б) чтобы организации, признавшие активы по разведке и оценке минеральных ресурсов, тестировали такие активы на предмет обесценения в соответствии с данным Стандартом и оценивали любое обесценение в соответствии с IAS 36;
- в) раскрытия информации, идентифицирующей и поясняющей те суммы в финансовой отчетности организации, которые возникают в связи с разведкой и оценкой запасов минеральных ресурсов, и помогающей пользователям этой финансовой отчетности понимать величину, сроки и определенность будущих денежных потоков, проистекающих от активов, признанных применительно к разведке и оценке минеральных ресурсов.

Определения

Разведка и оценка месторождений минеральных ресурсов – поиск минеральных ресурсов, включая минералы, нефть, природный газ и аналогичные им невозобновляемые ресурсы после получения организацией юридических прав на проведение разведочных работ в конкретном районе, а также определение технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи минеральных ресурсов. Техническая целесообразность означает, что с достаточной степенью вероятности доказано наличие запасов, а коммерческая – наличие финансовых ресурсов.

Затраты на разведку и оценку – затраты, которые несет организация в связи с разведкой и оценкой минеральных ресурсов до получения обоснованного подтверждения технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи минеральных ресурсов.

Активы по разведке и оценке минеральных ресурсов – затраты на разведку и оценку минеральных ресурсов, признаваемые в качестве активов в соответствии с учетной политикой организации.

Краткое содержание стандарта

Организация обязана применять настоящий Стандарт к затратам, которые она несет в связи с разведкой и оценкой месторождений минеральных ресурсов.

Организация не вправе применять настоящий Стандарт к затратам, понесенным:

– до проведения работ, связанных с разведкой и оценкой минеральных ресурсов. Например, затраты, понесенные до получения юридических прав на проведение соответствующих работ, сразу списываются на расходы периода. К затратам до этапа разведки можно отнести сбор сейсмических и иных подобных данных, геологический и геофизический анализ такого рода данных

и

– после того, как продемонстрирована техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов. На данном этапе признание соответствующих затрат в качестве актива по разведке и оценке минеральных ресурсов прекращается. Активы, признанные в ходе разведки и оценки месторождений, тестируются на обесценение и реклассифицируются.

ПРИЗНАНИЕ

Компания должна определить в своей учетной политике, какие затраты в ходе разведки и оценки месторождений подлежат капитализации. Активы, возникшие в ходе разведки и

оценки минеральных ресурсов, необходимо классифицировать в качестве материальных или нематериальных в зависимости от характера приобретенных активов и впоследствии применять такую классификацию.

Некоторые активы по разведке и оценке минеральных ресурсов отражаются в учете как нематериальные (например права на проведение буровых работ), в то время как другие активы учитываются как материальные (например, буровые вышки и автотранспортные средства, трубы резервуаров). Если при разработке нематериального актива потребляется материальный актив, то сумма, отражающая это потребление, является частью себестоимости нематериального актива. Иными словами, амортизация материальных активов может включаться в стоимость нематериального актива. Однако использование материального актива в целях создания нематериального само по себе не меняет его классификации, то есть не превращает его в нематериальный актив.

После того как продемонстрирована техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов, активы, возникшие в ходе разведки и оценки месторождения, подлежат переклассификации. Перед переклассификацией эти активы должны быть протестированы на предмет обесценения, любой убыток от обесценения должен быть списан на финансовый результат. Тест проводится вне зависимости от наличия признаков обесценения. Однако, если по результатам оценки месторождения принято решение о его дальнейшей разработке, само обесценение на данном этапе маловероятно.

ОЦЕНКА АКТИВОВ ПО РАЗВЕДКЕ И ОЦЕНКЕ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ

Активы по разведке и оценке минеральных ресурсов должны оцениваться по себестоимости. Ниже приведены примеры затрат, которые могут быть включены в стоимость актива при первоначальном признании:

- ✓ приобретение прав на проведение разведочных работ;
- ✓ затраты на проведение топографических, геологических и геохимических и геофизических исследований;
- ✓ затраты на разведочное бурение;
- ✓ затраты на проходку разведочных траншей;
- ✓ затраты на отбор проб и образцов;
- ✓ затраты на проведение мероприятий, связанных с оценкой технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи минерального ресурса.

Список не является исчерпывающим. Например, административные и прочие накладные расходы (социальное страхование и пр.) могут быть включены, если считается, что они напрямую относятся и включаются в стоимость соответствующего нематериального актива или запасов (как того требуют с нормами IAS 38 и IAS 2). Если активы, признанные в ходе разработки и оценки, являются квалифицируемыми согласно IAS 23, затраты по займам тоже могут быть включены в их стоимость.

Расходы на формирование резервов в связи с выводом активов из эксплуатации и восстановлением территории также включаются в себестоимость, при том, однако, условии, что они являются следствием работ по разведке и оценке минеральных ресурсов.

ОЦЕНКА ПОСЛЕ ПРИЗНАНИЯ

После признания активов по разведке и оценке минеральных ресурсов организация обязана применять либо модель учета по себестоимости, либо модель переоценки.

При использовании *модели учета по себестоимости* активы, признанные в связи с разведкой и оценкой месторождений, подлежат амортизации с того момента, когда они готовы к использованию.

Модель переоценки должна применяться в соответствии с классификацией активов:

- материальные (модель переоценки согласно IAS 16);
- нематериальные (модель переоценки согласно IAS 38, только при наличии активного рынка).

ОБЕСЦЕНЕНИЕ

Тест на обесценение проводится не только на момент переклассификации, но и при наличии признаков того, что возмещаемая сумма активов, возникших в ходе разработки и оценки минеральных ресурсов, меньше их балансовой стоимости. Ниже перечислены возможные признаки обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов:

- права на проведение разведочных работ истекли либо в скором времени прекратятся (без перспектив продления);
- отсутствие средств на продолжение разведочных работ;
- запланировано прекращение разведки в силу отсутствия коммерческих перспектив;
- есть иные признаки того, что балансовую стоимость активов не удастся полностью возместить.

Помимо истечения прав на проведение разведочных работ эти признаки базируются на управленческой информации и решениях, которые несложно проверить. Перечень не является исчерпывающим. Прочие внешние признаки могут представлять собой снижение цен на стандартную продукцию, изменение нормативно-законодательной базы (например принятие природоохранных законов).

Правила относительно оценки, представления и раскрытия информации об убытках от обесценения не отличаются от норм, предписываемых IAS 36, *за исключением* описанных ниже норм:

- проведение ежегодного тестирования на отчетную дату не требуется;
- компания должна разработать политику распределения активов, возникших в ходе разведки и оценки месторождений, между единицами, генерирующими денежные средства (ЕГДС). ЕГДС (или группа ЕГДС) не может превосходить операционного сегмента согласно IFRS 8 «Операционные сегменты». Например, если компания выделила в качестве отдельных сегментов шельфовую и континентальную добычу, поскольку они различны по рискам и преимуществам, их нельзя соединить в одну ЕГДС в целях теста на обесценение (даже если обратное допустимо согласно национальным правилам учета);
- активы желательно тестировать на обесценение индивидуально, а где это невозможно – в составе ЕГДС.

Обесценение, вероятнее всего, будет определяться путем расчета ценности использования, поскольку прогнозы потоков денежных средств в отрасли строятся на весьма продолжительные периоды, во всяком случае, более чем на 5 лет, о которых идет речь в IAS36. Расчет справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу нужно проводить лишь там, где ценность использования ниже балансовой стоимости.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Организация обязана раскрывать информацию, идентифицирующую и поясняющую суммы, признанные в её финансовой отчетности, возникающие в связи с проведением разведки и оценки минеральных ресурсов.

Организация обязана раскрывать:

- учетную политику, принятую ею в отношении затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов;
- суммы активов, обязательств, доходов, расходов, операционных и инвестиционных потоков денежных средств, возникающих в связи с разведкой и оценкой минеральных ресурсов;
- организация обязана учитывать активы по разведке и оценке минеральных ресурсов как отдельный класс активов и проводить раскрытие согласно требованиям IAS 16 или IAS 38, в соответствии с тем, как классифицированы эти активы.

ТЕСТЫ

1. Организация применяет IFRS 6 к затратам, которые она несет:

1. До получения юридических прав на разработку месторождений.
2. В связи с разведкой и оценкой месторождений.
3. После подтверждения коммерческой целесообразности добычи ресурсов.

2. При признании активы по разведке должны оцениваться:

1. По переоцененной стоимости.
2. По себестоимости.

3. После подтверждения технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи ресурсов активы по разведке и оценке минеральных ресурсов должны быть:

1. Списаны на расходы одномоментно.
2. Списаны на расходы на протяжении срока их полезной службы.
3. Переклассифицированы в материальные и нематериальные активы.

4. Амортизация материальных активов по разведке и оценке минеральных ресурсов:

1. Всегда списывается на расходы периода.
2. Может включаться в стоимость нематериального актива.
3. Никогда не начисляется.

5. Активы, относящиеся к разведке и оценке минеральных ресурсов, тестируются на предмет обесценения:

1. Только при наличии признаков обесценения.
2. При наличии признаков обесценения и переклассификации.
3. В обязательном порядке ежегодно.

6. Активы, относящиеся к разведке и оценке минеральных ресурсов, тестируются на предмет обесценения:

1. Только индивидуально.
2. Индивидуально и в составе единицы, генерирующей денежные средства.
3. Только в составе единицы, генерирующей денежные средства.

7. Модель переоценки для нематериальных активов по разведке и оценке минеральных ресурсов:

1. Нужно применять всегда.
2. Возможно применять при любых обстоятельствах.
3. Возможно применять только при наличии активного рынка.

8. Активы по разведке и оценке минеральных ресурсов:

1. Классифицируются как материальные и нематериальные.
2. Не классифицируются на материальные и нематериальные.

9. Убыток от обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов:

1. Относится на прибыли (убытки).
2. Относится на прочий совокупный доход.
3. Признается в качестве обязательств.

10. Использование материального актива для разработки нематериального актива по разведке и оценке минеральных ресурсов превращает материальный актив в нематериальный:

1. Верно.
2. Неверно.

ПРАКТИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ 3.16

В январе 2009 года руководство компании решило исследовать техническую осуществимость добычи минеральных ресурсов в определенной местности. 1 апреля компания получила юридические права на проведение разведочных работ в этой местности. В течение 2009 года были произведены следующие затраты, связанные с оценкой и разведкой минеральных ресурсов:

– заработная плата сотрудников, участвующих в проекте составила 50 000 долл. ежемесячно;

– затраты на топографические и геологические исследования составили 75 000 тыс. долл., причем 20% из этих затрат пришлось на первый квартал 2009 года;

– затраты на проведение мероприятий во втором полугодии 2009, связанные с оценкой технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи ресурсов, составили 100 000 долл. Техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов окончательно была доказана 31 декабря 2009 года;

– 1 апреля 2009 года было приобретено специализированное оборудование для проведения разведочных работ за 450 00 долл. Сроком полезной службы 3 года.

По оценкам компании чистая возмещаемая стоимость разведочных работ на 31 декабря 2009 года составила 672 500 долл.

ЗАДАНИЕ

Подготовьте выписки из финансовой отчетности компании за год, закончившийся 31 декабря 2009.

Таблицы для решения

Отчет о финансовой позиции (фрагмент)	31.12.2009
Основные средства	
Нематериальные активы	
Отчет о совокупном доходе (фрагмент)	2009
Расходы по разведке и оценке минеральных ресурсов	
Обесценение активов	

3.7. IFRS 5 «ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ, ПРЕДНАЗНАЧЕННЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ, И ПРЕКРАЩЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в определении порядка учета активов, предназначенных для продажи, а также представления и раскрытия информации о прекращенной деятельности в финансовой отчетности. В частности, настоящий Стандарт требует, чтобы:

а) активы, удовлетворяющие критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, оценивались по наименьшей из двух величин: балансовой стоимости или справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, при этом амортизация таких активов должна быть прекращена

и

б) информация об активах, удовлетворяющих критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, представлялась отдельно на лицевой стороне отчета о финансовом положении, а результаты прекращенной деятельности – отдельно в отчете о совокупном доходе.

Определения

Единица, генерирующая денежные средства (генерирующая единица) – наименьшая идентифицируемая группа активов, которая создает притоки денежных средств, независимые от притоков денежных средств от других активов.

Компонент организации – деятельность вместе с относимыми к ней денежными потоками, которая с операционной точки зрения и в целях финансовой отчетности может быть четко отделена от остальной части организации.

Затраты на продажу – дополнительные затраты, которые прямо связаны с выбытием актива или группы выбытия, за исключением финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль.

Прекращенная деятельность – компонент организации, который либо уже выбыл, либо классифицирован как предназначенный для продажи, а также:

а) представляет отдельное крупное направление деятельности или географический район, в котором осуществляется деятельность;

б) включен в единый скоординированный план выбытия отдельного направления деятельности или отказа от географического района, в котором осуществляется деятельность; либо

в) является дочерней компанией, приобретенной исключительно с целью ее перепродажи.

Группа выбытия – группа чистых активов (активов и обязательств), выбытие которых предполагается осуществить в рамках единой операции или посредством продажи или другим способом. В состав группы выбытия может входить гудвилл.

Дата классификации – дата, по состоянию на которую компания классифицирует активы и/или группу выбытия в качестве предназначенных для продажи.

Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Твердое согласие на покупку – соглашение с несвязанной стороной, имеющее обязательное действие для обеих сторон и, как правило, обеспеченное правовыми санкциями, в котором: (а) указаны все важнейшие условия, включая цену и сроки совершения операции, и (б) предусматриваются штрафные санкции за неисполнение условий соглашения, которые достаточно значительны, чтобы сделать исполнение высоко вероятным.

Краткое содержание стандарта

КЛАССИФИКАЦИЯ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ ИЛИ ГРУПП ВЫБЫТИЯ КАК ПРЕДНАЗНАЧЕННЫХ ДЛЯ ПРОДАЖИ

Долгосрочные активы и группы выбытия классифицируются как предназначенные для продажи, если их балансовая стоимость будет возмещена главным образом в результате совершения операции по их продаже, а не дальнейшего использования.

Для этого актив или группа выбытия должны быть доступны к немедленной продаже в их нынешнем состоянии только на тех условиях, которые являются обычными, типовыми условиями продажи таких активов или групп выбытия и вероятность продажи должна быть высокой.

Для того чтобы продажа характеризовалась высокой степенью вероятности, руководители соответствующего уровня:

- должны иметь твердое намерение осуществить план такой продажи и
- привести в действие активную программу поиска покупателя и осуществления плана продажи.

Кроме того, актив или группа выбытия должны стать предметом активного предложения на рынке по цене, сопоставимой с его текущей стоимостью. Согласно настоящему Стандарту предполагаемая продажа должна быть осуществлена в течение одного года с даты классификации. При этом не должны предполагаться существенные изменения плана или его аннулирование (т.е. они маловероятны). Годичный период времени может быть продлен в связи с возникшими событиями или обстоятельствами, не препятствующими классификации актива или группы выбытия как предназначенного для продажи.

Операция продажи может быть проведена путем обмена долгосрочных активов на другие долгосрочные активы.

Критерий «предназначенный для продажи» должен выполняться на день составления балансового отчета, а не после. Если соблюдение критерия обеспечивается уже после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности, соответствующая информация должна быть приведена в примечаниях к отчетности.

Если организация предполагает списать актив или группу выбытия без продажи, то они не должны квалифицироваться как предназначенные для продажи.

ОЦЕНКА ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ ИЛИ ГРУПП ВЫБЫТИЯ, КЛАССИФИЦИРОВАННЫХ КАК ПРЕДНАЗНАЧЕННЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ

Долгосрочные активы или группы выбытия, классифицированные как предназначенные для продажи, оцениваются по **наименьшей** величине из двух значений: их балансовой стоимости или справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Если вновь приобретенные активы или группа выбытия являются предназначенными для продажи, они оцениваются по наименьшей величине из двух значений: фактической себестоимости или справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Соответственно, если актив или группа выбытия приобретаются в результате объединения компаний, они должны оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Если предполагается, что продажа произойдет по истечении одного года от даты приобретения, организация обязана оценить затраты на продажу по их дисконтированной стоимости. Любое увеличение дисконтированной стоимости затрат на продажу, которое возникает с течением времени, учитывается в составе финансовых расходов.

Непосредственно перед первоначальной классификацией актива или группы выбытия в качестве предназначенного для продажи значения их балансовой стоимости должны оцениваться в соответствии с применимыми МСФО.

Если при проведении первоначальной или последующей переоценки балансовая стоимость актива или группы выбытия, предназначенных для продажи, оказывается больше

их справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, организация обязана признавать убыток от обесценения.

Организация обязана признавать любую прибыль от последующего увеличения справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу, но только в сумме, не превышающей накопленный убыток от обесценения, который ранее был признан в соответствии с настоящим Стандартом или IAS 36.

Убыток от обесценения (или любая последующая прибыль), признанный применительно к группе выбытия, должен уменьшать (или увеличивать) балансовую стоимость долгосрочных активов группы выбытия и отражаться в составе расходов (доходов) отчета о совокупном доходе.

ИЗМЕНЕНИЕ В ПЛАНЕ ПРОДАЖ

Предназначенные для продажи активы или группы выбытия перестают классифицироваться данным образом, если критерии признания более не соблюдаются. *Долгосрочные активы, которые перестают классифицироваться как предназначенные для продажи, оцениваются по наименьшей величине из двух значений:*

а) балансовой стоимости, определенной до того момента, когда активы или группа выбытия были классифицированы как предназначенные для продажи. Балансовая стоимость корректируется с учетом амортизации, износа или переоценки активов, которые были бы учтены, если бы актив или группа выбытия не были классифицированы как предназначенные для продажи;

б) возмещаемой стоимости на дату принятия решения не продавать активы или группу выбытия.

Корректировка балансовой стоимости долгосрочного актива, который перестает классифицироваться как предназначенный для продажи, учитывается как доход (расход) в периоде, в котором критерии актива, предназначенного для продажи, более не соблюдаются. Если актив был переоценен до его классификации как предназначенного для продажи, корректировки должны отражаться как повышение или снижение переоценки актива.

Если отдельный актив или обязательство переводится из группы выбытия, предназначенной для продажи, то оставшиеся активы и обязательства оцениваются как группа выбытия только в том случае, если данная группа отвечает установленным критериям. Оставшиеся в организации после выбытия долгосрочные активы группы, которые по отдельности отвечают критериям предназначенных для продажи, оцениваются по наименьшей из их балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Долгосрочные активы, которые не отвечают критериям признания, перестают классифицироваться как предназначенные для продажи.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Компания обязана раскрывать следующую информацию:

1. Одной суммой на лицевой стороне отчета о совокупном доходе, величину:

– прибыли или убытка после налогообложения от прекращенной деятельности
и

– прибыли или убытка после налогообложения, признанных по результатам оценки до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или по результатам выбытия активов или группы выбытия в составе прекращенной деятельности.

2. Анализ такой единой суммы, разложенной на:

– выручку, расходы, прибыль или убыток до налогообложения от прекращенной деятельности;

– соответствующие расходы по налогу на прибыль (согласно IAS 12).

Расшифровка может быть приведена в примечаниях к отчетности или непосредственно в отчете о совокупном доходе. Расшифровки непосредственно в отчете о совокупном до-

3.7. IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»

ходе следует приводить в разделе прекращенная деятельность отдельно от продолжаемой деятельности. Для вновь приобретенных дочерних компаний, предназначенных для продажи, подобную расшифровку проводить не требуется.

3. Чистые денежные потоки, связанные с операционной, инвестиционной и финансовой деятельностью в рамках прекращенной деятельности. Указанная информация может представляться или в примечаниях, или непосредственно в отчете о движении денежных средств. В отношении вновь приобретенных как предназначенных для продажи дочерних компаний раскрывать информацию о приобретении не требуется.

Раскрываемая информация охватывает все виды прекращенной деятельности. Это может означать пересмотр сравнительной информации о прекращенной деятельности за предыдущие периоды, включенной в отчетность текущего отчетного периода.

При наличии дополнительных доходов или расходов в последнем отчетном периоде, связанных с прекращенной деятельностью, которая была прекращена в предыдущем отчетном периоде, в отчетности текущего отчетного периода приводятся следующие дополнительные сведения:

а) разрешение ситуации неопределенности, возникшей вследствие наличия определенных условий, например, в связи с решением вопросов корректировки цены приобретения и возмещения убытков;

б) разрешение ситуации неопределенности, связанной с деятельностью компонента до его выбытия, например, в отношении экологических и гарантийных обязательств, исполнение которых остается за продавцом;

с) выполнение обязательств в рамках плана по вознаграждению работников, если соответствующие выплаты непосредственно связаны с операцией выбытия.

Если компания перестает классифицировать активы или группу выбытия как предназначенные для продажи, то необходимо пересмотреть представление данных за предыдущие отчетные периоды, таким образом как если бы деятельность не классифицировалась как прекращенная. В отношении показателей за предыдущие периоды должно быть указание, что они представляют пересмотренные данные.

Прибыли или убытки в результате переоценки предназначенного для продажи долгосрочного актива или группы выбытия включаются в прибыль (убыток) от продолжаемой деятельности при условии, что они не относятся к прекращенной деятельности.

Долгосрочные активы, обязательства и группы выбытия, классифицированные как предназначенные для продажи, в отчете о финансовом положении раскрываются обособленно.

В примечаниях к финансовой отчетности за отчетный период, в котором долгосрочный актив или группа выбытия классифицировались как «предназначенные для продажи» или были проданы, раскрывается следующая информация:

- описание долгосрочного актива или группы выбытия;
- описание обстоятельств по продаже актива, а также характера и сроков такого выбытия;
- доход или убыток с указанием непосредственно в составе отчета о прибылях и убытках на то, где можно найти величину, которая отражает доход или убыток;
- сегмент, в котором представляется информация о долгосрочном активе или группе выбытия в соответствии с IFRS 8 (если это применимо).

В период принятия решения об изменении плана о продаже долгосрочного актива или группы выбытия раскрывается следующая информация:

- описание обстоятельств, обусловивших принятие такого решения;
- влияние принятого решения на результаты деятельности в данном отчетном периоде и в течение всех периодов, по которым информация представлялась ранее.

ТЕСТЫ

1. Сфера применения IFRS 5 включает:

(i) Классификацию, оценку и представление информации об активах, предназначенных для продажи.

(ii) Классификацию и представление информации о прекращенной деятельности.

(iii) Обесценение внеоборотных активов, предназначенных для использования.

1 i

2 ii

3 iii

4 i–ii

2. Активы, которые классифицируются как предназначенные для продажи, оцениваются по:

1. Балансовой стоимости.

2. Справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

3. Наименьшей величине из значений 1 и 2.

4. Наибольшей величине из значений 1 и 2.

3. В отношении активов, которые классифицируются как предназначенные для продажи амортизация:

1. Прекращается.

2. Изменяется.

3. Относится на прекращенную деятельность.

4. Корректировка балансовой стоимости долгосрочного актива, который перестает классифицироваться как предназначенный для продажи, отражается в:

1. В отчете о движении денежных средств.

2. В составе доходов (расходов) отчета о совокупном доходе.

3. В отчете о прочем совокупном доходе.

5. Оценка устаревших запасов и сомнительных долгов следует пересмотреть:

1. До переоценки группы выбытия по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

2. После переоценки группы выбытия по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

3. Одновременно с переоценкой группы выбытия по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

6. Твердое обязательство о приобретении – соглашение с несвязанной стороной:

1. Имеющее обязательное действие для обеих сторон.

2. Имеющее необязательное действие для обеих сторон.

3. Подразумевающее возможные действия по покупке для обеих сторон.

7. Актив, предназначенный для продажи, должен:

1. Быть готов к немедленной продаже в его текущем состоянии.

2. Быть полностью амортизирован.

3. Приносить экономические выгоды организации в процессе использования.

8. Когда компания приобретает другую организацию исключительно с целью последующей продажи, она должна классифицировать группу выбытия как предназначенные для продажи только в том случае, если:

1. Выполняется требование о завершении продажи в течение одного года от даты приобретения.

3.7. IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»

2. Покупатель точно определен.
3. Продажа обеспечит увеличение чистых активов.

9. Если критерии классификации актива как предназначенный для продажи соблюдаются после конца отчетного периода, компания должна:

1. Классифицировать актив как предназначенный для продажи в финансовой отчетности за соответствующий отчетный период.
2. Раскрывать информацию в примечаниях к финансовой отчетности.
3. Классифицировать внеоборотный актив в составе информации о прекращенной деятельности в финансовой отчетности.

10. Если компания намерена списать долгосрочный актив, то в финансовой отчетности он должен быть отражен как:

1. Обязательство.
2. Актив, предназначенный для продажи.
3. Внеоборотный актив.

11. Если вновь приобретенный актив является предназначенным для продажи, то он будет оцениваться по:

1. Фактической стоимости приобретения.
2. Справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
3. Наименьшей величине из 1 и 2.
4. Наибольшей величине из 1 и 2.

12. Если актив или группа выбытия приобретается в результате объединения компаний, он/она должен оцениваться по:

1. Фактической стоимости приобретения.
2. Справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
3. Наименьшей величине из 1 и 2.
4. Наибольшей величине из 1 и 2.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 3.17

Компания отражает основные средства по переоцененной стоимости. Один из объектов недвижимости отражен в балансе компании по состоянию на 31 декабря 2009 г. по рыночной стоимости, определенной в 6,5 млн долларов на эту дату. По состоянию на 31 декабря 2009 г., амортизируемая величина данного объекта была оценена в 5 млн долларов, а предполагаемый срок его полезной службы на ту же дату был оценен в 15 лет.

1 октября 2010 года компания решила реализовать данный объект недвижимости, так как он не являлся необходимым, и начала активный поиск покупателя.

На 1 октября 2010 года рыночная стоимость объекта оценивалась компанией в 7 млн долларов, а затраты на его реализацию – в 80 000 долларов. Эти оценочные данные оставались верны на 31 декабря 2010 года.

Недвижимость была продана 10 июня 2011 года. Чистая выручка от реализации составила 7,5 млн долларов.

ЗАДАНИЕ

Объясните, предоставив соответствующие расчеты, как данный объект недвижимости был бы отражен в финансовой отчетности компании за год, закончившийся 31 декабря 2010 года, и за год, заканчивающийся 31 декабря 2011 года.

Таблицы для решения, тыс. долл.

Выдержка из отчета о финансовой позиции

Активы	31.12.2010	31.12.2011
Внеоборотные активы		
Активы, предназначенные для продажи		
Капитал		
Резерв переоценки недвижимости		
Нераспределенная прибыль		

Выдержка из отчета о совокупном доходе

Показатели	2010	2011
Амортизация недвижимости		
Убыток от обесценения		
Прибыль (убыток) от продажи недвижимости		
Прочий совокупный доход		
Переоценка недвижимости		

Выдержка из отчета об изменении капитала

Показатели	2010		2011	
	Резерв переоценки	Нераспределенная прибыль	Резерв переоценки	Нераспределенная прибыль
Начало отчетного периода				
Совокупный доход				
Конец отчетного периода				

ЗАДАНИЕ 3.18

31 октября 2009 года материнская компания приняла решение продать дочернюю компанию, где доля ее участия составляет 100%. Хозяйственная деятельность дочерней компании существенно отличается от бизнеса остальных компаний группы. Чистые активы дочерней компании на 31 октября 2009 года были отражены в консолидированной финансовой отчетности по чистой балансовой стоимости в 500 млн долларов и включали:

Деловая репутация (не подвергшаяся обесценению)	100	млн долл.
Прочие активы	650	млн долл.
Обязательства	(250)	млн долл.

31 июля материнская компания сразу начала искать покупателя, и по первоначальным предположениям цена реализации (без учета дополнительных затрат, связанных с продажей) могла бы составить 450 млн долларов. Ни один из идентифицируемых активов дочерней компании не пострадал от обесценения на 31 октября 2009 года. Балансовая стоимость идентифицируемых чистых активов дочерней компании, отраженная в консолидированном балансе по состоянию на 31 декабря 2009 года, была приблизительно равна их балансовой стоимости на 31 июля 2009 года. По последним данным переговоры по этой сделке значительно продвинулись, и уже есть покупатель, который готов заплатить 450 млн долларов (без учета затрат, связанных с продажей). Ожидается, что сделка по продаже компании завершится в начале 2010 года.

ЗАДАНИЕ

Объясните, как будущая продажа дочерней компании повлияет на консолидированную финансовую отчетность за год, закончившийся 31 декабря 2009 года (подготовьте соответствующие расчеты, где необходимо).

ЗАДАНИЕ 3.19

В течение многих лет в состав компании входили четыре не связанных между собой подразделения: машиностроительное, гостиничное, органических удобрений и продажи автомобилей. В 2009 году было принято решение о проведении реорганизации. 30 июня 2009 г. компания продала машиностроительное подразделение (показанное в отчетности как прекращенная деятельность) и купила компанию, которая занимается программным обеспечением. *Согласно учетной политике компании отчетные данные по вновь приобретенной деятельности показываются в составе продолжаемой деятельности отдельно.* Ниже приведены выдержки из отчетности компании за год, окончившийся 31 декабря 2009 г., \$ млн:

Показатели	Продолжающаяся деятельность		Прекращенная деятельность	Всего
	Существовавшая	Вновь приобретенная		
Выручка от продаж	500	120	100	720
Себестоимость продаж	(270)	(70)	(108)	(448)
Валовая прибыль	230	50	(8)	272
Прочие расходы	(50)	(10)	(12)	(72)
Прибыль до налогов	180	40	(20)	200

В течение финансового года, окончившегося 31 декабря 2010 г., компания занималась переориентацией гостиничного подразделения на новые сегменты рынка. Ранее гостиничная деятельность была ориентирована преимущественно на бизнес-клиентов и осуществлялась в наиболее дорогом сегменте. Новая стратегия предусматривает переориентацию на более дешевые услуги (для туристов и отпускников). Соответственно большинство имевшихся у компании гостиниц были проданы, а вместо них куплены другие. Компания считает нужным показать в отчетности результаты работы в дорогом сегменте гостиничного бизнеса как прекращенную деятельность, а результаты работы в новом, более дешевом сегменте как вновь приобретенный бизнес.

Оборот гостиничного подразделения в 2010 году составил 140 млн долларов, причем доля нового и старого сегментов в нем была одинаковой. В то же время рентабельность продаж от валовой прибыли в новом сегменте составила 30%, а в старом наблюдался валовой убыток в 20%. Прочие расходы, зависящие от оборота, составили 24 млн долларов.

В 2009 году оборот гостиничного подразделения составил 160 млн долларов, рентабельность продаж – 15%, а прочие расходы – 18 млн долларов.

ЗАДАНИЕ

Подготовить анализ результатов компании отдельно для прекращенной и продолжаемой деятельности, включая сравнительные данные, за финансовый год, окончившийся 31 декабря 2010 г. в соответствии с IFRS 5.

Таблица для решения, млн долл.

Показатели	Исходные данные	Продолжаемая деятельность		Вновь приобретенная		Прекращаемая	
		2010 г.	2009 г.	2010 г.	2009 г.	2010 г.	2009 г.
Выручка от продаж	750						
Себестоимость	(420)						
Валовая прибыль	330						
Прочие расходы	(80)						
Прибыль до налогов	250						

3.8. IAS 17 «АРЕНДА»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в определении соответствующей учетной политики и правил раскрытия информации для применения арендаторами и арендодателями в отношении договоров аренды.

Определения

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

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

Операционная аренда – это аренда, отличная от финансовой.

Неаннулируемая аренда – это договор аренды, который может быть аннулирован только в следующих случаях:

- а) при наступлении маловероятного непредвиденного события;
- б) с разрешения арендодателя;
- в) если арендатор заключает новое соглашение об аренде того же или эквивалентного актива с тем же арендодателем;
либо
- г) в случае уплаты арендатором дополнительной суммы, размер которой таков, что на дату принятия аренды её продолжение можно обоснованно считать гарантированным.

Дата принятия аренды – это более ранняя из следующих дат: даты договора аренды или даты принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды. Именно на эту дату:

- аренда классифицируется как операционная или финансовая
- и
- в случае финансовой аренды определяются суммы, подлежащие признанию на начало срока аренды.

Начало срока аренды – это дата, с которой арендатор получает возможность осуществлять свое право на использование арендуемого актива. Это дата первоначального признания аренды (то есть признания соответствующих активов, обязательств, дохода или расходов, возникающих в связи с арендой).

Срок аренды – не подлежащий сокращению период, на который арендатор заключил договор аренды, а также любые последующие периоды, в течение которых арендатор имеет право выбора продолжить договор аренды, внося дальнейшую оплату или без таковой. При этом должна существовать вероятность того, что арендатор реализует этот выбор.

Минимальные арендные платежи – это платежи в течение срока аренды, которые обязан внести арендатор. Если у арендатора есть возможность приобрести актив по привлекательной цене по окончании аренды, то минимальная арендная плата будет включать стоимость приобретения актива по указанной цене. Арендные платежи включают оплату стоимости арендуемого актива, а также финансовые платежи. Финансовый платеж – это произведение процентной ставки и фактической стоимости актива.

Гарантированная ликвидационная стоимость – это:

- а) для арендатора – та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или связанной с ним стороной и

б) для арендодателя – та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или не связанной с арендодателем третьей стороной, в финансовом отношении способной выполнить обязательства по гарантии.

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

Первоначальные прямые затраты – это дополнительные затраты, связанные с подготовкой и заключением договора аренды, за исключением случаев, когда такие затраты несут арендодатели в лице производителей или дилеров.

Валовые инвестиции в аренду – это совокупность:

а) минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем при финансовой аренде

и

б) любой негарантированной ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю.

Чистые инвестиции в аренду – это валовые инвестиции в аренду, дисконтированные по ставке процента, предусмотренной в договоре аренды.

Неполученный финансовый доход – это разница между валовыми инвестициями в аренду и чистыми инвестициями в аренду.

Ставка процента, подразумеваемая в договоре об аренде – это ставка дисконта, применение которой на дату принятия аренды обеспечивает положение, при котором общая дисконтированная стоимость: (а) минимальных арендных платежей и (б) негарантированной ликвидационной стоимости равняется сумме (1) справедливой стоимости арендованного актива и (2) первоначальных прямых затрат арендодателя.

Краткое содержание стандарта

КЛАССИФИКАЦИЯ АРЕНДЫ

Классификация аренды, принятая в настоящем Стандарте, основывается на том, в какой степени риски и вознаграждения от арендуемого актива относятся к арендодателю или арендатору. Классификация аренды в большей степени зависит от сущности операции аренды, нежели от формы заключенного договора.

Аренда классифицируется как **ФИНАНСОВАЯ**, если она предусматривает передачу арендатору практически всех рисков и вознаграждений, связанных с владением активом.

Аренда классифицируется как **ОПЕРАЦИОННАЯ**, если она не предусматривает передачу арендатору практически всех рисков и вознаграждений от владения активом.

Риски заключаются в возможности образования убытков в результате простоя производственных мощностей, технологической отсталости и изменения экономических условий.

Вознаграждения связаны с ожидаемой прибылью от хозяйственной деятельности в течение срока полезной службы актива, а также в связи с увеличением его ликвидационной стоимости.

Примерами ситуаций, в которых обычно аренда рассматривается как финансовая аренда, могут служить:

1) аренда предусматривает передачу права собственности на актив арендатору по окончании срока аренды;

2) арендатор имеет возможность приобрести актив по привлекательной цене;

3) срок аренды составляет основную часть срока полезной службы актива, даже если право собственности не передается (>75%);

4) текущая стоимость суммы минимальных арендных платежей почти полностью покрывает справедливую стоимость арендуемого актива (>90%);

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

Дополнительные признаки, которые также указывают на возможность классификации аренды как финансовой аренды, представлены следующими случаями:

- а) если арендатор вправе расторгнуть договор аренды, то убытки арендодателя, связанные с расторжением договора, покрываются арендатором;
- б) прибыли или убытки от колебаний справедливой стоимости ликвидационной суммы причитаются арендатору (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений от продажи актива в конце срока аренды);
- в) арендатор имеет возможность продлить аренду на новый период с арендной платой значительно ниже рыночного уровня.

Аренда классифицируется в начале срока аренды. Если арендатор и арендодатель достигают соглашения об изменении условий аренды в такой степени, что это изменит классификацию аренды, то пересмотренная аренда учитывается в соответствии с новыми условиями договора аренды. Однако изменения в оценках срока полезной службы, ликвидационной стоимости арендованного актива или вызванные неплатежеспособностью арендатора **не** приводят к пересмотру классификации аренды.

Для целей классификации аренды **земля и здания рассматриваются отдельно как элементы аренды**. Аренда земли и зданий классифицируется как операционная или финансовая аренда аналогичным образом, что и аренда других активов. Однако земля обычно имеет неограниченный срок полезной службы, и, если право собственности не передается арендатору по окончании срока аренды, то обычно арендатору не передаются риски и вознаграждения от владения активом, соответственно аренда земли будет являться операционной арендой.

АРЕНДА В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ АРЕНДАТОРОВ

Отражение **финансовой аренды** в отчетности арендатора требует соблюдения следующих этапов:

1. В начале срока аренды арендатор отражает в отчетности основное средство и обязательство по его оплате. Объекты отражаются по наименьшей величине из двух. Первая – справедливая стоимость объекта аренды на дату начала аренды. Вторая – дисконтированная сумма минимальных лизинговых платежей за весь срок договора аренды.

2. После первоначального признания арендованные активы амортизируются. Амортизационная политика в отношении арендованных активов должна соответствовать применяемой в отношении активов, находящихся в собственности компании. Амортизация должна рассчитываться в соответствии с IAS 16 или IAS 38. При наличии достаточной определенности в отношении того, что арендатор получит право собственности по окончании срока аренды или продлит договор аренды, периодом предполагаемого использования следует признать срок полезной службы актива. В обратном случае актив амортизируется в более короткий срок из срока аренды и своего срока полезной службы.

3. После первоначального признания **минимальные арендные платежи подлежат разнесению между финансовыми выплатами и уменьшением непоплаченного обязательства**. Финансовые выплаты в обязательном порядке должны распределяться по периодам в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная периодическая ставка процента на остающееся сальдо обязательства.

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

АРЕНДА В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ АРЕНДОДАТЕЛЕЙ

Отражение *финансовой аренды* в отчетности арендодателя требует соблюдения следующих этапов:

1. *При первоначальном признании арендодатели должны признавать активы*, находящиеся в финансовой аренде, в своих отчетах о финансовом положении и представлять их как дебиторскую задолженность *в сумме, равной чистой инвестиции в аренду*, в которую включаются и первоначальные прямые затраты, связанные с договором аренды (комиссионные, юридические, внутренние затраты).

2. *После первоначального признания арендные платежи подлежат разнесению между финансовым доходом и уменьшением непогашенных чистых инвестиций в аренду*. Признание финансового дохода должно основываться на графике, отражающем постоянную периодическую норму прибыли на непогашенную чистую инвестицию арендодателя в финансовую аренду.

Арендодатели должны в своих отчетах о финансовом положении отражать активы, переданные в *операционную аренду*, в соответствии с характером конкретного актива. Доход от операционной аренды подлежит признанию в составе доходов на равномерной основе на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда другая систематическая основа более наглядно показывает временной график, по которому уменьшается получение выгод от арендуемого актива. Затраты, в том числе на амортизацию, понесенные при получении арендного дохода, включаются в состав расходов.

Первоначальные прямые затраты, которые несут арендодатели в связи с подготовкой и заключением договоров операционной аренды, подлежат включению в балансовую стоимость переданного в аренду актива и признанию расходом на протяжении срока аренды на той же основе, что и арендный доход.

Амортизационная политика для амортизируемых арендованных активов должна соответствовать той обычной политике амортизации, которая применяется арендодателем в отношении аналогичных активов, а сумма амортизации должна рассчитываться в соответствии с IAS 16 или IAS 38.

ОПЕРАЦИИ ПРОДАЖИ С ОБРАТНОЙ АРЕНДОЙ

Операции по продаже и обратной аренде предусматривают продажу актива и обратную аренду того же самого актива. Арендные платежи и продажная цена обычно являются взаимозависимыми величинами. Порядок учета операций по продаже и обратной аренде зависит от вида соответствующей аренды.

Если операция по продаже и обратной аренде предусматривает *финансовую аренду*, то превышение поступлений от продажи актива над его балансовой стоимостью не признается арендатором-продавцом одновременно как доход. Вместо этого данную сумму следует учитывать как отложенную и амортизировать в течение срока аренды.

Если операция по продаже и обратной аренде предусматривает *операционную аренду*, и очевидно, что продажа совершена по справедливой стоимости, то возникающая прибыль или убыток признаются немедленно. Если цена продажи ниже справедливой стоимости актива, то прибыль или убыток должны признаваться немедленно, за исключением случаев, когда убыток будет компенсирован за счет будущих арендных платежей, установленных на уровне ниже рыночных цен. В таком случае сумму убытка следует учитывать как отложенный убыток и списывать на убытки пропорционально поступающим арендным платежам в течение срока аренды.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Арендаторы обязаны раскрывать следующую информацию для **финансовой аренды**:

а) для каждого класса активов – чистую балансовую стоимость на конец отчетного периода;

б) выверку между общей суммой будущих минимальных арендных платежей и их дисконтированной стоимостью на конец отчетного периода, а также по каждому из следующих периодов:

- не позднее одного года,
- в период между одним годом и пятью годами,
- по истечении пяти лет;

в) условную арендную плату, отражаемую как расход в отчетном периоде;

г) общую сумму будущих минимальных платежей по субаренде, которые предполагается получить в рамках нерасторжимой субаренды, по состоянию на отчетную дату;

д) общее описание существенных положений договора аренды.

Помимо этого в отношении активов, арендуемых в рамках финансовой аренды, применяются требования к раскрытию информации IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 и IAS 41.

В отношении **операционной аренды арендаторы** обязаны раскрывать следующую информацию:

а) общую сумму будущих минимальных арендных платежей в рамках нерасторжимой операционной аренды по каждому из следующих периодов:

- до одного года,
- в период между одним годом и пятью годами,
- по истечении пяти лет;

б) общую сумму будущих минимальных платежей по субаренде, которые предполагается получить в рамках нерасторжимой субаренды по состоянию на отчетную дату;

в) платежи по аренде и субаренде, признанные как расход в отчетном периоде, обособленно указывая суммы по минимальным арендным платежам, пропорциональной арендной плате и платежам по субаренде;

г) общее описание существенных положений договора аренды.

Арендодатели обязаны раскрывать следующую информацию о **финансовой аренде**:

а) выверку между валовыми инвестициями в аренду и дисконтированной стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам по состоянию на конец отчетного периода.

Арендодатель обязан дополнительно раскрывать информацию о валовых инвестициях в аренду и о дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам по состоянию на конец отчетного периода с разбивкой по каждому из следующих периодов:

- до одного года,
- в период между одним годом и пятью годами,
- по истечении пяти лет,

б) неполученный финансовый доход;

в) величина негарантированной ликвидационной стоимости на отчетную дату;

г) накопленная безнадежная дебиторская задолженность по минимальным арендным платежам;

д) пропорциональная арендная плата, признанная как доход в отчетном периоде;

е) общее описание существенных условий договора аренды.

Арендодатели обязаны раскрывать следующую информацию **по операционной аренде**:

а) общую сумму будущих минимальных арендных платежей в рамках нерасторжимой операционной аренды по каждому из следующих периодов:

- до одного года,

– в период между одним годом и пятью годами,

– по истечении пяти лет;

б) общую сумму пропорциональной арендной платы, признанной как доход в отчетном периоде;

в) общее описание основных положений договора аренды.

Помимо этого в отношении активов, арендуемых на условиях операционной аренды, к арендодателям применяются требования к раскрытию информации IAS 32, IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 и IAS 41.

ТЕСТЫ

1. Минимальные арендные платежи – это:

1. Платежи в течение срока аренды за арендованные объекты.
2. Финансовые расходы.
3. Пропорциональная арендная плата.
4. Затраты на услуги.
5. Налоги.

2. Вы сдаете в аренду автомобиль на 4 года. Фактическая стоимость автомобиля составляет \$40 000. Предполагаемая ликвидационная стоимость по окончании аренды – \$10 000. Дилер дает вам гарантию на приобретение данного автомобиля за \$8000 (в конце аренды). Данный договор является:

1. Договором финансовой аренды.
2. Договором операционной аренды.

3. Аренда земли и зданий классифицируется:

1. Только как операционная аренда.
2. Только как финансовая аренда.
3. Как операционная или финансовая аренда.

4. Для целей классификации совместно арендуемые земельный участок и здания рассматриваются:

1. Только отдельно.
2. Только вместе.
3. Отдельно или вместе.

5. Чистая дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей – это:

1. Компонент «процент».
2. Компонент «основная сумма долга».
3. Оба компонента.

6. Арендуемые активы отражаются в бухгалтерском балансе арендатора в случае:

1. Операционной аренды.
2. Финансовой аренды.
3. Всех видов аренды.

7. Обязательства, связанные с арендой, – это:

1. Только краткосрочные обязательства.
2. Только долгосрочные обязательства.
3. Разграниченные на краткосрочные и долгосрочные обязательства.

8. Первоначальные прямые расходы арендатора, такие, как проведение переговоров и оформление договора финансовой аренды:

1. Добавляются к сумме, отражаемой как актив.
2. Незамедлительно относятся арендатором на расход.
3. Добавляются пропорционально к арендной плате в течение срока аренды.

9. В начале аренды:

1. Большую часть выплат составляет основная сумма долга, а проценты составляют небольшой элемент.
2. Большую часть выплат составляют проценты, а основная сумма долга – небольшой элемент.
3. Выплаты основной суммы долга и процентов равны.

10. Финансовая аренда приводит к образованию расходов на амортизацию по активам, на которые можно начислить амортизацию. Амортизационная политика в части таких активов должна определяться:

1. Исходя из срока аренды.
2. Исходя из сроков полезного использования аналогичных амортизируемых активов, находящихся в собственности компании.
3. Определяться исходя из средней величины 1 и 2.

11. Если арендатор не будет приобретать право собственности по окончании срока аренды, то актив амортизируется в течение:

1. Менее продолжительного периода времени из срока аренды и срока полезной службы актива.
2. Более продолжительного периода времени из срока аренды и срока полезной службы актива.
3. Среднего значения из 1 и 2.

12. Арендодатель обязан учитывать активы, предоставленные на условиях финансовой аренды:

1. Как дебиторскую задолженность.
2. Как активы, предназначенные для продажи.
3. Как арендованные активы.

13. Если в результате операции по продаже и обратной финансовой аренде образуется превышение суммы поступлений от продаж над балансовой стоимостью актива, такое превышение необходимо:

1. Незамедлительно признать как доход арендатора-продавца.
2. Признать как отложенный доход и осуществлять его списание на доход в течение срока аренды.
3. Признать как доход в конце аренды.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 3.20

Компания является владельцем железнодорожных грузовых вагонов, которые она сдает в аренду предприятиям для транспортировки таких массовых грузов, как уголь, пшеница, нефть и химикаты. Часть грузовых вагонов сдается в аренду ежемесячно, часть – на разовой основе, для конкретной перевозки груза.

Большая доля действующего вагонного парка компании очень старая и находится в эксплуатации уже в течение 25–30 лет. По этой причине компания заказала постройку 300 новых грузовых вагонов, которая финансируется путем привлечения долгосрочных займов. 100 вагонов будут поставлены в 2009 году, остальные 200 – в 2010 году.

Имеются три способа коммерческого использования вагонов:

1. Передавать новые вагоны в долгосрочную аренду постоянным клиентам с предоставлением им права выкупать эти вагоны в конце срока договора аренды.
2. Продолжать сдавать вагоны в аренду на месячный срок или на разовой основе.
3. Использовать новые вагоны самостоятельно в качестве транспортной организации.

ЗАДАНИЕ

Определите, как каждый из этих вариантов найдет отражение в бухгалтерском учете в соответствии с МСФО.

ЗАДАНИЕ 3.21

В начале финансового года компания заключает договор аренды нового грузового автомобиля на следующих условиях:

- в тексте договора оговорено, что аренда классифицируется как текущая;
- срок арендного соглашения составляет 8 лет, по окончании которого автомобиль должен быть возвращен арендодателю;
- арендные платежи уплачиваются раз в год до 31 декабря по следующей схеме: по 250 тыс. руб. – в первые три года аренды, по 300 тыс. руб. – в последующие два, по 350 тыс. руб. – в последние три года;
- право выкупа автомобиля после окончания срока аренды договором не предусмотрено.

Дополнительная информация:

- 1) финансовый год компании заканчивается 31 декабря;
- 2) внутренняя ставка заимствования компании на момент заключения арендного соглашения составляет 11% годовых;
- 3) грузовой автотранспорт амортизируется прямолинейным методом;
- 4) на момент заключения договора, по данным автодилера, стоимость нового автомобиля той же марки и комплектации составляет 1 800 000 руб., максимальный срок полезного использования подобных автомобилей – 10 лет, после чего, как правило, их распродают на запасные части.

ЗАДАНИЕ

Определите тип договора аренды для целей составления финансовой отчетности, составьте график арендных платежей и напишите бухгалтерские проводки, которые необходимо сделать в первый год арендного соглашения у арендодателя и у арендатора.

Таблицы для решения

Расчет чистой текущей стоимости арендных платежей, тыс. руб.:

Период	Арендный платеж	Коэффициент дисконтирования	Дисконтированная стоимость минимальных лизинговых платежей
1	250		
2	250		
3	250		
4	300		
5	300		
6	350		
7	350		
8	350		
Итого			

График арендных платежей, тыс. руб.:

Год	Арендный платеж	Начисленные проценты	Обязательства по финансовой аренде на конец периода
1	250		
2	250		
3	250		
4	300		
5	300		
6	350		
7	350		
8	350		

Отражение хозяйственных операций в первый год:**Арендатор**

1. Отражение арендованного актива в составе основных средств предприятия.
2. Начисление годовой амортизации по арендованному основному средству.
3. Начисление процентов по финансовой аренде.
4. Выплата арендного платежа.
5. Переклассификация текущей части долгосрочной задолженности по финансовой аренде.

Арендодатель

1. Отражение чистых инвестиций в финансовую аренду.
2. Начисление финансовых доходов по финансовой аренде.
3. Получение арендного платежа.

ЗАДАНИЕ 3.22

Компания взяла в аренду актив по договору лизинга, который не может быть досрочно прекращен. Срок действия договора 5 лет, начиная с 1 января 2008 года. Арендный платеж в размере 1300 тыс. руб. осуществляется раз в полгода авансом 10 января и 5 июля. По окончании основного срока аренды арендатор имеет право возобновить договор. Внутренняя ставка договора аренды 6,374%.

Кроме того, арендатор обязан оплачивать все возникающие расходы, связанные с содержанием арендуемого имущества, а также осуществлять страховые взносы. На начало действия договора актив был куплен за 10 000 тыс. руб. Срок полезного использования актива составляет 8 лет.

ЗАДАНИЕ

Компания составляет отчетность по МСФО за 2008 год. Как данный договор аренды будет отображен в отчетности на конец отчетного периода?

Таблицы для решения

График арендных платежей, тыс. руб.				
	Период	Арендный платеж	Начисленные проценты	Обязательства по финансовой аренде на конец периода
				10 000
1 год	30 июня 2008	1300		
	31 декабря 2008	1300		
2 год	30 июня 2009	1300		
	31 декабря 2009	1300		
3 год	30 июня 2010	1300		
	31 декабря 2010	1300		
4 год	30 июня 2011	1300		
	31 декабря 2011	1300		
5 год	30 июня 2012	1300		
	31 декабря 2012	1300		

Отчет о финансовой позиции на 31 декабря 2008 года (фрагмент)	
Основные средства	
Долгосрочные обязательства	
Краткосрочные обязательства	
Отчет о совокупном доходе за 2008 год	
Амортизация	
Финансовые расходы	
Отчет о движении денежных средств за 2008 год	
Операционная деятельность	
Выплаченные проценты	
Финансовая деятельность	
Погашение обязательств по лизингу	

ЗАДАНИЕ 3.23

Компания взяла в аренду актив по договору лизинга, который не может быть досрочно прекращен. Срок действия договора 5 лет, начиная с 1 января 2010 года. Арендный платеж в размере \$650 осуществляется ежеквартально. Платеж должен быть произведен в начале месяца аренды (авансовый платеж). По окончании основного срока аренды арендатор имеет право возобновить договор. Кроме того, арендатор обязан оплачивать все возникающие расходы, связанные с содержанием арендуемого имущества, а также осуществлять страховые взносы. На начало действия договора, актив был куплен за \$10 000. Срок полезного использования актива составляет 10 лет.

ЗАДАНИЕ

Составьте график арендных платежей и покажите, как данный договор аренды найдет отражение в финансовой отчетности арендатора на 31 декабря 2010 года.

Таблицы для решения

	График арендных платежей, тыс. руб.			Обязательства по финансовой аренде на конец периода
	Период	Арендный платеж	Начисленные проценты	
				10 000
1 год		650	–	9350
		650		
		650		
		650		
2 год		650		
		650		
		650		
		650		
3 год		650		
		650		
		650		
		650		
4 год		650		
		650		
		650		
		650		
5 год		650		
		650		
		650		
		650		

Отчет о финансовой позиции на 31 декабря 2010 года (фрагмент)	
Основные средства	
Долгосрочные обязательства	
Краткосрочные обязательства	
Отчет о совокупном доходе за 2010 год	
Амортизация	
Финансовые расходы	

Раздел 4 ОБЯЗАТЕЛЬСТВА КОМПАНИИ

4.1. IAS 37 «ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ»

Цель

Целью настоящего Стандарта является обеспечение соответствующих критериев признания и основ оценки, применяемых к оценочным обязательствам, условным обязательствам и условным активам, а также раскрытие достаточной информации в примечаниях с тем, чтобы позволить пользователям финансовой отчетности понять их характер, временные параметры и сумму.

Определения

Оценочное обязательство – это обязательство, неопределенное по величине или с неопределенным сроком исполнения.

Обязательство – это действительная обязанность компании, возникающая в результате прошлых событий, в результате исполнения которой ожидается выбытие из компании ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды.

Обязывающее событие – это событие, которое создает юридическую или вмененную обязанность, в результате чего у компании отсутствует реалистичная альтернатива урегулирования этой обязанности.

Юридическая обязанность – это обязанность, возникающая вследствие:

- договора (через его явные или подразумеваемые условия); или
- требований законодательства.

Вмененная обязанность – это обязанность, возникающая вследствие действий компании, когда:

- компания подтверждает принятие на себя определенных обязанностей в соответствии со сложившейся практикой, политикой или заявлением;
- компания сформировала ожидание того, что она исполнит указанные обязанности.

Условное обязательство – это:

а) возможная обязанность, которая возникает из прошлых событий и наличие которой будет подтверждено только наступлением или не наступлением одного или более будущих событий, которые не полностью находятся под контролем компании;

или

б) действительная обязанность, которая возникает из прошлых событий, но не признается потому, что:

- возникновение потребности какого-либо оттока заключающих в себе экономические выгоды ресурсов для исполнения обязанности не является вероятным; или
- величина обязанности не может быть оценена с достаточной надежностью.

Условный актив – это возможный актив, который возникает из прошлых событий и существование которого будет подтверждено только наступлением или не наступлением од-

4.1. IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

ного или более неопределенных будущих событий, которые не находятся под полным контролем компании.

Обременительный договор – это договор, по которому неустраимые затраты на выполнение обязательств по договору превышают экономические выгоды, которые ожидается по нему получить.

Реструктуризация – это программа, которая спланирована и контролируется руководством компании и существенно изменяет либо масштаб деятельности, проводимой компанией, или способ ведения деятельности.

Краткое содержание стандарта

IAS 37 проводит разграничение между:

а) оценочными обязательствами, которые учитываются как обязательства, так как они являются настоящими обязательствами, и уплата по ним вероятна; и

б) условными обязательствами, которые не отражаются в бухгалтерском балансе как обязательства, так как они представляют собой:

– возможные обязательства, исходя из того, что наличие таких обязательств еще только предстоит подтвердить; или

– обязательства, которые не отвечают критериям признания, установленным IAS 37, так как маловероятно, что потребуются уплата, или невозможно оценить величину обязательства.

Оценочные обязательства можно отделить от других обязательств (кредиторской задолженности поставщикам и начислений), так как для них характерна неопределенность сроков погашения или суммы расходования средств при погашении. Для сравнения:

- кредиторская задолженность поставщикам – это обязательства оплатить уже полученные товары и услуги, на которые поставщиком уже выставлен счет;

- начисления – обязательства по оплате уже полученных, но еще не оплаченных товаров и услуг, включая суммы, подлежащие выплате работникам, например начисленные суммы отпускных.

Несмотря на то, что сумма начислений и срок их оплаты иногда определяются оценочно, неопределенность в данном случае значительно меньше, чем в отношении оценочных обязательств. Начисления часто отражаются в составе кредиторской задолженности, в то время как оценочные обязательства отражаются обособленно.

ПРИЗНАНИЕ

Оценочное обязательство должно признаваться, когда:

- ✓ компания имеет действительную обязанность (юридическую или вмененную) в результате прошлого события;

- ✓ вероятно (т.е. скорее да, чем нет), что для погашения обязанности потребуются произвести отток экономических выгод;

- ✓ сумма обязанности может быть достоверно оценена.

Если эти условия не выполнены, оценочное обязательство не должно признаваться.

Компания не должна признавать **условное обязательство**. Информацию об условном обязательстве следует раскрыть в примечаниях к финансовой отчетности, за исключением тех случаев, когда уплата по обязательству маловероятна.

Все оценочные обязательства являются условными фактами ввиду неопределенности сроков их исполнения и величины. В данном контексте понятие «условный» используется в отношении обязательств и активов, не отражаемых в отчете о финансовом положении, так как их существование будет подтверждено тем, произойдут или нет неопределенные будущие события. Кроме того, понятие «условное обязательство» используется применительно к обязательствам, которые не отвечают соответствующим критериям признания оценочных обязательств.

Раздел 4. Обязательства компании

Условные обязательства необходимо постоянно анализировать на предмет определения вероятности уплаты. Если становится вероятным, что потребуется уплата по статье, которая ранее характеризовалась как условное обязательство, то в финансовой отчетности следует отразить оценочное обязательства за тот период, в котором уплата стала вероятной.

В зависимости от степени вероятности наступления события компания признает либо оценочное обязательство, либо условное обязательство:

➤ если наступление условного факта хозяйственной деятельности вполне **вероятно** и величина условного обязательства может быть оценена с достаточной степенью достоверности, то данное обязательство признается в качестве **оценочного обязательства** и должно быть раскрыто в пояснениях к финансовой отчетности;

➤ если наступление условного факта хозяйственной деятельности представляется **возможным** и величина **условного обязательства** поддается примерной оценке, то данное обязательство необходимо раскрывать только в пояснениях к финансовой отчетности;

➤ если наступление условного факта хозяйственной деятельности **маловероятно**, то **величина условного обязательства не признается** в качестве оценочного обязательства и не раскрывается в пояснениях к финансовой отчетности.

Компания **не должна признавать условный актив**, поскольку это может привести к признанию дохода, который может быть никогда не реализован. Условные активы возникают в результате незапланированных событий, которые создают возможность получения экономических выгод. Информация об условном активе раскрывается в финансовой отчетности, когда вероятно получение будущих экономических выгод. Примером условного актива может служить сумма судебного иска, когда результат судебного разбирательства является неопределенным, но, вероятнее всего, окажется в пользу компании. Когда получение дохода характеризуется исключительно высокой степенью определенности, то соответствующий актив не является условным и доход следует учитывать.

ОЦЕНКА

Сумма, признанная в качестве **оценочного обязательства**, должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для исполнения действительной обязанности по состоянию на конец отчетного периода. При определении величины оценочного обязательства необходимо:

а) принимать во внимание существующие риски и неопределенность;

б) дисконтировать будущие денежные оттоки, когда временная стоимость денег существенна, используя доналоговую ставку дисконта. Ставка дисконта отражает текущие рыночные оценки временной стоимости денег и риски, характерные для обязательства. Ставка дисконта не должна отражать риски, на которые были скорректированы будущие потоки денежных средств;

в) принимать во внимание будущие события, такие, как изменения законодательства и технологии производства, если имеются убедительные доказательства того, что они произойдут;

г) не учитывать прибыль от выбытия активов, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, в результате которого формируется оценочное обязательство.

Когда ожидается, что некоторые или все затраты, необходимые для погашения оценочного обязательства, будут возмещены другой стороной, возмещение будет признаваться тогда и только тогда, когда действительно определено, что возмещение будет получено компанией, погашающей обязательство. Возмещение должно рассматриваться как отдельный актив. Сумма, признанная в отношении возмещения, не должна превышать сумму оценочного обязательства. В отчете о совокупном доходе расход, относящийся к оценочному обязательству, может представляться за вычетом суммы, признанной в отношении возмещения.

ИЗМЕНЕНИЯ В ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ

Величину оценочного обязательства следует пересматривать на каждую отчетную дату и корректировать для отражения наилучшей оценки на отчетную дату. Если становится очевидным, что совершать выплаты для выполнения обязательства уже не потребуется, то величины оценочных обязательств следует аннулировать.

Там, где применяется дисконтирование, балансовая стоимость оценочного обязательства увеличивается в каждом периоде для отражения течения времени. Это увеличение признается в качестве процентного расхода.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Оценочное обязательство должно использоваться только по тем затратам, в отношении которых оно первоначально признавалось.

ПРИМЕНЕНИЕ ПРАВИЛ ПРИЗНАНИЯ И ИЗМЕРЕНИЯ

Оценочные обязательства не должны признаваться для *будущих операционных убытков*, так как они не отвечают определению обязательства и не соответствуют критериям признания для оценочных обязательств.

Если компания имеет *обременительный договор*, то настоящую обязанность по данному договору следует учитывать и оценивать как оценочное обязательства. Обременительным называется договор, неизбежные затраты по выполнению которого превышают предполагаемые выгоды.

Отдельное внимание в настоящем Стандарте уделяется оценочным обязательствам по реструктуризации. *Реструктуризация* – это запланированная и контролируемая руководством программа, которая предусматривает значительные изменения направлений коммерческой деятельности или способа ведения коммерческой деятельности. Примеры действий, которые представляют реструктуризацию бизнеса:

- а) продажа или прекращение направления деятельности;
- б) закрытие хозяйственных подразделений в какой-либо стране или регионе или перевод деятельности из одной страны или региона в другую;
- в) изменение структуры управления бизнесом;
- г) фундаментальная реорганизация, которая оказывает существенное влияние на характер и направление деятельности.

Вмененная обязанность по реструктуризации возникает только в том случае, когда компания:

1. Имеет подробный официально утвержденный план реструктуризации, в котором, как минимум, отражено:

- рассматриваемое направление деятельности или его часть;
- основные регионы, где предполагается изменить деятельность;
- местоположение, функции и примерное число работников, которым будет выплачена компенсация связи с прекращением их найма;
- затраты, которые будут понесены и
- сроки реализации плана.

2. Сформировала ожидания других лиц о проведении реструктуризации, начав выполнять план или обнародовав его основные характеристики. Свидетельством того, что компания приступила к выполнению плана реорганизации, может быть: демонтаж оборудования предприятия, продажа активов, обнародование основных характеристик плана реструктуризации.

Оценочное обязательство по реструктуризации должно включать только прямые затраты, связанные с реструктуризацией.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

По каждому классу оценочных обязательств компания обязана раскрывать следующую информацию:

- а) балансовую стоимость на начало и на конец отчетного периода;
- б) дополнительные оценочные обязательства, созданные в отчетном периоде, включая увеличение существующих оценочных обязательств;
- в) использованные суммы, т.е. суммы, выплаченные за счет оценочных обязательств в течение отчетного периода для покрытия понесенных расходов;
- г) неиспользованные суммы, компенсированные в течение отчетного периода;
- д) наращение в течение отчетного периода дисконтированной суммы оценочных обязательств, в связи с приближением периода вероятной уплаты, а также вследствие изменения ставки дисконтирования.

Сравнимую информацию за предыдущие отчетные периоды приводить не требуется.

Компания по каждому классу оценочных обязательств должна раскрывать следующую информацию:

- а) краткое описание характера обязательства и предполагаемые сроки соответствующих выплат;
- б) признаки, указывающие на неопределенность величины или сроков уплаты, а также основные допущения в отношении будущих событий и
- в) величину предполагаемого возмещения с указанием величины актива, отражающего такое возмещение.

За исключением случаев, когда уплата по обязательствам маловероятна, компания должна раскрывать по каждому классу **условных обязательств** на конец отчетного периода характер условного обязательства и, если это целесообразно:

- оценку его финансовых последствий для компании;
- признаки, указывающие на неопределенность, связанную с величиной или сроками уплаты;
- возможности получения какого-либо возмещения.

При определении, какие именно оценочные обязательства или условные обязательства могут быть объединены в класс, необходимо рассмотреть, достаточно ли однороден характер статей для такой группировки. Например, можно объединять в один класс суммы оценочных обязательств по гарантийным обязательствам, предоставляемым по различным видам товаров. В то же время было бы неприемлемым отражать как единый класс резервы по гарантийным обязательствам и резервы на выплаты по судебным искам.

Когда в результате одних и тех же обстоятельств одновременно возникают резерв и условное обязательство, компания раскрывает информацию так, чтобы показать взаимосвязь резерва и условного обязательства.

При высокой вероятности получения экономических выгод компания должна давать краткое описание характера условных активов по состоянию на отчетную дату, а также, если это целесообразно, оценку их влияния на финансовое положение компании. Важно, чтобы раскрытие информации по условным активам не создавало впечатление очевидности получения дохода.

ТЕСТЫ

1. «Сглаживание прибыли» часто осуществляется с помощью регистрации:

1. Условных активов.
2. Условных обязательств.
3. Оценочных обязательств.

2. К оценочным обязательствам относятся:

1. Амортизация.
2. Обесценение активов.
3. Сомнительные долги.
4. Резервы по судебным искам.

3. Оценочное обязательство – это:

1. Обязательство, имеющее неопределенный срок исполнения или величину.
2. Действительная обязанность компании.
3. Событие, которое создает юридическую или вмененную обязанность.

4. Обязательство – это:

1. Обязательство, имеющее неопределенный срок погашения или величину.
2. Действительная обязанность компании.
3. Событие, которое создает юридическую или вмененную обязанность.

5. Обязывающее событие – это:

1. Обязательство, имеющее неопределенный срок погашения или величину.
2. Действительная обязанность компании.
3. Событие, которое создает юридическую или вмененную обязанность.

6. Договор, затраты по которому превышают экономические выгоды, – это:

1. Обременительный договор.
2. Условное обязательство.
3. Условный актив.

7. Оценочные обязательства отражаются в отчетности:

1. Как часть кредиторской задолженности поставщикам и подрядчикам.
2. Как часть начислений.
3. Обособленно.

8. Если становится очевидным, что уплата по обязательству, на которую создано оценочное обязательство, не потребуется, то:

1. Оценочное обязательство следует использовать для покрытия расходов на уплату по другим обязательствам.
2. Оценочное обязательство следует аннулировать.
3. Оценочное обязательство следует заменить условным обязательством.

9. При отсутствии настоящего обязательства, но высокой вероятности его возникновения, вы должны отразить:

1. Ничего.
2. Условное обязательство.
3. Оценочное обязательство.

10. При отсутствии настоящего обязательства и малой вероятности его возникновения, следует отразить:

1. Ничего.
2. Условное обязательство.
3. Оценочное обязательство.

11. Заявки на гарантийное обслуживание обычно создают:

1. Условный актив.
2. Условное обязательство.
3. Оценочное обязательство.

12. В качестве оценочных обязательств следует отражать:

1. Только точные суммы.
2. Только оценочные показатели.
3. Или точные суммы или оценочные показатели.

13. Условное обязательство – это:

1. Возможное обязательство, которое обусловлено прошлыми событиями.
2. Определенное обязательство, которое обусловлено прошлыми событиями.
3. Возможное обязательство, которое обусловлено будущими событиями.

14. Компания со своим деловым партнером отвечает за нанесение экологического ущерба в размере \$100 млн. Компании предъявлен иск, но партнер возместит только \$60 млн. Компания должна учесть:

1. Оценочное обязательство в размере \$100 млн.
2. Условное обязательство в размере \$100 млн.
3. Оценочное обязательство в размере \$40 млн и условное обязательство в размере \$60 млн.

15. Условный актив регистрируется, когда поступление денежных средств:

1. Произошло.
2. Вполне определенно.
3. Вероятно.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 4.1

В течение отчетного периода произошли следующие события, связанные с хозяйственной деятельностью компании «Строй»:

1. Заказчик предъявил к компании «Строй» жалобу, связанную с неполадками в построенном компанией здании, и требование по их устранению. Протекает крыша, что является следствием халатности при строительстве. «Строй» проводит переговоры с заказчиком и вероятно будет вынужден оплатить заказчику ремонт крыши, который оценивается примерно в \$ 200 000.

2. Крыша здания (см. пункт 1) была возведена субподрядчиком, нанятым компанией «Строй». Юристы «Строй» уверены, что смогут выдвинуть обоснованные претензии к субподрядчику, и в случае судебного разбирательства эти претензии будут удовлетворены. Однако на настоящий момент субподрядчик является фактически неплатёжеспособным, судя по состоянию его чистых активов.

3. Всякий раз, при завершении строительства «Строй» предоставляет своим заказчикам срок три месяца для устранения за счёт компании дефектов и неполадок, допущенных при строительстве. В связи с этим в предыдущей финансовой отчётности уже было создано оценочное обязательство, и его непогашенная часть в сумме \$ 160 000 относится к будущему ремонту. Стоимость ремонтных работ, необходимых для завершения контрактов на отчётную дату, оценивается в \$ 240 000.

4. В течение отчётного года «Строй» предъявил иск к крупной компании по выпуску электрооборудования, которая нарушила срок исполнения договора. Руководство этой крупной фирмы официально согласилось в счёт компенсации ущерба выплатить «Строй» \$ 60 000. Руководство «Строй» убеждено, что данная сумма будет получена в течение 9 месяцев после отчётной даты.

ЗАДАНИЕ

Прокомментируйте, как указанные в условии задания события повлияют на финансовую отчётность компании «Строй».

ЗАДАНИЕ 4.2

1. Покупатель подал судебный иск на компанию за телесные повреждения, полученные во время пребывания на территории компании. Вы осведомлены о том, что компания, скорее всего, будет признана виновной в халатности (отсутствовали предупреждающие знаки) и высока вероятность выплаты компанией компенсации за ущерб приблизительно в размере \$30 000 (оценка основана на профессиональном суждении).

2. Покупатель подал иск о возмещении ущерба в размере \$50 000 за обнаруженные дефекты в проданном продукте компании, приведшие к увечьям и, как следствие, потере рабочего места. Приведенные компанией доказательства свидетельствуют, что компания производит свои продукты в соответствии с установленными стандартами и тщательно тестирует до того, как продукты поступят в продажу. Маловероятно, что иск будет успешным.

3. Компания произвела успешную разведку запасов нефти (доказала запасы). Однако в соответствии с правилами по защите окружающей среды компания не может начать бурение и коммерческую эксплуатацию скважины, пока не будут выполнены существенные условия. Необходимые капитальные затраты – 20 млн долларов.

4. Компании принадлежит самолет, который требует существенного технического обслуживания каждые 2 года, приблизительной стоимостью \$750 000.

ЗАДАНИЕ

Объясните, каким образом, представленная выше информация найдет отражение в финансовой отчетности компании.

ЗАДАНИЕ 4.3

ЗАДАНИЕ

Определите, как нижеприведенные события, произошедшие в компании «РАСЕ» в 2009 году, должны быть отражены в финансовой отчетности

Событие/ситуация	Оценочное обязательство или условное обязательство
1. В 2009 году был выполнен заказ для клиента. Однако возникла серьезная проблема с одним из узлов агрегата, и этот узел придется заменить, что в целом обернется расходами на сумму 12,5 млн руб. Компания предоставляет гарантии на свое оборудование, и этот случай как раз подпадает под них.	
2. Компания предоставляет 2-летнюю гарантию на свои дизельные двигатели. Ежегодно компания продает примерно 500 единиц этой продукции и в среднем 20 из них затем требуют ремонта или замены. В предыдущем году на устранение дефектов было потрачено 4,6млн руб.	
3. В июне 2009 года руководство РАСЕ решило приступить к подготовке планов реструктуризации двух самых старых своих заводов. Завод 1 будет перестроен в 2010 и 2011 гг., и на это уйдет 78 млн руб. Окончательное решение по срокам начала реконструкции завода 2 пока не принято.	
4. Руководство также решило, что завод 4 – очень старое предприятие – будет окончательно закрыт в июне 2010 года. Стоимость этой операции была оценена в 98 млн руб. В эту сумму включены выходные пособия увольняемому персоналу.	
5. Руководство постановило, что и завод 5, также очень старое предприятие, должен быть закрыт в декабре 2011 года. Стоимость мероприятий в связи с закрытием была оценена в 83 млн руб. Однако окончательного решения по этому заводу пока не принято.	
6. Госдумой был принят новый закон по борьбе с загрязнением природной среды промышленными предприятиями. Расходы на очистку всех площадок, принадлежащих РАСЕ, очень трудно оценить. Руководство приняло решение не предпринимать пока ничего и подождать, когда органы экологического контроля сами произведут проверку каждой площадки.	
7. В течение 2009 года на одном из заводов произошла крупная авария. Двое рабочих погибли и 45 получили ранения и травмы. РАСЕ выплатила компенсацию, однако пострадавшие (или их семьи) настаивают на том, что ее уровень недостаточен. Недавно следственная комиссия завершила свою работу. Ожидается, что она порекомендует выплатить дополнительную компенсацию в размере до 12 млн руб.	

4.2. IAS 19 «ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ РАБОТНИКАМ»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в том, чтобы установить правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. Стандарт требует от компании признавать:

а) обязательство – в случае, когда работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем; и

б) расход – в случае, когда компания использует экономическую выгоду, возникающую в результате оказания работником услуги в обмен на вознаграждение.

Определения

Вознаграждения работникам – все формы вознаграждений и выплат, представляемых компанией работникам в обмен на оказанные ими услуги.

Текущие вознаграждения работникам – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и вознаграждения в форме долевых инструментов), подлежащие выплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности – это пенсии, страхование жизни, медицинское обслуживание и иные вознаграждения по окончании трудовой деятельности (кроме выходных пособий).

Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности – формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми компания выплачивает вознаграждения одному или нескольким работникам по окончании ими трудовой деятельности.

Пенсионные планы с установленными взносами – это программы выплаты вознаграждений по окончании трудовой деятельности, в рамках которых компания перечисляет в пенсионный фонд фиксированные суммы, и при этом у нее не возникает юридических или вмененных обязанностей по выплате вознаграждений работникам в будущем.

Пенсионные планы с установленными выплатами – это программы выплаты вознаграждений по окончании трудовой деятельности, кроме программ с установленными взносами.

Планы группы работодателей – это пенсионные планы, кроме государственных пенсионных планов, которые объединяют активы различных компаний и используют эти активы для выплаты вознаграждений работникам компаний.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам – вознаграждения работникам (кроме выплат по окончании трудовой деятельности и выходных пособий), которые не выплачиваются полностью в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Выходные пособия – это вознаграждения работникам, выплачиваемым в результате:
– решения компании расторгнуть трудовое соглашение с работником до установленного срока выхода на пенсию;

или

– решения работника принять предложение об увольнении в обмен на указанное вознаграждение.

Гарантированные пенсии – пенсии, право на получение которых не зависит от дальнейшей работы сотрудников.

Дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами – это дисконтированная стоимость (до вычета активов плана) ожидаемых будущих выплат, необходимых для исполнения обязательств, возникающих в связи с услугами работников, оказанными в текущем и прошлых периодах.

Раздел 4. Обязательства компании

Стоимость текущих услуг – увеличение дисконтированной стоимости обязанности по пенсионному плану с установленными выплатами в результате оказания услуг работником в текущем периоде.

Затраты на проценты – увеличение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в течение периода, возникающее в связи с приближением на один период момента выплаты пенсий.

Активы плана – это денежные средства, ценные бумаги и другие активы фондов долгосрочного вознаграждения работников.

Активы долгосрочного фонда – это активы, которые:

а) размещены в фонде, созданном специально для финансирования выплаты вознаграждений работникам;

б) могут использоваться только для выплаты или финансирования вознаграждений работникам и не могут быть предоставлены кредиторами компании даже в случае банкротства и не могут быть возвращены компании за исключением указанных случаев:

– когда остающихся активов фонда достаточно для исполнения существующих обязательств плана; либо

– когда эти активы возвращаются компании в качестве возмещения за уже выплаченное вознаграждение работникам.

Страховой полис, удовлетворяющий определенным требованиям, – это полис, выданный страховщиком, не являющимся связанной стороной, если доходы от полиса:

а) могут использоваться только на финансирование вознаграждений работникам в рамках плана с установленными выплатами;

б) не могут использоваться компанией для погашения обязательств перед собственными кредиторами, даже в случае банкротства, и не могут быть возвращены компании за исключением случаев:

– когда эти средства избыточные и не требуются для выполнения обязательств по выплатам работникам; либо

– когда эти средства возмещаются компании за уже выплаченные вознаграждения работникам.

Доход на активы плана – проценты, дивиденды и иная выручка, получаемые от активов пенсионного плана, вместе с реализованными и нереализованными прибылями и убытками, минус любые затраты на управление этими активами и налоги, подлежащие уплате в отношении данного плана.

Актуарий – специалист, который выполняет расчеты обязательств по пенсионному обеспечению, тарифных ставок по долгосрочному страхованию жизни и т.д.

Актуарные расчеты – система вычислений, которая позволяет определить необходимый уровень выплат в пенсионный план, а также активов и обязательств для обеспечения его нормального функционирования в будущем.

Актуарные прибыли или убытки – корректировки на основе опыта (результат различий между первоначальными актуарными допущениями в отношении будущих событий и тем, что в действительности произошло) и результаты изменений в актуарных допущениях.

Стоимость прошлых услуг – увеличение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в связи с услугами, оказанными работниками в прошлых периодах, возникающее в текущем периоде в результате введения новых или изменения существующих выплат по окончании трудовой деятельности или прочих долгосрочных выплат. Стоимость прошлых услуг может быть положительной (при введении новых или увеличении суммы существующих выплат) или отрицательной (при уменьшении существующих выплат).

Краткое содержание стандарта

Настоящий Стандарт определяет четыре категории вознаграждений работникам.

1. **Краткосрочные вознаграждения работникам**, такие как заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск и пособие по болезни, участие в прибыли и премии, выплачиваемые в течение двенадцати месяцев, а также вознаграждения в неденежной форме, такие как медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом и бесплатные или дотируемые товары или услуги для занятых в настоящее время работников.

2. **Вознаграждения по окончании трудовой деятельности**, такие как пенсии, иные вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности.

3. **Прочие долгосрочные вознаграждения**, включая оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, или оплачиваемый творческий отпуск, юбилей или другие долгосрочные вознаграждения, долгосрочные пособия по нетрудоспособности, а также участие в прибыли, премии и отсроченная компенсация в том случае, если указанные выплаты осуществляются по истечении двенадцати месяцев после конца отчетного периода.

4. **Выходные пособия**. Обязательство по выплате выходных пособий возникает в результате прекращения, а не продолжения службы работника. Таким образом, компания должна их признавать только тогда, когда она формально обязана (т.е. имеет твердое обязательство):

- уволить работника(ов) до установленного срока выхода на пенсию; или
- выплатить выходное пособие работникам, которым было предложено уволиться в связи с сокращением штатов.

Компания обязана уволить работников только тогда, когда она имеет официальный подробный план увольнения и отсутствует реальная возможность отказа от данного плана. Если выходные пособия подлежат выплате в срок, превышающий 12 месяцев после отчетной даты, обязательства по их выплате должны дисконтироваться.

КРАТКОСРОЧНЫЕ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ

Если работник оказал услуги в течение отчетного периода, компания должна признать недисконтированную величину **краткосрочных вознаграждений работникам**, подлежащую выплате в обмен на эти услуги:

а) в качестве обязательства, начисленного расхода за вычетом любой уже выплаченной суммы. Если уже выплаченная сумма превышает величину вознаграждений, компания должна признать это превышение в качестве актива в максимальной мере, в какой авансовые расходы сократят будущие платежи или будут возвращены в форме денежных средств; и

б) в качестве расхода отчетного периода, за исключением тех случаев, когда другой Стандарт разрешает включать расход в себестоимость актива (см., например, IAS 2, IAS 16).

Компания должна признавать ожидаемые затраты на выплату **краткосрочных вознаграждений работникам в форме оплачиваемых отпусков** следующим образом:

а) при накапливаемых оплачиваемых отпусках – на момент оказания работниками услуг, которые увеличивают их права на будущие оплачиваемые отпуска;

б) при ненакапливаемых оплачиваемых отпусках – при наступлении отпуска.

Компания может оплачивать работникам отсутствие на рабочем месте по самым разным причинам, в том числе в связи с ежегодным отпуском, болезни и временной нетрудоспособности, отпуска по уходу за ребенком, для работы в качестве присяжного заседателя или на период военной службы. Оплачиваемые отпуска бывают накапливаемыми или ненакапливаемыми.

Накапливаемые оплачиваемые отпуска могут быть перенесены на будущее и использоваться в последующих периодах, в случае если они не были использованы полностью в текущем периоде. Накапливаемые оплачиваемые отпуска могут быть либо:

- 1) компенсируемыми – работники имеют право на денежные выплаты за неиспользованный отпуск при увольнении из компании; или
- 2) некомпенсируемыми – работники не имеют права на денежные выплаты за неиспользованные отпуска при увольнении из компании.

Когда работники оказывают услуги, которые увеличивают продолжительность будущих оплачиваемых отпусков, возникает обязательство. В частности, это имеет место даже в ситуациях с некомпенсируемыми оплачиваемыми отпусками, если работник увольняется до того, как использует право на накапливаемый некомпенсируемый отпуск.

Компания должна определить ожидаемые затраты на оплату накапливаемых оплачиваемых отпусков как сумму, которую она предполагает выплатить за неиспользованные отпуска, накопленные к отчетной дате. Компании может не выполнять детальных расчетов, если у нее нет существенных обязательств по оплате неиспользованных отпусков. Например, обязательство по оплате отпуска в связи с болезнью является существенным только в том случае, если неиспользованный отпуск по болезни может рассматриваться как оплачиваемый отпуск.

Ненакапливаемые оплачиваемые отпуска не переносятся на будущее: они пропадают в случае их неполного использования в текущем периоде и не дают работникам права на получение денежной компенсации за неиспользованный отпуск. Обычно это относится к отпуску по болезни (в той степени, в какой неиспользованный отпуск не увеличивает отпуск в будущих периодах). Другими примерами ненакапливаемого оплачиваемого отпуска являются отпуск по уходу за ребенком и отпуск в связи с исполнением обязанностей присяжного заседателя или на период военной службы. Компания не признает обязательство или расход по ненакапливаемым оплачиваемым отпускам до наступления отпускного периода, поскольку оказание работником услуг не ведет к увеличению суммы вознаграждения.

Компания должна признавать ожидаемые **затраты на участие в прибыли и выплату премий** только в случае, если:

- а) компания имеет вмененную или юридическую обязанность выплатить некоторую сумму в связи с прошлыми событиями; и
- б) обязанность может быть надежно оценена.

По некоторым планам участия в прибыли работникам предоставляется право на долю прибыли, которое они могут реализовать только при условии, что они остаются работать в компании в течение установленного периода времени. Такие планы обуславливают возникновение вмененной обязанности, так как предоставление работниками услуг увеличивает сумму, подлежащую выплате, если они продолжают работать в компании до окончания установленного периода. При оценке такого рода обязанностей необходимо принимать во внимание возможность увольнения из компании некоторых работников без получения соответствующей доли прибыли. Например, в соответствии с планом участия в прибыли компания должна выплачивать работникам, занятым в течение всего года, определенную долю ее чистой прибыли за год. Если никто из работников в течение года не увольняется, то общая сумма выплат по плану участия в прибыли за год составит 7% чистой прибыли. Компания рассчитывает, что текучесть кадров сократит выплаты до 5,5% чистой прибыли. Компания признает обязательство и расход в размере 5,5% чистой прибыли.

У компании может не быть юридического обязательства по выплате премии, но если в компании принята практика выплаты премий, возникает вмененная обязанность.

Компания может надежно оценить свои юридические или вмененные обязанности по плану участия в прибыли и выплаты премий только в случае, если:

- а) план включает формулу расчета величины вознаграждения;
- б) компания определяет величину вознаграждений, подлежащих выплате, до утверждения финансовой отчетности; или
- с) практика прошлых лет позволяет определить величину вмененной обязанности.

Обязанности по планам участия в прибыли и выплаты премий возникают в связи с услугами, оказанными работником, поэтому компания признает затраты в качестве расхода, а не как распределение чистой прибыли. Если суммы по планам участия в прибыли и по премиям не подлежат выплате полностью в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, они классифицируются как «прочие долгосрочные вознаграждения работникам».

Несмотря на то, что IAS 19 не требует **раскрытия информации** о текущих вознаграждениях работникам, этого требуют другие стандарты:

- 1) IAS 24 требует раскрытия информации о выплатах персоналу высшего звена управления;
- 2) IAS 1 требует раскрытия информации о затратах на персонал.

ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ПО ОКОНЧАНИИ ТРУДОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: РАЗЛИЧИЕ МЕЖДУ ПЕНСИОННЫМИ ПЛАНАМИ С УСТАНОВЛЕННЫМИ ВЗНОСАМИ И ПЕНСИОННЫМИ ПЛАНАМИ С УСТАНОВЛЕННЫМИ ВЫПЛАТАМИ

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают:

- a) пенсии; и
- b) прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие, как страховые жизни и медицинское обслуживание.

Пенсионные планы подразделяются на:

- пенсионные планы с установленными взносами; и
- пенсионные планы с установленными выплатами.

Настоящий Стандарт также содержит описание пенсионных планов группы работодателей, государственных пенсионных планов и пенсионных планов с застрахованными выплатами.

Ниже приведен обзор основных типов пенсионных планов (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Обзор основных типов пенсионных планов

Пенсионный план с установленными взносами	Государственный пенсионный план	Пенсионные планы с застрахованными выплатами	Пенсионные планы группы работодателей	Планы с установленными выплатами
Компания осуществляет установленные выплаты в пенсионный фонд. Компания не несет дальнейшей ответственности за выплату вознаграждений работникам по окончании трудовой деятельности.			Планы с установленными выплатами либо с установленными взносами	Обещает индивидуальные выплаты. Величина взносов определяется актуариями.
Пенсионеры получают прибыль на инвестированные средства	Пенсионеры получают пенсию в установленном государством размере	Пенсионеры получают суммы, установленные фондом	Выплата пенсий определяется без учета принадлежности работников к той или иной компании внутри группы	Пенсионеры получают суммы, установленные фондом
Риск ложится на пенсионеров	Риск ложится на государство	Риск ложится на страховую компанию		Риск ложится на компанию
Все фонды могут предоставлять пенсионерам пособия по болезни и нетрудоспособности.				

ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ПО ОКОНЧАНИИ ТРУДОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ПЕНСИОННЫЕ ПЛАНЫ С УСТАНОВЛЕННЫМИ ВЗНОСАМИ

По плану с установленными взносами компания перечисляет фиксированные суммы в отдельный фонд и при этом у нее не возникает никаких других обязательств по выплатам каких-либо других взносов. Средства фонда будут инвестированы и пенсии будут выплачиваться из фонда. Если фонд не в состоянии выплачивать суммы пенсий в полном объеме, то сотрудники понесут соответствующие убытки, которые предприятие не обязано будет возмещать.

Если работник оказал услуги компании в течение периода, компания должна признать взносы, подлежащие уплате в пенсионный план с установленными взносами в обмен на эти услуги в качестве обязательств (за вычетом всех ранее уплаченных взносов) и в качестве расходов (за исключением тех случаев, когда вознаграждения работникам разрешается включать в стоимость актива).

ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ПО ОКОНЧАНИИ ТРУДОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ПЕНСИОННЫЕ ПЛАНЫ С УСТАНОВЛЕННЫМИ ВЫПЛАТАМИ

В рамках программ с установленными выплатами:

а) компания обязуется выплачивать оговоренные вознаграждения нынешним и бывшим работникам;

б) актуарные и инвестиционные риски несет компания. Если пенсионные вознаграждения окажутся выше, а инвестиционный доход на активы программы ниже, чем ожидалось, обязательства компании возрастают.

План с установленными выплатами предоставляет пенсионерам пенсию (установленную выплату), обычно на основе выслуги лет и размере их последней зарплаты.

Например, план с установленными выплатами может предложить пенсию в размере 1/60 от последней зарплаты за каждый год службы. Сотрудник, который проработал в компании 40 лет, получит пенсию в размере 2/3 от последней зарплаты.

После установления планов с установленными выплатами все риски ложатся на компанию. Заявление компании о решении выплачивать пенсию в будущем создает вмененную или юридическую обязанность.

Компания (как правило, при помощи актуариев) рассчитывает свои обязательства по отношению к пенсионерам.

Факторы, которые необходимо учесть, включают:

- возраст каждого сотрудника, который имеет право участвовать в плане;
- уход сотрудников до достижения пенсионного возраста;
- возраст выхода на пенсию;
- предполагаемый стаж при достижении пенсионного возраста;
- предполагаемое количество лет выплаты пенсии;
- выплата пенсий супругу после смерти самого пенсионера.

Оценив свои обязательства, компания должна принять решение, каким образом она будет финансировать план. От сотрудников компании также могут потребовать делать взносы, чтобы потом получать выплаты по плану.

Программы с установленными выплатами могут быть нефондируемыми, частично или полностью фондируемыми.

Нефондируемые планы. Компания может принять решение финансировать свое обязательство из своих текущих доходов, когда наступит время выплачивать пенсии. Это будет «нефондируемый» план. Такой план менее популярен среди сотрудников, поскольку у компании может не оказаться денежных средств для оплаты будущих пенсий, или она вообще может прекратить свое существование.

Фондируемый план. Компания может создать план, который полностью финансирует обязательства компании. Это называется пенсионный фонд или план. Компания ежегодно отчисляет деньги в пенсионный фонд. Фонд инвестирует эти средства в различные акции и

облигации. Фонд будет выплачивать пенсионные обязательства из выручки, которую он получает от своих активов и своего капитала.

После того, как компания оценила свои обязательства, необходимо посчитать денежные средства, которые она должна ежегодно отчислять в фонд, чтобы выполнить свои обязательства. Компания также оценивает различные доходы от инвестиций фонда, чтобы уточнить, сколько средств необходимо инвестировать.

Большинство пенсионных фондов имеет портфель ценных бумаг с разными степенями риска и доходами. Поток денежных средств для выполнения обязательств будет распределен на несколько лет. По мере того, как будет подходить время пенсионного платежа, фонд будет реализовывать активы для осуществления этих выплат.

План с частичным фондированием. У компании имеется третий вариант выполнения обязательств – план с частичным фондированием (таким образом, план частично не фондирован). Обычно это является шагом к переходу на полное фондирование в будущем, если текущие денежные потоки не позволяют это сделать в настоящее время.

В случае частичного фондирования обязательства компания должна покрыть дефицит, возникающий по текущим пенсионным выплатам.

Величина, признаваемая в качестве **обязательства в отчете о финансовом положении по программе с установленными выплатами**, должна представлять собой чистую суммарную величину:

- дисконтированной стоимости обязанности по плану с установленными выплатами на конец отчетного периода;
- плюс любые непризнанные актуарные прибыли за вычетом любых непризнанных актуарных убытков;
- плюс непризнанная на текущий момент стоимость прошлых услуг;
- минус справедливая стоимость активов плана на конец отчетного периода (если они есть), которые непосредственно предназначены для исполнения обязанностей.

Организация обязана признавать чистую суммарную величину приведенных ниже статей **в отчете о совокупном доходе**, за исключением случаев, когда другой Стандарт требует или разрешает включать в себестоимость актива:

- стоимость текущих услуг;
- затраты на проценты;
- предполагаемый доход на любые активы программы и от любых прав на получение на возмещения;
- актуарные прибыли и убытки, в соответствии с требованиями учетной политики организации;
- стоимость прошлых услуг;
- последствия любых секвестров или расчетов.

Окончательные затраты по пенсионному плану **могут зависеть от многих** переменных, таких, как последняя заработная плата, текучесть кадров и продолжительность жизни, тенденции в медицинском обеспечении, инвестиционная прибыль на активы плана. Окончательные затраты плана неопределенны, и эта неопределенность обычно сохраняется на протяжении длительного периода времени. Для оценки дисконтированной стоимости обязательств по пенсионным выплатам и соответствующей стоимости текущих услуг необходимо:

- а) применить метод актуарной оценки;
- б) распределить вознаграждение по периодам службы; и
- с) произвести актуарные допущения.

Актуарная оценка подразумевает, что компания должна использовать **метод прогнозируемой условной единицы** для определения дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и соответствующей стоимости текущих услуг, а также, где это применимо, стоимости прошлых услуг.

Метод прогнозируемой условной единицы рассматривает каждый период службы как основание для дополнительного права на пенсию и оценивает каждую условную единицу пен-

Раздел 4. Обязательства компании

сии отдельно с целью формирования обязательств на конец отчетного периода. Компания дисконтирует обязанности по выплатам по окончании трудовой деятельности в полном объеме, даже если часть обязанности подлежит погашению в течение 12 месяцев после конца отчетного периода. Для проведения этих расчетов, скорее всего, потребуется помощь актуариев.

Определение компанией окончательных затрат на обеспечение вознаграждений по окончании трудовой деятельности представляют собой **актуарные допущения**, которые включают в себя:

- демографические допущения (смертность, текучесть кадров, инвалидность и т.д.); и
- финансовые допущения (ставка дисконта, уровни будущей заработной платы, ожидаемая доходность активов плана и т.д.).

Актуарные допущения должны быть беспристрастными и взаимно совместимыми. Актуарная оценка пенсионных обязательств выполняется по каждому работнику и пенсионеру отдельно, а затем дается сводный результат.

При оценке пенсионных обязательств неизбежно возникают актуарные прибыли и убытки. Они возникают из-за того, что в процессе оценки активов и обязательств пенсионных планов присутствуют актуарные риски (меняются количество участников программы, средний возраст, социальный и профессиональный состав участников программы, возраст дожития, возраст ухода на пенсию), а также финансовые риски (колеблются процентная ставка, уровни инфляции, заработной платы и др.). Например, если при оценке активов плана использовалась норма доходности 11% годовых, а реальная доходность составила 14%, то появится актуарная прибыль по активам.

Актуарная прибыль или убыток представляет собой финансовый результат изменений активов и обязательств по пенсионному плану в течение отчетного периода. Причины возникновения актуарных разниц заключаются в том, что фактическое изменение обязательств и активов в течение отчетного периода отличается от прогнозного. Актуарные разницы рассчитываются отдельно по активам и обязательствам.

Постоянное признание актуарных прибылей и убытков в отчетности может привести к существенным искажениям финансового результата. Для их признания разрешается использовать так называемое «правило коридора». Компания вправе признавать в качестве доходов или расходов только ту часть актуарной прибыли или убытка, которая выходит за пределы 10% от максимальной из двух величин: стоимости активов плана или дисконтированной стоимости обязательств. Однако эта разница будет признаваться не сразу, а со следующего года и по частям в течение среднего срока службы работников (табл. 4.2).

Таблица 4.2

Расчет признанной актуарной прибыли, по правилу 10%-ного коридора

Показатели	Сумма, \$ млн
10% от дисконтированной стоимости обязательств по плану до вычета суммы активов плана на начало отчетного периода	15
10% от справедливой стоимости активов плана на начало отчетного периода	20
<i>Активы программы превышают величину обязательств</i>	
Чистые накопленные актуарные прибыли	50
Актуарная прибыль, выходящая за пределы 10%-ного коридора \$50 млн – \$20 млн	30
Ожидаемый средний срок службы участвующих в программе работников до их выхода на пенсию	10 лет
Признаваемые в отчетном периоде актуарные прибыли \$30 млн / 10 лет	3

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Компания должна раскрывать следующую информацию о пенсионном плане с установленными выплатами:

- a) учетную политику компании по признанию актуарных прибылей и убытков;
- b) общее описание типа плана;
- c) сверку сальдо дисконтированной стоимости обязательств по установленным выплатам на начало и конец периода;
- d) сверку входящего и исходящего остатка справедливой стоимости активов плана;
- e) перечень расходов, признанных в отчете о совокупном доходе;
- f) для компаний, которые признают актуарные прибыли и убытки, в отчете о совокупном доходе, накопленные актуарные прибыли и убытки;
- g) основные актуарные допущения, использованные на конец отчетного периода.

ТЕСТЫ

1. Пенсионные планы группы работодателей представляют собой:

1. Только пенсионные планы с установленными взносами.
2. Только пенсионные планы с установленными выплатами.
3. Пенсионные планы с установленными взносами или с установленными выплатами.

2. Компания обязана выплатить выходное пособие:

1. Если директор принял соответствующее решение.
2. Если об этом было сделано публичное заявление.
3. Если у компании есть подробный план по выплате выходного пособия и отсутствует реальная возможность отказа от реализации данного плана.

3. Выходные пособия:

1. Признаются в качестве расходов немедленно.
2. Должны включаться в расчеты по пенсионному обеспечению.
3. Должны включаться в величину краткосрочных вознаграждений.

4. IAS 19 требует от компании отражать в учете:

1. Обязательство в случае, когда работник оказал услуги компании.
2. Доход от оказания услуг.
3. Имена работников, которым причитается вознаграждение.

5. Компания должна признавать ожидаемые затраты на участие в прибыли и выплату премий только в случае, если:

1. Имеется вмененная или юридическая обязанность производить такие выплаты.
2. Имеется только юридическая обязанность производить такие выплаты.
3. Обязанность может быть надежно оценена.

6. Стоимость прошлых услуг:

1. Представляет собой увеличение дисконтированной стоимости пенсионных обязательств в связи с услугами, оказанными работниками в прошлых периодах.
2. Представляет собой расходы на персонал за прошлые годы.
3. Может быть только положительной величиной.

7. Затраты на проценты – это:

1. Увеличение дисконтированной стоимости пенсионных обязательств, возникающее в связи с тем, что момент выплаты пенсий стал ближе на один год.
2. Финансовые расходы, понесенные пенсионным фондом.
3. Финансовые расходы, уплаченные компанией за просрочку платежа.

Раздел 4. Обязательства компании

8. В рамках планов с установленными выплатами актуарные и инвестиционные риски берет на себя компания:

1. Верно.
2. Неверно.

9. 10%-ный коридор представляет собой совокупные актуарные прибыли и убытки, которые превышают?????? двух величин: 10%-ную дисконтированную стоимость обязательств по плану с установленными выплатами или 10%-ную справедливую стоимость активов плана. Пропущенные слова:

- 1) наибольшую из,
- 2) наименьшую из,
- 3) среднее значение из.

10. Компания может уплачивать вознаграждения сотрудникам по окончании трудовой деятельности. Компания должна рассматривать такой план, как:

1. План с установленными взносами.
2. План с установленными выплатами.
3. План группы работодателей.
4. Государственный пенсионный план.

11. Компания должна признавать стоимость прошлых услуг работников в качестве расхода:

1. Немедленно.
2. Равномерно на протяжении среднего срока, по истечении которого гарантируется выплата пенсий.
3. В периодах, когда пенсии будут выплачиваться.

12. Разница между предполагаемым и фактическим доходом на активы плана:

1. Представляет собой актуарную прибыль или убыток.
2. Игнорируется.
3. Возвращается компании.

ПРАКТИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ 4.4

Компания работает по пенсионному плану с установленными выплатами после прекращения трудовой деятельности для своих работников. План пересматривается каждый год. Актуарии компании передали следующую информацию, \$000:

	31 декабря 2009	31 декабря 2010
Дисконтированная стоимость пенсионных обязательств	1500	1750
Справедливая стоимость активов плана	1500	1650
Стоимость текущих услуг		160
Уплаченные взносы		85

Выплаченные вознаграждения работникам за 2010 год составили \$125 000.
Чистая накопленная непризнанная актуарная прибыль на 1 января 2010 = \$200 000
Ожидаемая ставка дохода на активы плана на 1 января 2010 года = 12%
Ставка дисконта на 1 января 2010 года = 10%
Ожидаемая средняя продолжительность службы работников компании, оставшаяся до их выхода на пенсию, на 31 декабря 2010 года составляет 10 лет.

ЗАДАНИЕ

Покажите, как пенсионный план будет отражаться в финансовой отчетности компании за год, закончившийся к 31 декабря 2010 года.

Таблицы для решения**Отчет о финансовом положении (фрагмент)**

Долгосрочные обязательства	\$000
Обязательства по пенсионным планам с установленными выплатами	

Отчет о совокупном доходе (фрагмент)

Расходы по пенсионному плану	\$000
Стоимость текущих услуг	
Затраты на проценты	
Доход на активы планы	
Признанная актуарная прибыль	
Прочий совокупный доход	

Расчеты**1. Расчет актуарной прибыли (убытка) по обязательствам**

Дисконтированная стоимость на начало отчетного периода

Затраты на проценты

Стоимость текущих услуг

Выплаченные вознаграждения работникам

Дисконтированная стоимость обязательств на конец отчетного периода

Актуарный убыток по обязательствам

2. Расчет актуарной прибыли (убытка) по активам плана

Справедливая стоимость активов плана на начало отчетного периода

Доход на активы плана

Выплаченные вознаграждения работникам

Уплаченные взносы

Справедливая стоимость активов плана на конец отчетного периода

Актуарная прибыль по пенсионным активам

3. Расчет непризнанной актуарной прибыли (убытка)

Чистая накопленная непризнанная актуарная прибыль на начало отчетного периода

Актуарный убыток по обязательствам

Актуарная прибыль по пенсионным активам

Сумма актуарной прибыли, признанной в Отчете о прибылях и убытках

Чистая накопленная непризнанная актуарная прибыль на конец отчетного периода

4.3. IFRS 2 «ВЫПЛАТЫ НА ОСНОВЕ ДОЛЕВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в определении содержания финансовой отчетности организации, при совершении ею сделки с выплатами на основе долевых инструментов. В частности, представляя информацию о прибыли или убытке, а также о своем финансовом положении, организация должна отражать последствия сделок с выплатами на основе долевых инструментов, включая расходы по сделкам, условия которых предусматривают предоставления опционов на акции наемным работникам.

Определения

Сделка с выплатами на основе долевых инструментов – это такие операции, когда компания приобретает товары или услуги путем принятия обязательства по передаче денежных средств (или иных активов) поставщику этих товаров или услуг в сумме, определяемой на основе цены (или стоимости) акций или других долевых инструментов компании.

Долевой инструмент – любой договор, подтверждающий право на остаточную долю в чистых активах компании.

Предоставленный долевой инструмент – право (условное или безусловное) на долевой инструмент организации, предоставляемое организацией другой стороне в рамках соглашения о выплатах на основе долевых инструментов.

Сделка на основе долевых инструментов с выплатами долевыми инструментами – сделка с выплатами на основе долевых инструментов, по условиям которой организация получает товары или услуги в качестве встречного предоставления за долевые инструменты компании (включая акции или опционы на акции).

Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив, предоставленный долевой инструмент или исполнить обязательство между независимыми, осведомленными и желающими совершить сделку сторонами.

Дата предоставления долевых прав – дата, на которую организация и другая сторона (в том числе, наемный работник) заключают соглашение о выплатах на основе долевых инструментов, при этом между организацией и её контрагентом имеется взаимопонимание относительно условий такого соглашения. На дату предоставления долевых прав организация наделяет своего контрагента правом на получение денежных средств, других активов или долевых инструментов компании, если выполняются определенные условия вступления прав в силу (при наличии таковых). Если соглашение подлежит официальному утверждению (например акционерными), то дата предоставления является датой получения такого утверждения.

Внутренняя стоимость – разница между справедливой стоимостью акций, на которые контрагент имеет (условное или безусловное) право подписаться или которые он имеет право получить, и ценой, которую контрагент должен (или будет должен) заплатить за эти акции. Например, опцион на акции с ценой исполнения \$50 на акцию со справедливой стоимостью \$70 имеет внутреннюю стоимость \$20.

Рыночное условие – условие, от которого зависит цена исполнения, вступление прав в силу или возможность исполнения долевого инструмента и которое связано с рыночной ценой долевых инструментов компании. Такое условие предусматривает достижение:

- определенной цены акции; или
- определенного уровня внутренней стоимости опциона на акцию; или
- достижение определенного целевого показателя, основанного на рыночной цене долевых инструментов компании в сравнении с индексом рыночных цен долевых инструментов других компаний.

Дата оценки – дата, на которую оценивается справедливая стоимость предоставленных долевых инструментов для целей применения настоящего Стандарта. В отношении операций с работниками и иными лицами, предоставляющими аналогичные услуги, дата оценки является датой предоставления долевых прав. В отношении операций со сторонами, отличными от работников (и лиц, предоставляющих аналогичные услуги), дата оценки является датой получения компанией товаров или предоставления противоположной стороной сделки услуг.

Право на повторное получение опциона – условие, которое предусматривает автоматическое предоставление дополнительных опционов на акции в тех случаях, когда держатель опциона исполняет ранее предоставленный опцион, используя акции компании, а не денежные средства. Дополнительные опционы предоставляются на сумму, соответствующую цене исполнения.

Повторно предоставляемый опцион – новый опцион на акции, предоставляемый в случаях, когда цена исполнения ранее предоставленного опциона погашается акциями.

Соглашения о выплатах на основе долевых инструментов – соглашения между организацией и другой стороной (в том числе, наемным работником) о совершении операции с выплатами, основанными на долевых инструментах, по условиям которых другой стороне сделки предоставляется право:

- получить денежные средства или другие активы компании в сумме, определяемой на основе цены акций компании или иных долевых инструментов компании; или
- получить долевые инструменты компании при условии выполнения определенных условий вступления прав в силу (при наличии таковых).

Опцион на акцию – договор, предоставляющий его держателю право, но не обязанность произвести подписку на акции организации по фиксированной или определяемой цене в течение установленного периода времени.

Наемные работники и иные лица, предоставляющие аналогичные услуги, – лица, оказывающие услуги компании. Например, данное понятие охватывает весь управленческий персонал, т.е. лиц, наделенных полномочиями и ответственностью за планирование, управление и регулирование деятельности компании, включая директоров, не являющихся исполнительными.

Вступление в права – превращение в гарантированное право. В рамках соглашения о выплатах на основе долевых инструментов право контрагента на получение денежных средств, иных активов или долевых инструментов организации становится гарантированным, когда это право контрагента более не зависит от выполнения каких-либо условий вступления в долевые права.

Условия вступления прав в силу – условия, определяющие получение организацией услуг, за предоставление которых контрагенту полагаются денежные средства, иные активы или долевые инструменты данной организации в рамках соглашения о выплатах на основе долевых инструментов.

К таким условиям относится стаж работы в компании, а также условия, связанные с результатами деятельности, предусматривающие достижение определенных целевых показателей (например, таких, как заданный прирост прибыли организации, в течение установленного периода времени).

Период вступления в долевые права – период времени, в течение которого должны быть выполнены все оговоренные условия соглашения о выплатах на основе долевых инструментов, касающиеся вступления в долевые права.

Утрата прав – это прекращение сделки с выплатами на основе долевых инструментов из-за невыполнения условий наделения правами.

Краткое содержание стандарта

Настоящий Стандарт регулирует учет операций, предполагающих платежи с использованием акций, в т.ч.: такие, расчет по которым осуществляется денежными средствами,

Раздел 4. Обязательства компании

прочими активами или долевыми инструментами компании с работниками и третьими сторонами.

Стандарт определяет три вида операций, предполагающих платежи с использованием долевого инструмента:

- ✓ с расчетом долевыми инструментами;
- ✓ с расчетом денежными средствами; и
- ✓ с возможным расчетом денежными средствами (не рассматриваются в данном пособии).

ПРИЗНАНИЕ

Организация обязана признавать товары или услуги, получаемые или приобретаемые по условиям сделки с выплатами на основе долевого инструмента, на момент получения таких товаров или услуг. Организация обязана признавать соответствующее **увеличение капитала**, если такие товары или услуги были получены в результате **сделки** на основе долевого инструмента **с выплатами долевыми инструментами**, или признавать **обязательство**, если такие товары или услуги были получены в результате **сделки с выплатами денежными средствами на основе долевого инструмента**.

Если товары или услуги, полученные или приобретенные в результате сделки с выплатами на основе долевого инструмента, не удовлетворяют требованиям признания в качестве активов, они должны быть признаны в качестве расходов.

СДЕЛКИ НА ОСНОВЕ ДОЛЕВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ С ВЫПЛАТАМИ ДОЛЕВЫМИ ИНСТРУМЕНТАМИ

Применительно к сделкам с выплатами долевыми инструментами организация обязана оценивать полученные товары или услуги, а также соответствующее увеличение собственного капитала напрямую по их **справедливой стоимости**, за исключением случаев, когда значение справедливой стоимости не поддается достоверной оценке.

Если организация не в состоянии оценить справедливую стоимость полученных товаров или услуг с достаточной степенью достоверности, она обязана оценить их стоимость и соответствующее увеличение в капитале опосредованно, т.е. исходя из **справедливой стоимости предоставленных долевого инструмента**. Справедливую стоимость таких инструментов надлежит оценить **на дату их предоставления** на основе рыночных цен или с помощью оценочной методики. Такая оценочная методика должна соответствовать общепринятым методологиям определения цены финансовых инструментов и должна применяться с учетом всех факторов и допущений, которые обычно учитываются осведомленными и готовыми к совершению сделок участниками рынка при установлении цены.

В редких случаях, когда организация окажется неспособной достоверно оценить справедливую стоимость долевого инструмента, она обязана оценивать долевого инструмент по их **внутренней стоимости**. Оценка производится сначала на дату получения товаров или услуг от контрагента, а затем на каждую отчетную дату и дату окончательных расчетов. Любые изменения внутренней стоимости признаются в прибыли или убытке.

Организация признает полученные услуги наряду с соответствующим увеличением капитала:

а) в полном объеме на дату предоставления долевого инструмента (в случае, если контрагент сразу вступает в права на предоставляемые долевого инструменты без каких-либо условий);

б) постепенно в течение периода его вступления в долевого права (в случае, если контрагент вступает в права на предоставляемые долевого инструменты при соблюдении определенных условий).

Например:

– условие прекращения работы, в соответствии с которым сотрудник должен не прекращать работу в данной организации в течение определенного срока;

– условие результативности, согласно которому сотрудник или организация при участии сотрудника должны достичь определенных показателей эффективности.

СДЕЛКИ НА ОСНОВЕ ДОЛЕВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ С ВЫПЛАТАМИ ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ

Применительно к сделкам на основе долевых инструментов с выплатами денежными средствами организация обязана оценивать приобретенные товары или услуги и взятое обязательство по справедливой стоимости этого обязательства. До погашения обязательства организация обязана *переоценивать справедливую стоимость обязательства на каждую отчетную дату и на дату погашения*, признавая любые изменения справедливой стоимости в прибыли или убытке за период.

АННУЛИРОВАНИЕ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ

Аннулирование вознаграждения – это прекращение сделки с выплатами на основе долевых инструментов по причинам отличным от невыполнения условий наделения правами. Оно рассматривается как ускоренное наделение правами, в результате которого в учете отражается сразу вся сумма оставшихся расходов. Аннулирование может быть произведено по инициативе как организации, так и контрагента (в том числе наемного работника).

Если предприятие или контрагент могут контролировать выполнение (невыполнение) условий, не относящихся к наделению правами, предприятие должно рассматривать их невыполнение как аннулирование и немедленно отразить в учете всю сумму оставшихся расходов. Если в учете сделки присутствует компонент обязательства, предприятие должно переоценить справедливую стоимость обязательства на дату аннулирования, а любые платежи по урегулированию данного обязательства должны учитываться как погашение.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Организация должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям понять характер и параметры соглашений с выплатами на основе долевых инструментов, за отчетный период. Организация должна раскрывать, как минимум, следующее:

1) описание каждого вида соглашения с выплатами на основе долевых инструментов, существовавшего в какое-либо время отчетного периода, включая общие условия каждого соглашения, такие, как:

- требования по вступлению прав в силу;
- максимальный срок действия предоставленных опционов;
- метод оплаты (т.е. денежными средствами или долевыми инструментами).

Компания, имеющая схожие, по существу, виды соглашений с выплатами на основе долевых инструментов, может объединить эту информацию;

2) количество и средневзвешенные цены исполнения опционов на акции по каждой из следующих групп опционов:

- действующих на начало отчетного периода;
- предоставленных в течение отчетного периода;
- права на которые утрачены в течение отчетного периода;
- исполненные в течение отчетного периода;
- срок действия которых истек в течение отчетного периода;
- действующих на конец отчетного периода;
- подлежащих исполнению в конце отчетного периода;

3) в отношении опционов на акции, исполненных в течение отчетного периода, должна раскрываться средневзвешенная цена акции на дату исполнения. В том случае, если исполнение опционов совершается регулярно на протяжении отчетного периода, компания вправе раскрывать только средневзвешенную цену акции за отчетный период;

Раздел 4. Обязательства компании

4) в отношении опционов, действующих на конец отчетного периода – пределы колебания цен исполнения и средневзвешенное значение за оставшийся срок действия договора. Если пределы колебания цен исполнения широкие, действующие опционы могут быть разделены на группы, позволяющие оценить количество и сроки эмиссии дополнительных акций, а также суммы денежных средств, которые могут быть получены при исполнении таких опционов.

Организация должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности понять, как определялась справедливая стоимость полученных за отчетный период товаров или услуг или справедливая стоимость предоставленных долевых инструментов.

Организация должна раскрывать информацию, которая позволяет пользователям финансовой отчетности понять влияние расходов, возникающих по операциям с выплатами на основе долевых инструментов на совокупный доход организации за отчетный период и на ее финансовое положение.

ТЕСТЫ

1. IFRS 2 применяется ко всем видам операций с выплатами на основе долевых инструментов, включая:

- i. Оплату долевыми инструментами.
- ii. Оплату денежными средствами.
- iii. Выбор формы оплаты: долевыми инструментами или денежными средствами.
- iv. Продажи акций на фондовых рынках.

1. i.
2. i–ii.
3. i–iii.
4. i–iv.

2. В марте компания предложила опционы новым работникам, при условии утверждения этого решения акционерами. Такое предоставление было утверждено акционерами в августе. Программа стала действовать с сентября. Дата предоставления долевых прав:

1. Март.
2. Август.
3. Сентябрь.

3. Если товары были получены на несколько дат, компания должна оценить справедливую стоимость предоставленных долевых инструментов на:

1. Дату получения первой партии товаров.
2. Каждую дату получения товаров или услуг.
3. Дату получения последней партии товаров.

4. Компания предоставляет своим работникам опционы на акции. Для того чтобы опционы подлежали исполнению в следующие четыре года, необходимо выполнить определенные условия, связанные с результатами деятельности. Расход соответственно подлежит признанию:

1. На дату предоставления.
2. В течение четырехлетнего периода.
3. В конце четырехлетнего периода.

5. В том случае, если компания не может достаточно надежно оценить справедливую стоимость полученных товаров или услуг:

1. От компании требуется оценить их стоимость и соответствующее увеличение капитала косвенно, исходя из справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов.
2. Компании следует использовать номинальную стоимость предоставленных акций.
3. Компании следует использовать восстановительный опцион.

6. Компания предоставила опционы на акции, которые становятся подлежащими исполнению, если за последующие три года рыночная цена будет ежегодно увеличиваться, как минимум, на 10%. По состоянию на конец третьего года этот целевой показатель не был достигнут:

1. Компании следует пересмотреть справедливую стоимость на дату предоставления и компенсировать уже признанные расходы, связанные с выгодами для работников.
2. Компании не следует пересматривать справедливую стоимость на дату предоставления и компенсировать уже признанные расходы, связанные с выгодами для работников.
3. Компании следует отнести расходы, связанные с выгодами работников, на капитал.

7. Организация должна оценивать справедливую стоимость долевых инструментов в случае сделки на основе выплат долевыми инструментами:

1. На дату предоставления прав.
2. На каждую отчетную дату.
3. На дату погашения.

8. В отношении операций с денежными выплатами, основанными на долевых инструментах, IFRS 2 требует от компании оценивать приобретенные товары или услуги, а также:

1. Формировать обязательство, которое не подлежит изменению.
2. Формировать обязательство и до наступления даты оплаты переоценивать его справедливую стоимость на каждую отчетную дату и на дату оплаты.
3. Отнести затраты на капитал.

9. Прекращение сделки с выплатами на основе долевых инструментов по причинам, отличным от невыполнения условий наделения правами, это:

1. Утрата прав.
2. Аннулирование вознаграждения.
3. Вступление в новые права.

10. Контракт, предоставляющей держателю право произвести подписку на акции организации по фиксированной цене на определенный период времени, называется:

1. Рыночное условие.
2. Опцион.
3. Фьючерс.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 4.5

1 января 2010 года компания предоставила опционы на получение дохода от прироста курсовой стоимости акций 100 своим сотрудникам (по 1 опциону на каждого сотрудника). Опцион дает владельцу право на получение денежных выплат 31 декабря 2012 года в размере, равном превышению курсовой стоимости акций на эту дату над суммой 50 долларов за акцию. Единственным условием для вступления данных прав в силу является продолжение работы сотрудником в компании на 31 декабря 2012 года. По оценкам руководства компании, сделанным 1 января 2010 года, рыночная стоимость каждого опциона равнялась 20 долларам, а количество сотрудников, имеющих на них право, составляло 95. Исходя из условий на 31 декабря 2010 года, руководство компании оценивало рыночную стоимость каждого опциона в 30 доллара, а количество сотрудников, имеющих на них право, составляло 91. По данным платежам предусмотрены налоговые скидки, действующие в момент выплаты. Ставка налога на прибыль 20%.

ЗАДАНИЕ

Покажите, как данный аспект найдет отражение в отчетности компании за год, закончившийся 31 декабря 2010 года.

ЗАДАНИЕ 4.6

1 апреля 2010 года компания предоставила своим сотрудникам опционы на покупку акций по цене 20 долларов за акцию. Данные права вступают в силу 31 марта 2013 года при условии, что сотрудник в течение всего трехлетнего периода, заканчивающегося на эту дату, проработал в компании. Ниже представлена информация, относящаяся к данной схеме:

Каждому из 1000 сотрудников было предоставлено 500 опционов. По условиям опционов сотрудники имеют право приобрести акции по цене 20 долларов за акцию. Рыночная цена акций равнялась 20 долларам на 1 апреля 2010 года и 25 долларам на 31 декабря 2010 года.

Рыночная стоимость опционов составляла 5 долларов на 1 апреля 2010 года и 7 долларов на 31 декабря 2010 года. По последним оценкам всего 180 из 1000 сотрудников уйдут из компании до 31 марта 2013 года, причем это будет происходить равномерно в течение трех лет.

ЗАДАНИЕ

Рассчитайте суммы, которые следует отразить в отчете о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2010 года, в отношении опционов. Пожалуйста, укажите, где именно в совокупном доходе и отчете о финансовой позиции следует отразить соответствующие суммы.

Раздел 5

ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ

5.1. IAS 32 «ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ – ПРЕДСТАВЛЕНИЕ»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в установлении принципов представления финансовых инструментов в качестве обязательства или капитала, а также взаимозачета финансовых активов и финансовых обязательств. Он применяется к классификации финансовых инструментов с позиции *эмитента* по категориям финансовых активов, финансовых обязательств и долевых инструментов; классификации соответствующих долей участия, дивидендов, убытков и прибылей; а также обстоятельствам, в которых финансовые активы и финансовые обязательства следует зачитывать друг против друга.

Принципы, установленные настоящим Стандартом, дополняют собой принципы признания и оценки финансовых активов и финансовых обязательств, сформулированные в IAS 39 и IFRS 7.

Определения

Финансовый инструмент – любой договор, в результате которого одновременно возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой инструмент у другой организации.

Финансовый актив – это любой актив, который представляет собой:

- 1) денежные средства;
- 2) долевой инструмент другой организации;
- 3) договорное право:
 - а) на получение денежных средств или иных финансовых активов от другой организации, либо
 - б) на обмен финансовых активов или финансовых обязательств с другой организацией на потенциально выгодных для себя условиях;
- 4) контракт, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами организации и который представляет собой:
 - а) производный инструмент, по которому компания получит или может быть обязана получить переменное количество собственных долевых инструментов; либо
 - б) производный инструмент, расчет по которому будет или может быть произведен способом, отличным от обмена на фиксированную сумму денежных средств или на иной финансовый актив за фиксированное количество собственных долевых инструментов. К собственным долевым инструментам компании не относятся инструменты, которые представляют собой контракты на получение или передачу в будущем собственных долевых инструментов компании.

Финансовое обязательство – любое обязательство, представляющее собой:

- 1) обязанность по договору:
 - а) передать другой компании денежные средства или иные финансовые активы; или
 - б) обменяться с другой компанией финансовыми активами или финансовыми обязательствами на потенциально невыгодных условиях; или

2) контракт, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами компании и представляет собой:

а) непроизводный инструмент, по которому компания поставяет или может быть обязана поставить переменное количество собственных долевого инструментов компании; либо

б) производный инструмент, расчет по которому будет или может быть произведен способом, отличным от обмена фиксированного количества собственных долевого инструментов компании на фиксированную сумму денежных средств или на иной финансовый актив. В связи с этим в состав собственных долевого инструментов компании не включаются инструменты, которые представляют собой контракты на получение или передачу в будущем собственных долевого инструментов компании.

Долевой инструмент – это любой договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах организации, оставшихся после вычета всех её обязательств.

Краткое содержание стандарта

Эмитент *финансового инструмента* должен при первоначальном признании **классифицировать** этот инструмент или составляющие его части как **финансовое обязательство, финансовый актив или долевого инструмент** в соответствии с содержанием договорного соглашения и определениями финансового обязательства, финансового актива и долевого инструмента.

Классификация финансового инструмента в отчете о финансовой позиции определяется его содержанием, а не юридической формой. Содержание и юридическая форма, как правило, соответствуют друг другу, но не во всех случаях. Некоторые финансовые инструменты принимают форму долевого инструментов, но по содержанию являются обязательствами, а другие могут сочетать в себе признаки как долевого инструментов, так и финансовых обязательств. Например, привилегированная акция, предусматривающая её обязательное погашение эмитентом по фиксированной или определяемой сумме в фиксированный или определяемый день в будущем, либо дающая держателю право потребовать от эмитента выкупа данного инструмента в определенное время по определенной цене, является финансовым обязательством.

Важнейшим признаком **финансового обязательства**, отличающим его от долевого инструмента, является наличие договорного обязательства одной стороны по финансовому инструменту (эмитента) либо предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой стороне (держателю), либо обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с держателем на потенциально невыгодных для эмитента условиях. **Проценты, дивиденды, убытки и прибыли**, относящиеся к **финансовому обязательству**, должны отражаться как **доходы или расходы в отчете о совокупном доходе**.

Признаком **долевого инструмента** является то, что держатель долевого инструмента может обладать правом на получение пропорциональной доли дивидендов или других распределяемых за счет капитала средств, а эмитент не обязан по договору распределять эти средства, поскольку от него нельзя потребовать предоставления другой организации денежных средств или иного финансового актива. Выплата **доходов держателям долевого инструмента относится** организацией **непосредственно в дебет счета капитала**, за вычетом любой соответствующей льготы по налогу на прибыль. Как правило, организация несет различные издержки, связанные с выпуском или приобретением собственных долевого инструментов. Эти издержки могут включать регистрационные сборы и другие обязательные сборы, вознаграждения юристам, аудиторам и другим профессиональным консультантам, расходы на печать и гербовые сборы. Затраты по сделке с долевым инструментом, кроме затрат на выпуск самого долевого инструмента, непосредственно относимых на приобретение предприятия (в соответствии с IFRS 3), должны отражаться как вычет из капитала без какой-либо соответствующей льготы по налогу на прибыль. Затраты по сделке с долевыми инструментами, осуществить которую не удалось, следует относить на расходы.

Эмитент производного финансового инструмента должен оценить этот инструмент на предмет наличия в нем одновременно и компонента обязательства, и компонента капитала. Такие компоненты должны классифицироваться отдельно, как финансовые обязательства, финансовые активы или долевыми инструментами. Например, облигация, которая может быть конвертирована держателем в фиксированное количество обычных акций организации, представляет собой *комбинированный финансовый инструмент*. С позиции эмитента такой инструмент состоит из двух компонентов: финансового обязательства (договорного соглашения о предоставлении денежных средств или иного финансового актива) и долевого инструмента (опцион на покупку, дающий право держателю право в течение определенного периода времени конвертировать его в фиксированное количество обычных акций организации). Затраты, связанные с выпуском комбинированного финансового инструмента, распределяются на компонент обязательства и долевого компонента в составе данного инструмента пропорционально распределению поступлений.

Финансовый актив и финансовое обязательство должны зачитываться друг против друга, а нетто-сумма должна представляться в отчете о финансовой позиции только в тех случаях, когда организация:

– на текущий момент имеет законное право на зачет признанных сумм

и

– намеревается либо произвести расчет путем зачета встречных требований, либо одновременно реализовать актив и исполнить обязательство.

Зачет признанного финансового актива против финансового обязательства и представление в отчетности нетто-суммы не равнозначны прекращению признания финансового актива или обязательства.

ТЕСТЫ

1. Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства может быть осуществлен, а результат зачета может быть отражен в отчете о финансовом положении только в том случае, когда компания:

(i) имеет на данный момент право засчитывать признанные суммы;

(ii) намеревается либо осуществить расчет по свернутой сумме, либо реализовать актив и погасить обязательство одновременно;

(iii) имеет актив и обязательство, выраженные в одной валюте.

1. (i).

2. (i)–(ii).

3. (i)–(iii).

2. Компоненты «обязательство» и «капитал» комбинированных инструментов учитываются:

1. Отдельно.

2. В капитале.

3. В отчете о совокупном доходе.

3. Когда эмитент передает или может быть обязан передать денежные средства или иной финансовый актив держателю инструмента, то это:

1. Комбинированный инструмент.

2. Долевой инструмент.

3. Обязательство.

4. Когда инструмент представляет остаточную долю в чистых активах эмитента, то данный инструмент классифицируется как:

1. Комбинированный инструмент.
2. Капитал.
3. Обязательство.

5. Инструменты, такие, как облигации, которые могут конвертироваться в акции, представляют собой:

1. Комбинированный инструмент.
2. Капитал.
3. Обязательство.

6. Производные инструменты, предполагающие передачу фиксированной суммы денежных средств или иных финансовых активов за фиксированное количество собственных долевых инструментов компании, классифицируются как:

1. Комбинированные инструменты.
2. Капитал.
3. Обязательства.

7. Компания эмитировала привилегированные акции. Дивиденды в размере 10% номинала должны выплачиваться ежегодно. В отчетности эмитента средства, полученные в результате эмиссии, следует классифицировать как:

1. Комбинированные инструменты.
2. Капитал.
3. Обязательства.

8. Компания эмитировала привилегированные акции с 5%-ным дивидендом. Дивиденды выплачиваются при достаточности прибыли. В неблагоприятный финансовый год владельцы привилегированных акций получают право голоса. Компания должна классифицировать данный инструмент как:

1. Комбинированные инструменты.
2. Капитал.
3. Обязательства.

9. Компания выпустила вексель номиналом 10 млн с фиксированным процентом сроком 3 года. Данный вексель следует отразить в отчетности как:

1. Комбинированные инструменты.
2. Капитал.
3. Обязательства

10. Проценты, дивиденды, убытки и прибыли, относящиеся к финансовому активу или обязательству, должны отражаться как:

1. Уменьшение капитала.
2. Доходы или расходы в отчете о совокупном доходе.
3. Компонент прочего совокупного дохода.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ**ЗАДАНИЕ 5.1**

25 декабря 2009 года компания выпустила 8%-ые облигации, которые могут быть конвертируемы в акции через три года на сумму \$ 100 000 (2000 облигаций по \$50). Рыночная ставка по неконвертируемым облигациям 10%. Одна облигация может быть конвертирована в 10 акций. Номинал акций \$1.

ЗАДАНИЕ

Покажите, как необходимо отразить данный финансовый инструмент в отчетности за годы, закончившиеся 31 декабря 2009, 2010, 2011, 2012.

Выдержка из отчета о финансовой позиции

Капитал	31.12.2009	31.12.2010	31.12.2011	31.12.2012
Акционерный капитал				
Эмиссионный доход				
Долевой компонент долгового инструмента				
Нераспределенная прибыль				
Обязательства				
Задолженность по облигациям				

Выдержка из отчета о совокупном доходе

Показатели	2010 год	2011 год	2012 год
Финансовые расходы			

ЗАДАНИЕ 5.2

Компания «Альфа» выдала 1 января 2008 года компании «Бета» заем на сумму 100 000 тыс. руб. сроком на 5 лет под 1% годовых с ежегодной выплатой процентов. Кредит погашается равными долями, проценты начисляются на остаток долга. Рыночная ставка по аналогичным займам составляет 10% годовых.

ЗАДАНИЕ

Покажите, каким образом необходимо отобразить выданные кредиты в финансовой отчетности за год, закончившийся 31.12.2008 и 31.12.2009.

Таблицы для решения

Расчет движения денежных средств по кредиту

Дата	Погашение основной суммы долга	База для начисления %	Проценты начисленные	Денежные средства полученные
31 декабря 2008				
31 декабря 2009				
31 декабря 2010				
31 декабря 2011				
31 декабря 2012				

Дисконтированная сумма выданных кредитов

Период	Платеж	Коэффициент дисконтирования	Дисконтированная стоимость
1		0,9091	
2		0,8264	
3		0,7513	
4		0,6830	
5		0,6209	
Итого			

Расчет амортизированной стоимости долга

Дата	Начисленные проценты по ставке 10%	Полученные денежные средства	Амортизированная стоимость долга
31 декабря 2008			
31 декабря 2009			
31 декабря 2010			
31 декабря 2011			
31 декабря 2012			

Отчет о финансовом положении

	31.12.2008	31.12.2009
Выданные кредиты		
Отчет о совокупном доходе	2008	2009
Убыток по выданным кредитам		
Финансовые доходы		
Отчет о движении денежных средств	2008	2009
Инвестиционная деятельность		
Возврат выданных кредитов и процентов		

5.2. IAS 39 «ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ – ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА»

ВНИМАНИЕ! С 2013 года данный стандарт полностью утратит силу и будет заменен на стандарт IFRS 9 «Финансовые инструменты».

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в установлении принципов признания и оценки финансовых активов, финансовых обязательств и некоторых договоров о покупке или продаже нефинансовых активов.

Определения

Амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства – это стоимость, по которой финансовый актив или финансовое обязательство оцениваются при первоначальном признании плюс начисленный доход (расход), рассчитываемый на основе эффективной ставки процента, минус реально полученная (выплаченная) величина денежных средств по данному финансовому инструменту и минус списание на обесценение или безнадежную задолженность.

Метод эффективной ставки процента – метод расчета амортизированной стоимости финансового актива или финансового обязательства и начисления процентных доходов или расходов на протяжении определенного отрезка времени.

Эффективная ставка процента – ставка, которая обеспечивает точное дисконтирование будущих выплат или поступлений денежных средств до наступления срока погашения по данному финансовому инструменту до чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства. В расчете эффективной ставки процента компании следует учитывать все условия, предусмотренные инструментом (например, предварительную оплату, опционы на покупку), при этом во внимание не принимаются будущие кредитные убытки. При расчете учитываются все выплаченные или полученные вознаграждения, транзакционные издержки и все иные надбавки или скидки.

Финансовая гарантия – это контракт, в соответствии с которым эмитент должен произвести указанные платежи для возмещения держателю убытка, понесенного им вследствие того, что указанный должник не сделал платеж в установленный срок в соответствии с первоначальными или измененными условиями долгового инструмента.

Твердое обязательство – обязательное для выполнения соглашение об обмене определенного количества ресурсов по определенной цене на определенную дату или даты в будущем.

Прогнозируемая операция – не оформленная обязательным для выполнения соглашением, но предполагаемая будущая операция.

Производный инструмент – финансовый инструмент, имеющий все три следующие характеристики:

1) его стоимость изменяется в соответствии с изменением определенной процентной ставки, курса ценной бумаги, цены товара, обменного курса иностранной валюты, индекса цен или процентных ставок или иных переменных (иногда называемых «базисными»);

2) его приобретение не требует инвестиций или требует первоначальных чистых инвестиций, величина которых меньше, чем для других инструментов, цена на которые имеет аналогичную реакцию на изменение рыночных факторов;

3) расчет по нему осуществляется в будущем.

Встроенный производный инструмент – компонент комбинированного инструмента, при котором определенные потоки денежных средств изменяются аналогично изменениям потоков по отдельному производному инструменту. Встроенный производный инстру-

Раздел 5. Финансовые инструменты

мент генерирует некоторые или все потоки денежных средств, которые согласно контракту в ином случае должны были бы быть изменены на основании установленной процентной ставки, цены обеспечения, цены товара, обменного курса, индекса цен или ставок, или других переменных величин. Производный инструмент, связанный с финансовым инструментом, но который может передаваться независимо от инструмента или имеет другого контрагента, нежели такой инструмент, является не встроенным производным инструментом, а отдельным финансовым инструментом.

Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив или погасить обязательство в сделке между хорошо осведомленными, независимыми сторонами и желающими совершить сделку. В условиях активного рынка справедливая стоимость актива – это цена спроса, справедливая стоимость обязательства – это цена предложения.

Хеджирование справедливой стоимости – хеджирование убытков от изменения справедливой стоимости финансового инструмента, которое связано с конкретным риском и может повлиять на прибыль.

Хеджирование денежного потока – хеджирование убытков от колебаний денежных потоков, которые связаны с конкретным риском в отношении финансового инструмента.

Хеджируемый объект – актив, обязательство, твердое обязательство, высоковероятная прогнозируемая сделка или чистые инвестиции в зарубежные операции, которые подвергают организацию риску изменений справедливой стоимости или денежных потоков и которые определяются как хеджируемые.

Инструмент хеджирования – определенный производный инструмент, или производный финансовый актив, или производное финансовое обязательство, справедливая стоимость или потоки денежных средств, по которым, как ожидается, компенсируют изменения справедливой стоимости или потоков денежных средств по определенному хеджируемому объекту. Производный финансовый актив или производное финансовое обязательство могут быть определены как инструменты хеджирования для целей учета хеджирования только в том случае, если они хеджируют риск изменений курса иностранной валюты.

Эффективность хеджирования – степень, в которой изменения справедливой стоимости или потоков денежных средств по хеджируемому объекту компенсируются изменениями справедливой стоимости или потоков денежных средств по инструменту хеджирования.

Прекращение признания – списание финансового актива или финансового обязательства с отчета о финансовой позиции.

Краткое содержание стандарта

ПРИЗНАНИЕ

Организация обязана признавать финансовый актив или финансовое обязательство в своем отчете о финансовом положении только в том случае, когда она становится стороной по договору в отношении данного финансового инструмента.

При первоначальном признании организация обязана классифицировать финансовые инструменты. Ниже представлены определения четырех категорий финансовых инструментов.

1. Финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, классифицируются как предназначенные для торговли, если он/оно отвечает любому из нижеперечисленных признаков:

1) приобретается или принимается в основном с целью продажи или обратной покупки в краткосрочной перспективе;

2) при первоначальном признании он/оно является частью портфеля идентифицированных финансовых инструментов, которые управляются на совокупной основе и недавние сделки с которыми свидетельствуют о фактическом получении прибыли на краткосрочной основе; или

3) он/она является производным инструментом (кроме случая, когда производный инструмент является договором финансовых гарантий или определен в качестве эффективного инструмента хеджирования).

2. Инвестиции, удерживаемые до погашения, – финансовые активы с фиксированными или определяемыми выплатами и фиксированным сроком погашения, которые компания намеревается и способна удерживать у себя до наступления срока их погашения, за исключением тех, которые отвечают определению ссуд и дебиторской задолженности, или признаны организацией как имеющиеся в наличии для торговли или для продажи.

3. Ссуды и дебиторская задолженность – непроизводные финансовые активы с фиксированными или определяемыми выплатами, не котирующиеся на активном рынке, за исключением:

– тех, которые компания намеревается продать в ближайшее время и которые должны классифицироваться как предназначенные для торговли;

– тех, которые с момента первоначального признания компания отнесла к имеющимся для продажи; или

– тех, по которым инвестор может не возместить значительную часть своих первоначальных инвестиций (кроме ситуаций снижения кредитного рейтинга) и которые должны классифицироваться как имеющиеся для продажи.

4. Финансовые активы, имеющиеся для продажи, – такие финансовые активы, которые могут быть проданы или которые не включены в категории:

1) ссуды и дебиторскую задолженность;

2) инвестиции, удерживаемые до погашения;

или

3) финансовые активы, предназначенные для торговли, учитываемые по справедливой стоимости с отражением ее изменения через прибыль или убыток.

Организация не вправе после первоначального признания переклассифицировать какой-либо финансовый инструмент в категорию оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Организация вправе только в редких случаях после первоначального признания переклассифицировать финансовый инструмент из категории оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

ОЦЕНКА ПРИ ПРИЗНАНИИ

При первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства организация обязана оценивать его по **справедливой стоимости** плюс, в случае финансового актива или финансового обязательства, которые не оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток, затраты по сделке, прямо связанные с приобретением или выпуском финансового актива или финансового обязательства.

ОЦЕНКА ПОСЛЕ ПРИЗНАНИЯ

После первоначального признания организация должна учитывать финансовые активы следующим образом:

✓ финансовые активы, предназначенные для торговли – по справедливой стоимости с отражением изменений через прибыль или убыток;

✓ инвестиции, удерживаемые до погашения – по амортизированной стоимости с применением метода эффективной ставки процента;

✓ ссуды и дебиторская задолженность – по амортизированной стоимости с применением метода эффективной ставки процента;

Раздел 5. Финансовые инструменты

✓ финансовые активы, имеющиеся для продажи, – по справедливой стоимости с отражением изменений непосредственно в капитале через отчет о прочем совокупном доходе.

После первоначального признания организация обязана оценивать все финансовые обязательства по амортизированной стоимости с применением метода эффективной ставки процента, за исключением:

– финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

– договоров финансовых гарантий (такой договор после первоначального признания должен оцениваться по наибольшему значению из суммы, определенной в соответствии с IAS 37 или первоначально признанной суммы за вычетом накопленной амортизации, признаваемой в соответствии с IAS 18).

ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ ФИНАНСОВОГО ИНСТРУМЕНТА

Признание финансового актива (или части финансового актива) прекращается в том случае, когда:

– истекают права на получение потоков денежных средств от данного актива; или

– передаются права на получение потоков денежных средств от данного актива и в значительной степени все риски и выгоды, связанные с правом собственности на актив.

Если компания продает актив с обязательством обратного выкупа (операция РЕПО) по фиксированной цене, признание актива не прекращается.

После прекращения признания финансового актива разница между балансовой стоимостью и суммой полученного возмещения должна признаваться в прибыли или убытке.

Для финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи, накопленные прибыли или убытки списываются из капитала на финансовый результат текущего периода при прекращении признания ценной бумаги.

Организация обязана списывать финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) с отчета о финансовом положении тогда и только тогда, когда оно погашено, то есть, когда указанное в договоре обязательство исполнено, аннулировано или срок его действия истек.

ТЕСТЫ

1. Финансовые активы и обязательства первоначально оцениваются по:

1. Себестоимости.
2. Справедливой стоимости.
3. Амортизированной стоимости.

2. После первоначального признания перевод из категории финансовые активы, предназначенные для торговли:

1. Запрещается.
2. Рекомендуются.
3. Возможен только в редких случаях.

3. За исключением случаев, когда производные инструменты учитываются как хеджирование, то они всегда включаются в категорию:

1. Предназначенные для торговли.
2. Имеющиеся для продажи.
3. Займы и дебиторская задолженность.

4. Все долевые ценные бумаги, за исключением тех, которые учитываются по справедливой стоимости с отнесением ее изменения на прибыль или убыток, классифицируются как:

1. Предназначенные для торговли.
2. Имеющиеся для продажи.
3. Займы и дебиторская задолженность.

5. Финансовый инструмент, имеющий все нижеуказанные характеристики:

- его стоимость изменяется в ответ на изменения «базисной» цены или индекса;
- он не требует никаких первоначальных чистых инвестиций или требует первоначальных инвестиций, сумма которых существенно меньше той, которая бы потребовалась для приобретения базисного инструмента; и

- расчет по нему осуществляется в будущем, представляет собой:

1. Обязательство.
2. Предназначен для торговли.
3. Производный финансовый инструмент.

6. Организации следует прекратить признание финансового актива или части финансового актива, когда данная организация:

1. Составляет свою годовую отчетность.
2. Утрачивает контроль над правами по контракту, предоставляющему финансовый актив.
3. Решает продать финансовый актив.

7. Если компания продала актив с обязательством обратного выкупа, то:

1. Следует прекратить признание финансового актива (или его части).
2. Актив или обязательство следует перевести в капитал.
3. Операцию следует учитывать как обеспеченный залогом заем.

8. Если была совершена передача в значительной степени всех рисков и выгод:

1. Признание финансового актива (или части финансового актива) или обязательства может быть прекращено.
2. Актив или обязательство следует перевести в капитал.
3. Операцию следует учитывать как обеспеченный залогом заем.

9. Если прекращается признание только части финансового актива, то балансовая стоимость финансового актива распределяется между частью, признание которой продолжается, и частью, признание которой прекращается:

1. Пропорционально соответствующим величинам на дату покупки.
2. Пропорционально соответствующим величинам на дату передачи.
3. На любой разумной основе.

10. Оценка после признания финансовых активов и обязательств зависит от:

1. Размера компании.
2. Типа организации.
3. Классификации финансовых инструментов.

11. Активы, имеющиеся в наличии для продажи, оцениваются по:

1. Переоцененной стоимости.
2. Справедливой стоимости.
3. Амортизируемой стоимости.

12. Ссуды и дебиторская задолженность отражаются по:

1. Первоначальной стоимости.
2. Справедливой стоимости.
3. Амортизированной стоимости.

13. Изменения балансовой стоимости отражаются в капитале только в отношении:

1. Финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости.
2. Ссуд и дебиторской задолженности.
3. Инвестиций, удерживаемых до погашения.
4. Финансовых активов, имеющих в наличии для продажи.

14. Амортизированная стоимость рассчитывается с использованием:

1. Регрессионного анализа.
2. Метода эффективной ставки процента.
3. Рыночных процентных ставок.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 5.3

ЗАДАНИЕ

Ответьте на нижеперечисленные вопросы

1. Компания переуступает право требования дебиторской задолженности с регрессом. Может ли компания прекратить признание дебиторской задолженности?

2. Компания продает пакет ценных бумаг (которые не являются легкоприобретаемыми) с правом обратного выкупа через 6 месяцев по рыночной цене, которая сложится на тот момент. Может ли компания прекратить признание проданных ценных бумаг?

3. Компания продаёт пакет ценных бумаг банку за \$20 000 с обязательством выкупа через шесть месяцев за \$25 000. Следует ли компании прекратить признавать актив?

4. Компания приобрела облигацию, срок обращения которой равен 18 месяцам. Облигация приобреталась в расчете на ожидаемый в ближайшее время рост ее рыночной цены. Компания намеревается продать ценную бумагу в тот момент, когда цена, по ее мнению, достигнет пика, но совершенно определено в течение следующих 30 дней. Как следует отразить данную облигацию в отчетности?

5. Компания приобретает 5% акций организации, открывающейся в Нидерландах, у которой, по ее мнению, имеются хорошие перспективы развития. Она ожидает, что организация будет включена в листинг в течение 2 лет и надеется на получение солидного дохода на свои инвестиции через 3–5 лет. Как следует отразить данные акции в отчетности?

6. Компания инвестировала свободные денежные средства в облигацию, номинал которой выражен в евро. Срок погашения облигации наступит через 3 года, средства от погашения облигации будут направлены на запланированное приобретение в Германии. Как следует отразить данную облигацию в отчетности?

ЗАДАНИЕ 5.4

Компания «А» владеет портфелем ценных бумаг, которые классифицируются следующим образом:

- категория «Г» и «Д» – финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убытки;
- категория «В» и «Е» – финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи;
- категория «Б» – инвестиции до погашения.

Состав портфеля ценных бумаг компании

Вид бумаги	Категория ценных бумаг	Дата погашения	Дата приобретения	Стоимость приобретения, \$	Количество, шт.	Стоимость на 30.06.2010, \$	Купон, % годовых, выплаты 4 раза в год
Еврооблигации номиналом \$100	«Б»	01.01.12	01.01.2010	103,5	100	105	10
Еврооблигации номиналом \$100	«В»	01.04.13	01.04.2010	102	200	116,35	12
Акции	«Г»		25.05.2010	33,5	300	28,6	
Акции	«Д»		28.06.2010	10,85	500	13,5	
Акции	«Е»		13.01.2010	15,61	200	9,12	

ЗАДАНИЕ

Покажите, как должны быть отражены ценные бумаги компании на 30.06.2010.

Таблицы для решения

Выдержка из отчета о финансовой позиции

Активы	30.06.2010
Инвестиции до погашения	
Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи (категория «В»)	
Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи (категория «Е»)	
Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убытки (категория «Г»)	
Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убытки (категория «Д»)	
Капитал	
Резерв переоценки инвестиций	

Выдержка из отчета о совокупном доходе

Показатели	1-ое полугодие 2010
Финансовые доходы	
Изменение справедливой стоимости ценных бумаг	
Прочий совокупный доход	
Изменение справедливой стоимости ценных бумаг	

5.3. IFRS 7 «ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ – РАСКРЫТИЕ»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в установлении требований к организациям о раскрытии в своей финансовой отчетности такой информации, которая позволила бы пользователям оценивать:

а) значение финансовых инструментов с точки зрения финансового положения и финансовых результатов деятельности организации

и

б) характер и степень возникающих в связи с финансовыми инструментами рисков, которым подвергается организация в течение отчетного периода и по состоянию на конец отчетного периода, а также меры, предпринимаемые организацией для управления этими рисками.

Принципы, формулируемые настоящим Стандартом, дополняют принципы признания, оценки и представления финансовых активов и финансовых обязательств, установленные IAS 32 и IAS 39.

Определения

Рыночный риск – риск того, что справедливая стоимость будущих потоков денежных средств, связанных с финансовым инструментом, будет меняться из-за изменений рыночных цен. Рыночный риск включает три типа риска: валютный риск, процентный риск и прочий ценовой риск.

Кредитный риск – риск того, что неисполнение обязательства по финансовому инструменту одной стороной приведет к возникновению финансового убытка у другой стороны.

Валютный риск – риск того, что справедливая стоимость будущих потоков денежных средств, связанных с финансовым инструментом, будет меняться из-за изменений валютно-обменных курсов.

Процентный риск – риск того, что справедливая стоимость будущих потоков денежных средств, связанных с финансовым инструментом, будет меняться из-за изменений рыночных ставок процента.

Прочий ценовой риск – риск того, что справедливая стоимость будущих потоков денежных средств, связанных с финансовым инструментом, будет меняться в результате изменений рыночных цен (помимо тех, которые вызваны процентным или валютным риском), независимо от того, вызваны ли эти изменения факторами, специфичными для отдельной ценной бумаги или её эмитента, или факторами, влияющими на все финансовые инструменты, обращающиеся на рынке.

Риск ликвидности – риск того, что организация столкнется с трудностями при выполнении обязанностей по финансовым обязательствам.

Кредиторская задолженность по займам – финансовые обязательства кроме краткосрочной кредиторской задолженности по основной деятельности при нормальных условиях кредитования.

Просроченный – финансовый актив, по которому контрагент не смог сделать платеж в срок, установленный по договору.

Краткое содержание стандарта

Организация обязана раскрывать такую информацию, которая позволяла бы пользователям финансовой отчетности оценивать значение финансовых инструментов с точки зрения её финансового положения и результатов деятельности.

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ

Балансовая стоимость каждой из следующих категорий в соответствии с определением в IAS 39 раскрывается в самом отчете о финансовом положении или в примечаниях к нему:

- финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
- инвестиции, удерживаемые до погашения;
- ссуды и дебиторская задолженность;
- финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи;
- финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
- финансовые обязательства, оцениваемые по амортизированной стоимости.

Если организация классифицировала ссуду или дебиторскую задолженность как финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, она должна раскрыть информацию о:

- а) максимальной подверженности ссуд или дебиторской задолженности кредитному риску на конец отчетного периода;
- б) сумме, на которую соответствующие кредитные производные или аналогичные инструменты уменьшают максимальную подверженность кредитному риску;
- в) изменениях в справедливой стоимости ссуд и дебиторской задолженности в течение отчетного периода, которые связаны с изменениями кредитного риска финансового актива;
- г) изменениях справедливой стоимости любых связанных кредитных производных инструментов, которые произошли в течение отчетного периода, и совокупную величину изменения с момента классификации ссуды или дебиторской задолженности.

Если организация классифицировала финансовое обязательство как оцениваемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток, она должна раскрывать следующую информацию:

- а) величину изменения в течение отчетного периода и совокупно с момента признания справедливой стоимости финансового обязательства, вызванное изменением кредитного риска данного обязательства;
- б) разность между балансовой стоимостью финансового обязательства и суммой, которую организация должна заплатить по договору держателю обязательства на дату погашения.

Если организация переклассифицировала финансовый актив из одной категории в другую, она должна раскрывать переклассифицированную сумму, а также причины переклассификации.

Организация могла передать финансовые активы таким образом, что по некоторым или всем финансовым активам не может быть прекращено признание (их нельзя удалить из отчета о финансовом положении). По каждому классу таких финансовых активов организация должна раскрывать следующую информацию о:

- характере активов;
- характере рисков и выгод, которые по-прежнему может понести или получить организация в связи с владениями этими активами;
- момент, с которого организация продолжает признавать в полном объеме все активы, балансовую стоимость этих активов и связанных обязательств.

Организация должна раскрывать в отчетности балансовую стоимость финансового актива, который она заложила в виде обеспечения обязательств или условных обязательств и условия залога. Если организация удерживает залоговое обеспечение (финансовые или нефинансовые активы) и ей разрешается продавать или перезакладывать залоговое обеспече-

Раздел 5. Финансовые инструменты

ние без нарушения обязательств по договору, то она должна раскрывать информацию в финансовой отчетности о справедливой стоимости удерживаемого залогового обеспечения и условиях, связанных с использованием залогового обеспечения.

В отношении *кредиторской задолженности по займам*, признанной на конец отчетного периода, организация должна раскрывать следующую информацию:

– информацию по неисполнению обязательств в течение отчетного периода по выплате основной суммы долга, уплате процентов;

– балансовую стоимость подлежащих оплате займов, но не погашенных на отчетную дату;

– информацию о том, было ли неисполнение обязательств устранено или условия займов, подлежащих погашению, были пересмотрены до того, как финансовая отчетность была утверждена к выпуску.

Если в течение отчетного периода были нарушения других кредитных соглашений и указанные нарушения позволили кредитору требовать ускоренного погашения займов, организация должна раскрыть об этом информацию.

ОТЧЕТ О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ

Организация должна показывать следующие статьи дохода, расходов, прибыли или убытков в финансовой отчетности или в примечаниях к ней:

а) общий процентный доход или общие процентные расходы (рассчитанные с использованием метода эффективной процентной ставки) по финансовым активам или финансовым обязательствам;

б) величину любого убытка от обесценения по каждому классу финансовых активов.

Организация обязана раскрывать информацию отдельно по всем видам хеджирования, инструментам хеджирования и характеру хеджируемых рисков.

ХАРАКТЕР И СТЕПЕНЬ РИСКОВ, ВОЗНИКАЮЩИХ В СВЯЗИ С ФИНАНСОВЫМИ ИНСТРУМЕНТАМИ

Организация обязана раскрывать информацию, позволяющую пользователям её финансовой отчетности оценивать характер и степень возникающих в связи с финансовыми инструментами рисков, которым подвержена организация по состоянию на конец отчетного периода.

Раскрытия, требуемые настоящим Стандартом, сфокусированы на рисках, возникающих в связи с финансовыми инструментами, и способах управления такими рисками. Обычно такие риски включают **кредитный риск, риск ликвидности и рыночный риск**.

Раскрытия качественного характера

Для каждого вида риска, возникающего в связи с финансовыми инструментами, организация обязана раскрывать:

1) подверженность риску и причины их возникновения;

2) свои цели, политику и процедуры управления рисками, а также методы, используемые для оценки рисков;

3) любые изменения в (1) или (2) по сравнению с предыдущим отчетным периодом.

Раскрытия количественного характера

Для каждого вида риска, возникающего в связи с финансовыми инструментами, организация обязана раскрывать:

а) обобщенные количественные данные о подверженности такому риску на конец отчетного периода. Это раскрытие информации должно основываться на информации, предос-

тавленному ключевому управляющему персоналу, например совету директоров или генеральному директору;

б) концентрации рисков (например, по контрагентам, географической области, валютам и т.д.).

Если количественные данные, раскрытые на конец отчетного периода, не дают полного представления о подверженности рискам во время отчетного периода, предприятие должно представить дополнительную информацию.

При анализе **кредитного риска** организация должна раскрывать следующую информацию по классам финансовых инструментов:

а) сумму, которая наилучшим образом показывает подверженность кредитному риску на конец отчетного периода без учета любого залога и других форм обеспечения кредита;

б) в отношении суммы, раскрытой в (а) – описание залога, удерживаемого в качестве обеспечения, и других форм обеспечения кредита;

в) информацию о кредитном качестве непросроченных и необесценившихся финансовых активов;

г) балансовую стоимость финансовых активов, которые были бы просрочены или обесценены, если бы не были пересмотрены связанные с ними условия.

Организация должна раскрыть аналитическую информацию по классу финансового актива о возрасте финансовых активов, которые просрочены на конец отчетного периода, но не обесценены, и об обесцененных на конец отчетного периода финансовых активах, включая факторы, которые учитывались при принятии решения об их обесценении.

Когда во время отчетного периода организация получает финансовые или нефинансовые активы в виде залога, по обеспечению кредита необходимо раскрыть сущность и балансовую стоимость этих активов, и если активы не свободно обращаются в наличные деньги, то необходимо указать политику по их реализации или использованию в своей деятельности.

При анализе **риска ликвидности** организация должна раскрывать следующую информацию по классам финансовых инструментов:

а) финансовые обязательства по срокам погашения. Например, подходящими могут являться следующие временные интервалы: в течение одного месяца, от одного до трех месяцев, от трех месяцев до года, от года до пяти лет, более пяти лет;

б) описание, как предприятие управляет риском ликвидности.

При анализе **рыночного риска** организация должна раскрывать результаты анализа чувствительности для каждого вида рыночного риска, которому подвержена организация. Также необходимо раскрыть:

а) метод, использовавшийся при подготовке анализа чувствительности, и основные параметры и допущения, поясняющие представленную информацию; и

б) цель используемого метода и ограничения, которые могут возникнуть из информации, не полностью отражающей справедливую стоимость используемых активов и обязательств.

Анализ чувствительности показывает, как изменились бы чистая прибыль или убыток организации и его капитал в случае потенциального изменения того или иного рыночного параметра (курса иностранной валюты, уровня процентных ставок, цен на акции и т.п.). Анализ необходимо проводить отдельно по каждому рыночному параметру, существенно влияющему на деятельность организации.

При определении возможных изменений рыночного параметра необходимо рассмотреть следующие факторы:

- экономическую среду, в которой функционирует организация;
- изменения этого параметра в предыдущие отчетные периоды;
- стабильность уровня изменения данного рыночного параметра в течение нескольких отчетных периодов.

Раздел 5. Финансовые инструменты

Стремиться к максимально точным прогнозам также не требуется, поскольку «возможное изменение» – величина оценочная. Достаточно определить диапазон возможных изменений (например изменение курса иностранной валюты к рублю от -5 до +5%) и затем провести анализ чувствительности для крайних значений этого диапазона.

Например, представим, что процентные ставки составляют 14%, и предприятие определяет, что колебания в процентных ставках в размере +/- 50 базисных пункта являются разумно возможной. Предприятие раскроет влияние на прибыль и убытки и капитал, если процентные ставки будут изменены до 13,5% или 14,5%.

ТЕСТЫ

1. Риск того, что справедливая стоимость будущих потоков денежных средств, связанных с финансовым инструментом, будет меняться из-за изменений рыночных цен, называется:

1. Рыночный риск.
2. Кредитный риск.
3. Валютный риск.
4. Процентный риск.

2. Риск того, что неисполнение обязательства по финансовому инструменту одной стороной приведет к возникновению финансового убытка у другой стороны, называется:

1. Рыночный риск.
2. Кредитный риск.
3. Валютный риск.
4. Процентный риск.

3. Риск того, что справедливая стоимость будущих потоков денежных средств, связанных с финансовым инструментом, будет меняться из-за изменений обменных курсов, называется:

1. Рыночный риск.
2. Кредитный риск.
3. Валютный риск.
4. Риск ликвидности.

4. Риск того, что справедливая стоимость будущих потоков денежных средств, связанных с финансовым инструментом, будет меняться из-за изменений рыночных ставок процента, называется:

1. Риск ликвидности.
2. Кредитный риск.
3. Валютный риск.
4. Процентный риск.

5. Риск того, что организация столкнется с трудностями при выполнении обязанностей по финансовым обязательствам, называется:

1. Риск ликвидности.
2. Кредитный риск.
3. Валютный риск.
4. Процентный риск.

6. Финансовый актив, по которому контрагент не смог сделать платеж в срок, установленный по договору, считается:

1. Обесцененным.
2. Просроченным.
3. Безнадежным к погашению.

7. Раскрытие информации о подверженности риску и причинах их возникновения носит характер:

1. Качественного раскрытия.
2. Количественного раскрытия.
3. Нейтральный.

8. Компания составляет отчетность в рублях. Финансовые обязательства в валюте на конец отчетного периода составили один миллион долларов. Обменный курс: \$1 равен 30 рублям. Если обменный курс изменится на 5%, то прибыль (убыток) компании изменится на:

1. 5%.
2. 1 500 000 рублей.
3. \$ 50 000.

9. Компания имеет обязательства по кредиту в размере один миллион долларов. Процентная ставка плавающая и на конец отчетного периода составляет 15%. Если процентная ставка изменится на 50 базисных пунктов, то прибыль (убыток) компании изменится на:

1. 5%.
2. 5000 руб.
3. 50 000 руб.

10. Предприятие розничной торговли однозначно не подвержено риску:

1. Ликвидности.
2. Кредитному.
3. Валютному.
4. Процентному.

Раздел 6 ОТЧЕТНОСТЬ ГРУППЫ

6.1. IFRS 3 «ОБЪЕДИНЕНИЕ БИЗНЕСА»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в определении содержания финансовой отчетности организации при осуществлении ею объединения бизнеса. В частности, в нем устанавливается, что все объединения бизнеса подлежат учету путем применения метода покупки. Соответственно организация-покупатель признает идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемой организации по их справедливой стоимости на дату приобретения, равно как и гудвилл, который впоследствии тестируется на предмет обесценения.

Определения

Дата приобретения – дата, на которую организация-покупатель получает фактический контроль над приобретаемой организацией.

Дата соглашения – дата, на которую между объединяющимися сторонами достигается взаимное соглашение, в случае организаций с публичным листингом доводится до сведения общественности. В случае враждебного поглощения самой ранней датой, на которую заключается существенное соглашение между объединяющимися сторонами, является дата, на которую достаточным числом владельцев приобретаемой организации принято предложение организации-покупателя об установлении контроля над этой приобретаемой организацией.

Бизнес – взаимосвязанный комплекс деятельности и активов, осуществляемый и управляемый в целях обеспечения дохода инвестора или других экономических выгод лицами, определяющими политику организации.

Объединение предприятий – соединение отдельных организаций в единую отчитывающуюся организацию.

Контроль – право управлять финансовой и операционной политикой организации, позволяющее получать выгоды от её деятельности.

Дата обмена – при объединении предприятий путем единоличной сделки обмена датой обмена является дата приобретения. Когда объединение предприятий включает более одной сделки обмена, например, когда оно осуществляется поэтапно путем последовательных покупок акций, датой обмена является дата признания каждой отдельной инвестиции в финансовой отчетности организации-покупателя.

Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять активы или погасить обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми друг от друга сторонами.

Гудвилл – будущие экономические выгоды, возникающие в связи с активами, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны.

Неконтрольная доля участия – та часть совокупного дохода и чистых активов дочерней организации, относимых на долевое участие, которые ни прямо, ни косвенно, т.е. через дочерние организации, не принадлежат материнской организации.

Материнская организация – организация, имеющая одну или несколько дочерних организаций.

Отчитывающаяся организация – организация, чья финансовая отчетность общего назначения является для её пользователей источником информации, полезной с точки зрения принятия ими решений о распределении ресурсов. Отчитывающейся организацией может быть единичная организация или группа, состоящая из материнской организации и всех её дочерних организаций.

Дочерняя организация – организация, в том числе неакционерная, которая контролируется другой организацией (называемой материнской организацией).

Краткое содержание стандарта

Объединение бизнеса может быть проведено несколькими способами, в соответствии с конкретными юридическими, налоговыми и другими особенностями. Оно может представлять:

- покупку акций другой организации;
- покупку всех чистых активов другой организации;
- принятие обязательств другой организации;
- покупку части чистых активов другой организации, которые вместе составляют один или несколько видов бизнеса.

Объединение может быть проведено с помощью выпуска акций, оплаты денежными средствами, их эквивалентами или другими активами. Возможна также комбинированная оплата покупки различными активами. На практике покупка может представлять сделку между акционерами объединяющихся организаций или между одной организацией и акционерами другой организации.

Отношения между объединенными организациями могут сложиться таким образом, что компания-покупатель станет материнской организацией, а приобретаемая компания – дочерней организацией. В данном случае компания-покупатель применяет IFRS 3 при составлении консолидированной финансовой отчетности. Покупатель включает долю участия в приобретаемой компании в своей отдельной финансовой отчетности в качестве показателя инвестиции в дочернюю компанию (см. IAS 27).

Объединение бизнеса может представлять приобретение чистых активов, при этом не включая приобретение капитала. В результате данного объединения не образуется отношений между организациями, как между материнской и дочерней.

Результатом сделки может стать создание новой компании для осуществления контроля над объединяющимися компаниями, чистыми активами, либо реорганизация одной или более объединяющихся организаций.

МЕТОД УЧЕТА

Все объединения бизнеса должны учитываться с применением метода покупки. В соответствии с этим методом объединение бизнеса отражается в учете покупателя.

Это означает, что объединение бизнеса всегда отражается в качестве покупки одной компанией другой, даже в том случае, когда объединение бизнеса фактически представляет слияние равных компаний. Организация-покупатель приобретает чистые активы и признает приобретенные активы, обязательства и условные обязательства, в том числе и те, которые ранее не признавались приобретаемой организацией.

ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДА ПОКУПКИ

Применение метода покупки включает следующие этапы:

- 1) идентификация организации-покупателя;
- 2) оценка стоимости объединения; и
- 3) распределение, на дату приобретения, стоимости объединения бизнеса на приобретенные активы, обязательства и условные обязательства.

Идентификация организации-покупателя

Организация-покупатель подлежит идентификации при любых объединениях бизнеса. В роли покупателя выступает объединяющая организация, которая получает контроль над другими объединяемыми организациями. Организация-покупатель получает **контроль** над другими объединяемыми организациями, если она:

- владеет более 50% голосующих акций; или
- получила право распоряжаться более 50% голосующих акций по соглашению с другими инвесторами; или
- получила право определять финансовую и операционную политику другой организации на основании устава или соглашения; или
- получила право назначать или смещать большинство членов совета директоров или равнозначного органа управления другой организации; или
- получила право представлять большинство голосов на собраниях совета директоров или равнозначного органа управления другой организации.

Несмотря на то, что иногда бывает нелегко идентифицировать организацию покупателя, как правила, имеются обстоятельства, указывающие на её существование.

Например:

- ✓ справедливая стоимость одной из объединяющихся организаций значительно больше, чем другой. В таких случаях большая организация выступит в роли покупателя;
- ✓ объединение организаций осуществляется путем обмена обыкновенных голосующих акций на денежные средства или другие активы. В таких случаях организация, передающая денежные средства или другие активы, является покупателем;
- ✓ объединение бизнеса ведет к тому, что менеджмент одной организации получает возможность доминировать при подборе управленческих кадров организации, возникающей в результате объединения. В таком случае доминирующая организация является покупателем.

В некоторых случаях при объединении бизнеса, когда происходит так называемое **обратное приобретение** (обратная покупка), в роли покупателя выступает организация, доли капитала которой были приобретены, а в роли приобретаемой стороны – организация, выпустившая ценные бумаги. Такая ситуация может иметь место, например, когда частная организация устраивает покупку самой себя меньшей по размеру открытой организацией как способ получения биржевого листинга. Несмотря на то, что в юридическом смысле, выпустившая долевые ценные бумаги открытая организация считается материнской, а частная организация – дочерней, формально дочерняя организация является покупателем, если она обладает правом на управление финансовой и текущей политикой формально материнской организации, и, соответственно, может получать выгоды от её деятельности.

Обратным поглощением называются и ситуации, когда какое-либо предприятие приобретает в собственность акции (долю) другого предприятия, выпуская достаточное количество акций, дающих право голоса, и обменивая их на акции этого предприятия, а контроль объединенных предприятий при этом переходит к владельцу того предприятия, чьи акции приобретены. Хотя организация, выпускающая акции, может на законных основаниях считаться материнской организацией, той компании, чьи акционеры в данный момент контролируют объединенное предприятие. Используя концепцию приоритета (экономического) содержания над (юридической) формой, организация, осуществляющая эмиссию акций, может быть подконтрольна приобретаемой компании. При этом последняя считается покупателем (приобретателем) и должна консолидировать свои активы и обязательства с активами и обязательствами компании, эмитирующей акции.

Пример обратной покупки. Предприятие А с акционерным капиталом в 100 акций (номинал акции \$1) выпускает дополнительно еще 200 акций, чтобы приобрести всю полную долю компании В, состоящую из 200 акций номиналом \$1. Обмен акций осуществляется в соотношении 1:1 (одна акция компании А на одну акцию компании В). В этом случае компания А будет владеть всеми акциями компании В. Акционеры компании В владеют 200 ак-

циями компании А. При таком раскладе акционеры В владеют 2/3 акционерного капитала компании А и по сути приобретаемое предприятие В становится покупателем.

Стоимость объединения бизнеса

Стоимость объединения бизнеса (цена покупки) рассчитывается исходя из справедливой стоимости переданного вознаграждения на дату обмена. Вознаграждением является сумма, выплаченная за приобретенный бизнес.

Затраты по сделке (оплата банковских услуг, услуг юристов и бухгалтеров) не включаются в сумму вознаграждения и не являются активами приобретаемого бизнеса. Затраты по сделке должны относиться на расходы по мере возникновения и получения сопутствующих услуг.

Вознаграждение включает справедливую стоимость всей доли, которая раньше могла принадлежать покупателю в приобретенном бизнесе. К ней относится любая доля в ассоциированной компании или в совместном предприятии, прочее долевое участие к капиталу приобретенного бизнеса. Если до покупки они не учитывались по справедливой стоимости, то на дату приобретения производится их переоценка, а изменения отражаются в отчете о совокупном доходе покупателя. Считается, что вся доля в капитале, принадлежащая покупателю на момент покупки, уступается им в целях приобретения бизнеса и при её мнимой продаже возникает прибыль или убыток.

Вознаграждение может выплачиваться по частям. Выплата части вознаграждения при объединении бизнесов часто зависит от будущих событий (например, будущих финансовых показателей компании или результатов значительного проекта). Такую часть называют **условным вознаграждением**. Условное вознаграждение должно признаваться по справедливой стоимости, даже если на дату приобретения нет уверенности в его выплате. Изменение суммы условного вознаграждения должно отражаться в отчете о совокупном доходе.

Распределение стоимости объединения бизнеса на приобретенные активы, принятые обязательства и условные обязательства

Организация-покупатель обязана на дату приобретения распределить стоимость объединения бизнеса путем признания идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой организации (при условии, что они удовлетворяют критериям признания) по их **справедливой стоимости** на эту дату. Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность подлежат признанию по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

При превышении стоимости объединения бизнеса над справедливой стоимостью идентифицируемых приобретенных чистых активов организация-покупатель должна признать **гудвилл**, который должен быть определен методом:

1) **частичного гудвилла**, при котором гудвилл представляет собой разность между выплаченным вознаграждением и долей покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств;

либо

2) **полного гудвилла**, при котором покупатель должен признать весь гудвилл приобретаемой компании, включая гудвилл, распределяемый на неконтрольную долю участия. Гудвилл представляет собой разность между выплаченным вознаграждением плюс справедливая стоимость неконтрольной доли участия и справедливой стоимостью чистых идентифицируемых активов и условных обязательств приобретаемой организации.

Пример. Компания «Альфа» приобрела 80% акционерного капитала компании «Бета» за 150 000 млн руб. Справедливая стоимость идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретенного бизнеса на дату приобретения составляет 120 000 млн руб. Справедливая стоимость неконтрольной доли участия составляет 37 500 млн руб. В соответствии с методом «частичного гудвилла» гудвилл составит 54 000 млн руб. $(150\ 000 - (120\ 000 \times 80\%))$. В соответствии с методом «полного гудвилла» гудвилл составит 67 500 млн руб. $(150\ 000 + 37\ 500 - 120\ 000)$.

Раздел 6. Отчетность группы

После первоначального признания организация-покупатель должна тестировать приобретенный гудвилл на предмет возможных убытков от обесценения не менее одного раза в год (см. IAS 36).

Если стоимость приобретенных идентифицируемых чистых активов превышает стоимость объединения бизнеса, такое превышение незамедлительно признается как доход в отчете о совокупном доходе.

Настоящий Стандарт требует измерять идентифицируемые чистые активы и условные обязательства, стоимость объединения бизнеса по справедливой стоимости на **дату приобретения**. Таким образом, в расчетах могут использоваться оценочные суммы. Настоящий Стандарт определяет период, в течение которого можно корректировать эти оценочные суммы. Период измерений не может превышать один год от даты приобретения и когда покупатель получил недостающую информацию о фактах и обстоятельствах на дату приобретения, которая изменит оценочные суммы или покупатель узнает, что информация не доступна. В период уточнения оценочных сумм необходимо убедиться, что выполняемые корректировки относятся именно к дате приобретения, а не к периоду после приобретения.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Организация-покупатель обязана раскрывать информацию, позволяющую пользователям её финансовой отчетности оценивать характер и финансовые последствия состоявшихся объединений бизнеса в течение отчетного периода и после конца отчетного периода, но до того как финансовая отчетность утверждена к выпуску.

ТЕСТЫ

1. Дата, на которую организация-покупатель получает фактический контроль над приобретаемой организацией, называется:

1. Датой соглашения.
2. Датой приобретения.
3. Отчетной датой.

2. Взаимосвязанный комплекс деятельности и активов, осуществляемый и управляемый в целях обеспечения дохода инвестора – это:

1. Бизнес.
2. Консолидация.
3. Объединение предприятий.

3. Право управлять финансовой и операционной политикой организации, позволяющее получать выгоды от её деятельности, называется:

1. Участие.
2. Взаимное соглашение.
3. Контроль.

4. Будущие экономические выгоды, возникающие в связи с активами, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны – это:

1. Гудвилл.
2. Неконтрольная доля участия.
3. Чистые активы.

5. Часть чистых активов дочерней организации, которые не принадлежат материнской организации – это:

1. Гудвилл.
2. Неконтрольная доля участия.
3. Капитал приобретаемой организации.

6. Организация, чья финансовая отчетность общего назначения является для её пользователей источником информации, полезной с точки зрения принятия ими решений о распределении ресурсов, называется:

1. Материнской организацией.
2. Отчитывающейся организацией.
3. Дочерней организацией.

7. Разность между выплаченным вознаграждением и долей покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых чистых активов, называется:

1. Полный гудвилл.
2. Неконтрольная доля участия.
3. Частичный гудвилл.

8. Выплаченное вознаграждение плюс справедливая стоимость неконтрольной доли участия минус справедливая стоимость чистых идентифицируемых активов приобретаемой организации равно:

1. Полный гудвилл.
2. Доля меньшинства.
3. Частичный гудвилл.

9. Затраты по сделке, связанной с объединением бизнеса:

1. Увеличивают стоимость вознаграждения.
2. Уменьшают стоимость вознаграждения.
3. Относятся на расходы периода.

10. Превышение суммы выплаченного вознаграждения над долей покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых чистых активов, признается в качестве:

1. Дохода периода.
2. Дохода будущего периода.
3. Актива.
4. Расхода периода.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 6.1

Компания Н владеет 35% акций, дающих право голосовать на собраниях акционеров компании S, которые были куплены по цене \$500 000. На 31 декабря 2009 г. компания Н купила еще 45% s за \$750 000. Справедливая стоимость чистых активов S на 31 декабря 2009 г. составляет \$1 500 000. Было определено, что компания Н платит премию в размере 15% на покупку новых 45% акций.

ЗАДАНИЕ

Определите гудвилл, который необходимо включить в консолидированную финансовую отчетность компании Н на 31 декабря 2009 года, и неконтрольную долю участия. При расчете используйте оба метода, разрешенных IFRS 3 для измерения гудвилла (расчеты следует сделать до двух знаков после запятой).

Таблицы для решения, \$000

Переоценка 35-процентной доли акций, находящихся в собственности, на 31 декабря 2009 г. до справедливой стоимости

Премия на покупку 45% акций	
Оплата 45% акций без учета премии на покупку	
Справедливая стоимость всей компании S $652.17 \times 100/45$	
Справедливая стоимость 35% пакета акций $35\% \times 1449.27$	
Первоначальная стоимость 35% акций	
Прибыль, отнесенная в отчет о совокупном доходе	

Расчет гудвилла пропорционально доли идентифицируемых чистых активов и неконтрольной доли участия

Стоимость объединения бизнеса	
80% справедливой стоимости чистых активов компании S	
Гудвилл	
Неконтрольная доля участия	

Расчет полного гудвилла и неконтрольной доли участия

20% неконтрольная доля участия по справедливой стоимости	
Стоимость объединения бизнеса	
Стоимость бизнеса	
Справедливая стоимость чистых активов компании S на дату приобретения	
Полный гудвилл	

ЗАДАНИЕ 6.2

Компания Н приобрела все акции, дающие право голосовать на собраниях акционеров компании S на 31 декабря 2009 г. Во время подготовки консолидированной финансовой отчетности на 31 декабря 2009 г. компания Н включила оценочные суммы справедливой стоимости некоторых долгосрочных активов и обязательств компании S. На 31 марта 2010 г. доступна следующая информация:

Долгосрочные активы/(обязательства)	Оценочная справедливая стоимость на 31 декабря 2009 г., \$	Справедливая стоимость на 31 марта 2010 г. ЛИБО выручка от реализации актива, \$
Основное средство 1	650 000	800 000
Основное средство 2	330 000	670 000
Основное средство 3	500 000	450 000
Автомобили	100 000	92 500
Обязательства на возмещение убытков третьей стороне	125 000	165 000

Дополнительная информация:

- Основное средство 1** было продано 12 января 2010 года.
- Основное средство 2** было продано 31 марта 2010. Стоимость основных средств, похожих по свойствам на основное средство 2, значительно увеличилось в течение 3 месяцев с 1 января 2010 г. Это увеличение оценено как 75% от его стоимости на 31 декабря 2009 г.
- Основное средство 3** амортизировалось линейным способом за предполагаемый срок полезного использования 50 лет без ликвидационной стоимости. Оценки этого вида основных средств оставались неизменной последние 3 месяца.
- Автомобили** амортизируются по ставке 20% способом уменьшаемого остатка. Уменьшение стоимости автомобилей вызвано исключительно начислением амортизации.
- Окончательное согласование размера возмещения убытков с третьей стороной произошло 31 марта 2010 г.

ЗАДАНИЕ

Из предоставленной информации определите активы/обязательства, которые требуется переоценить в консолидированной финансовой отчетности на дату приобретения и где возможно посчитать переоцененную стоимость и изменение гудвилла в результате переоценки.

Таблица для решения

Изменения в стоимости, \$

Объект	Сумма изменения, \$
Основное средство 1	
Основное средство 2	
Основное средство 3	
Изменение резерва	
Всего уменьшение гудвилла	

6.2. IAS 27 «КОНСОЛИДИРОВАННАЯ И ОТДЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ»

Цель

Целью настоящего Стандарта является установление правил подготовки и представления консолидированной финансовой отчетности для групп организаций, находящихся под контролем материнской организации. А также правил учета инвестиций в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные организации в тех случаях, когда организация добровольно или в соответствии с местными нормативно-правовыми актами представляет отдельную финансовую отчетность.

Определения

Группа – материнская организация со всеми ее дочерними организациями.

Консолидированная финансовая отчетность – это финансовая отчетность группы, представленная так, как если бы она была подготовлена единой экономической организацией.

Метод учета по себестоимости – это метод учета инвестиции, при котором инвестиция признается по себестоимости. Инвестор признает доход от инвестиций только в той степени, в которой он получает распределение из нераспределенной прибыли объекта инвестиций, возникающей после даты приобретения. Распределения, полученные сверх этих прибылей, рассматриваются как возмещение инвестиций и признаются как уменьшение себестоимости инвестиций.

Отдельная финансовая отчетность – это представляемая материнской организацией, инвестором ассоциированной организации или предпринимателем в совместно контролируемой организации отчетность, учет инвестиций в которой ведется на основе прямой доли участия, а не представляемых в отчетности результатов и чистых активов объекта инвестиций. Отдельной финансовой отчетностью не является ни финансовая отчетность, в которой применяется метод учета по долевого участию, ни финансовая отчетность организации, не имеющей ни дочерней, ни ассоциированной организации, ни доли участия в совместной деятельности.

Краткое содержание стандарта

Материнская организация должна представлять консолидированную финансовую отчетность, в которой она консолидировала бы свои инвестиции в дочерние организации в соответствии с настоящим Стандартом. Материнская компания должна консолидировать все дочерние компании, за исключением дочерних компаний, приобретенных и удерживаемых в целях продажи в ближайшем будущем (такие дочерние компании учитываются в соответствии с IFRS 5).

Материнская организация *контролирует* дочерние организации. Наличие контроля предполагает возможность управлять финансовой и хозяйственной политикой дочерней организации с тем, чтобы получать выгоды от ее деятельности. Контроль возникает, если материнская организация:

- ✓ владеет более чем 50% акций дочерней организации, имеющих право голоса;
- ✓ имеет право распоряжаться более чем 50% акций дочерней организации, имеющих право голоса путем соглашения с другими инвесторами;
- ✓ имеет право определять финансовую и текущую политику дочерней организации на основании устава или соглашения;
- ✓ имеет право назначать и смещать большинство членов совета директоров;
- ✓ имеет право представлять большинство голосов на собраниях совета директоров дочерней организации.

В целях формирования консолидированной отчетности финансовые отчеты материнской и дочерних компаний должны быть составлены на одну и ту же дату. Когда финансовая отчетность, используемая при консолидации, составлена на разные отчетные даты, необходимо произвести корректировки для учета воздействия существенных операций или других событий, произошедших между этими датами и отчетной датой финансовой отчетности материнской компании. В любом случае разрыв между отчетными датами не должен превышать трех месяцев.

Консолидированная финансовая отчетность должна составляться на основе единой учетной политики. Если использование единой учетной политики при подготовке консолидированной отчетности представляется нецелесообразным или невыполнимым, этот факт должен раскрываться в примечаниях к финансовой отчетности.

ПРОЦЕДУРЫ КОНСОЛИДАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

При составлении консолидированной финансовой отчетности организация построчно консолидирует финансовую отчетность материнской и дочерней организаций путем построчного сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Для того чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе как о единой экономической организации, предпринимаются следующие действия:

1. Определение справедливой стоимости активов и обязательств дочерних организаций. Активы и обязательства дочерней фирмы, существовавшие у нее на дату ее приобретения, включаются в консолидированную отчетность по справедливой стоимости. Активы и обязательства, появившиеся после даты ее приобретения, отражаются в консолидированной отчетности в обычном порядке.

2. Исключение инвестиций материнской компании и определение гудвилла. В консолидированной отчетности не должны отражаться инвестиции одних организаций в другие организации группы. Одновременно с внутригрупповыми инвестициями из консолидированной отчетности исключается также доля материнской организации в капитале всех дочерних организаций. Если сумма фактических затрат материнской компании на покупку доли в дочерней организации не совпадает со справедливой стоимостью приобретенных чистых активов, то возникает гудвилл.

3. Определение неконтрольной доли участия. В консолидированном отчете о финансовом положении в разделе «Капитал и резервы» отдельной строкой показывается неконтрольная доля участия в чистых активах дочерней организации. В консолидированном отчете о совокупном доходе отдельной строкой необходимо отразить неконтрольную долю участия.

4. Исключение внутригрупповых операций. При формировании консолидированной отчетности нужно также исключать результаты внутригрупповых операций. Примеры внутригрупповых операций:

- исключение внутригрупповых продаж (уменьшение выручки и себестоимости реализации);
- исключение взаимной дебиторской и кредиторской задолженности внутри группы;
- исключение нереализованной внутригрупповой прибыли (уменьшение запасов и уменьшение валовой прибыли);
- исключение прибыли (убытка) от внутригрупповой продажи основных средств;
- корректировка избыточной (недоначисленной) амортизации, возникшей в результате внутригрупповой продажи основных средств с прибылью (убытком);
- исключение дивидендов, полученных материнской организацией от дочерних организаций;

Раздел 6. Отчетность группы

- исключение взаимной задолженности по кредитам (выданным/предоставленным) между организациями группы;
- исключение взаимных финансовых доходов и расходов.

УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ В ДОЧЕРНИЕ, СОВМЕСТНО КОНТРОЛИРУЕМЫЕ И АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ В ОТДЕЛЬНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Если организация готовит отдельную финансовую отчетность, она должна учитывать инвестиции в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные организации, либо:

- а) по себестоимости, либо
- б) в соответствии IAS 39.

Для каждой категории инвестиций организация должна применять единый метод учета. Инвестиции, отражаемые в учете по себестоимости, надлежит учитывать в соответствии с IFRS 5, когда они классифицируются как предназначенные для продажи (или включаются в группу выбытия, классифицированную как предназначенную для продажи). Оценка инвестиций, учтенных в соответствии с IAS 39, в таких обстоятельствах остается неизменной.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Следующая информация подлежит раскрытию в консолидированной финансовой отчетности:

- характер отношений между материнской организацией и дочерней, в которой материнская организация не владеет прямо или косвенно через дочерние организации более чем половиной акций, имеющих право голоса;
- причины, в силу которых владение, прямое или косвенное через дочерние организации более чем половиной акций объекта инвестиций с правом голоса не обеспечивает контроль;
- характер и степень любых существенных ограничений возможности дочерних организаций по переводу средств материнской организации в форме дивидендов, возврата кредитов или авансов;
- дата составления отчетности дочерней организации, которая используется для подготовки консолидированной финансовой отчетности, при условии, что она не совпадает с концом отчетного периода и отчетным периодом материнской организации.

ТЕСТЫ

1. Консолидированная финансовая отчетность материнской организации включает финансовую отчетность всех её дочерних организаций за исключением:

1. Дочерних организаций, содержащихся исключительно в целях последующей перепродажи в ближайшем будущем.
2. Тех дочерних организаций, деятельность которых отличается от деятельности материнской компании.
3. Дочерних организаций, осуществляющих деятельность за рубежом.
4. Дочерних организаций, представляющих отчетность в иностранных валютах.

2. Контроль определяется как:

1. Собственность на более чем 20% акций с правом голоса.
2. Возможность определять финансовую и хозяйственную политику компании с целью получения выгод от её деятельности.
3. Владение более 50% акций без права голоса.

3. Неконтрольная доля участия – это:

1. Доля в акционерном капитале, принадлежащая держателям меньшей части акций материнской компании.
2. Часть чистых активов дочерней компании, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно через дочерние компании.

4. Справедливая стоимость – это:

1. Балансовая стоимость.
2. Фактическая стоимость приобретения.
3. Индексированная фактическая стоимость приобретения.
4. Сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами.

5. Консолидированная финансовая отчетность отражает финансовые показатели группы:

1. Последовательно по компаниям, в зависимости от размера компании.
2. Последовательно по компаниям, в зависимости от валюты.
3. Как единую финансовую отчетность.
4. Последовательно по компаниям, в зависимости от вида деятельности.

6. В процессе консолидации одна из задач заключается в исключении:

1. Инвестиций в дочернюю компанию в балансе материнской компании и статьи кредиторская задолженность в балансе дочерней компании.
2. Инвестиций в дочернюю компанию в балансе материнской компании и статьи акционерный капитал в балансе дочерней компании.

7. Могут ли в консолидированном отчете о финансовом положении одновременно быть отражены гудвилл и неконтрольная доля участия?

1. Да.
2. Нет.

8. Нераспределенная прибыль на дату приобретения называется:

1. Прибыль до приобретения.
2. Прибыль после приобретения.

9. Учет прибыли после приобретения:

1. Не приводит к изменениям в неконтрольной доле участия.
2. Может привести к изменениям в неконтрольной доле участия.

10. Учет прибыли после приобретения:

1. Не приводит к изменениям в гудвилле.
2. Может привести к изменениям в гудвилле.

11. В консолидированной отчетности прибыль от продажи активов внутри группы:

1. Капитализируется и списывается в течение срока действия актива.
2. Показывается отдельно.
3. Исключается.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 6.3

Компания приобретает 60% акционерного капитала другой компании за \$700.

ЗАДАНИЕ

Составьте консолидированный баланс группы на дату приобретения.

Таблица для решения, \$

Актив	МК	ДК	Дебет	Кредит	Группа
Основные средства	800	1100			
Финансовые активы для продажи	100	100			
Инвестиции в дочернюю организацию	700				
Гудвилл					
Оборотные активы	150	100			
Итого активы	1750	1300			
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА					
Акционерный капитал	500	1000			
Неконтрольная доля участия					
Кредиторская задолженность	1250	300			
Итого капитал и обязательства	1750	1300			

ЗАДАНИЕ 6.4

Организация приобретает 70% акционерного капитала другой организации за \$360. Акционерный капитал на дочерней компании на дату приобретения \$100, нераспределенная прибыль \$170.

ЗАДАНИЕ

Составьте консолидированный баланс группы.

Таблица для решения, \$

Актив	МК	ДК	Корректировки		Группа
			дебет	кредит	
Основные средства	1400	400			
Финансовые активы для продажи	200	100			
Инвестиции в дочернюю организацию	360				
Гудвилл					
Запасы	100	50			
Денежные средства	200	220			
Итого активы	2260	770			
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА					
Акционерный капитал	300	100			
Нераспределенная прибыль	800	470			
Неконтрольная доля участия					
Кредиторская задолженность	1160	200			
Итого капитал и обязательства	2260	770			

ЗАДАНИЕ 6.5

Компания «Альфа» приобрела 60% акций фирмы «Бета» за 45 000 тыс. руб. Балансовая стоимость активов и обязательств фирмы «Бета» соответствует их справедливой стоимости.

ЗАДАНИЕ

Составьте консолидированный бухгалтерский баланс группы «Альфа» на дату приобретения.

Рабочая таблица для составления консолидированного баланса (тыс. руб.)

Статьи балансов	Компания «Альфа»	Компания «Бета»	Корректирующие (элиминирующие) записи		Консолиди- рованный баланс группы «Альфа»
			Дебет	Кредит	
Долгосрочные инвестиции компании «Альфа» в ком- панию «Бета»	45 000				
Гудвилл					
Дебиторская задолжен- ность «Беты»	10 000				
Прочие активы	245 000	85 000			
Итого активы	300 000	85 000			
Кредиторская задолжен- ность перед компанией «Альфа»		10 000			
Кредиторы	70 000	25 000			
<i>Итого обязательства</i>	70 000	35 000			
Акционерный капитал	110 000	30 000			
Нераспределенная прибыль	120 000	20 000			
<i>Итого капитал группы «Альфа»</i>					
<i>Неконтрольная доля уча- стия</i>					
Итого капитал	230 000	50 000			
Итого обязательства и капитал	300 000	85 000			

ЗАДАНИЕ 6.6

Ниже представлена информация, относящаяся к двум компаниям «Абботт» и «Кастелло», за год, закончившийся 31 декабря 2010 года.

Отчеты о финансовой позиции компаний «Абботт» и «Кастелло» на 31 декабря 2010 г.

	«Абботт»	«Кастелло»
	<u>МИЛЛИОНОВ ДОЛЛАРОВ</u>	
Внеоборотные активы:		
Основные средства	256	92
Инвестиции	<u>100</u>	<u>—</u>
	<u>356</u>	<u>92</u>
Оборотные активы:		
Запасы	88	54
Дебиторская задолженность	96	42
Денежные средства	<u>74</u>	<u>12</u>
	<u>258</u>	<u>108</u>
Итого активы	<u>614</u>	<u>200</u>
Капитал и обязательства:		
Акционерный капитал (номинал \$1)	280	100
Эмиссионный доход	20	
Нераспределенная прибыль	<u>90</u>	<u>32</u>
	<u>390</u>	<u>132</u>
Краткосрочные обязательства	<u>224</u>	<u>68</u>
Итого капитал и обязательства	<u>614</u>	<u>200</u>

Дополнительная информация

1. По строке инвестиции отчета о финансовой позиции компании «Абботт» отражается покупка 1 января 2010 года компанией «Абботт» 80 млн обыкновенных акций компании «Кастелло» по цене 1,25 доллара за акцию. Вознаграждение за акции компании «Кастелло» составило 100 млн долларов. Нераспределенная прибыль компании «Кастелло» на дату приобретения составляла 20 млн долларов.

2. Активы «Кастелло» оценены по справедливой стоимости на дату, на которую осуществляется покупка, за исключением помещения «Кастелло», справедливая стоимость которого на 1 млн долларов превышает его балансовую оценку.

3. На дату составления баланса «Кастелло» должно компании «Абботт» 3 млн долларов. Эта сумма включена по соответствующим статьям бухгалтерских балансов (в качестве дебиторской и кредиторской задолженности).

4. Задолженность, указанная в прим. 3, возникла по продажам товаров компанией «Абботт» компании «Кастелло» на сумму 3 млн долларов. Половина запасов все еще находится на складе компании «Кастелло» на конец отчетного года. Компания «Абботт» продает товары с наценкой 20%.

5. Ежегодная проверка на обесценение гудвилла показала, что его балансовая стоимость должна составлять 90% от первоначально признанной суммы.

6. Компания «Абботт» продала компании «Кастелло» основные средства за 2 млн долларов, остаточная стоимость которых 1,5 млн долл. Остаточный срок полезной службы 10 лет.

ЗАДАНИЕ

Подготовьте консолидированный баланс компаний группы «Абботт» и «Кастелло» на 31 декабря 2010 года.

Рабочая таблица для составления консолидированного баланса

Статьи балансов	«Абботт»	«Кас-телло»	Корректирующие (элиминирующие) записи		Консолидированный баланс группы
			Дебет	Кредит	
Внеоборотные активы					
Основные средства	256	92			
Инвестиции	100				
Гудвилл					
Оборотные активы					
Запасы	88	54			
Дебиторская задолженность	96	42			
Денежные средства	74	12			
Итого активы	614	200			
Капитал и резервы					
Акционерный капитал	280	100			
Эмиссионный доход	20				
Резерв переоценки					
Нераспределенная прибыль	90	32			
Неконтрольная доля участия					
Обязательства					
Краткосрочные обязательства	224	68			
Итого капитал и обязательства	614	200			

ЗАДАНИЕ 6.7

Материнская организация владеет 80% акций дочерней организации. В отчетном периоде времени дочерняя организация продала материнской организации товар на сумму 130 тыс. долл. с наценкой 30%. Весь товар остался на складе материнской компании на конец отчетного периода.

ЗАДАНИЕ

Используя данные, приведенные в таблицах для решения, составьте консолидированный отчет о прибылях и убытках, при условии, что: а) нереализованная прибыль исключается из данных группы; б) нереализованная прибыль исключается из данных компании-продавца.

Таблица для решения задания (а), \$000

Показатели	Компания «МК»	Компания «ДК»	Консолидированный отчет о прибылях и убытках
Выручка от продаж	200	130	
Себестоимость продаж	(100)	(100)	
Валовая прибыль	100	30	
Прочие доходы (расходы)	(50)	(20)	
Прибыль отчетного года	50	10	
Приходящаяся на:			
Неконтрольную долю участия			
Владельцев материнской компании			

Таблица для решения задания (б), \$000

Показатели	Компания «МК»	Компания «ДК»	Консолидированный отчет о прибылях и убытках
Выручка от продаж	200	130	
Себестоимость продаж	(100)	(100)	
Валовая прибыль	100	30	
Прочие доходы (расходы)	(50)	(20)	
Прибыль отчетного года	50	10	
Приходящаяся на:			
Неконтрольную долю участия			
Владельцев материнской компании			

ЗАДАНИЕ 6.8

30 июня 2009 Компания «А» приобрела 75% обыкновенных акций компании «Б».

В течение финансового года, заканчивающегося 30 июня 2010 года, компания «Б» продала товары компании «А» на сумму \$100 000, получив прибыль по данной операции в размере \$60 000. На конец отчетного периода на складе компании «А» осталась половина из этих запасов.

Инвестиционный доход, отраженный в отчете о совокупном доходе компании «А», представляет собой полученные проценты от кредитов, выданных компании «Б».

Компания «А» имеет финансовые активы для продажи, справедливая стоимость которых за отчетный период возросла на \$25 000.

ЗАДАНИЕ

Используя данные, представленные в таблице для решения, составьте консолидированный отчет о совокупном доходе за год, окончившийся 30 июня 2010 года.

Таблица для решения, \$000

Показатели	Компания «А»	Компания «Б»	Консолидированный отчет о совокупном доходе
Выручка от продаж	400	200	
Себестоимость продаж	(285)	(145)	
Валовая прибыль	115	55	
Коммерческие расходы	(21)	(10)	
Административные расходы	(26)	(20)	
Дивиденды, полученные от дочерней компании	8	0	
Инвестиционный доход	2	0	
Проценты к уплате	(1)	(2)	
Прибыль до налогообложения	77	23	
Налог на прибыль	(20)	(5)	
Прибыль отчетного года	57	18	
Приходящаяся на:			
Неконтрольную долю участия			
Владельцев материнской компании			
Прочий совокупный доход			
Увеличение справедливой стоимости финансовых активов			
Совокупный доход			
Приходящейся на:			
Неконтрольную долю участия			
Владельцев материнской компании			

ЗАДАНИЕ 6.9

Имеется следующая информация:

1. В собственности компании «Бета» находится 80% акций компании «Гамма».
2. Дата приобретения: компания «Бета» приобрела компанию «Гамма» 1 января 2010 г. за 2000 тыс. долл. На дату приобретения справедливая стоимость чистых активов компании «Гамма» равнялась ее балансовой стоимости.
3. Дата консолидации: 31 декабря 2010 г., через год после приобретения.
4. Внутригрупповые продажи:
 - (а) в 2010 г. компания «Бета» продала основные средства компании «Гамма» за 1000 тыс. долл. На дату продажи остаточная стоимость основных средств составила 950 тыс. долл. Остаточный срок службы основных средств 5 лет.
 - (б) в 2010 году компания «Бета» продала компании «Гамма» 20 единиц продукции типа «Р» на общую сумму 2000 тыс. долл. Данная продажа не облагается НДС. Рентабельность продаж компании «Бета» составляет 20%. По состоянию на 31 декабря 2010 г. на складе компании «Гаммы» продолжает оставаться 5 единиц приобретенной продукции.
5. Внутригрупповые расчеты. Взаимная дебиторская задолженность и кредиторской задолженность, отраженная в отчетах о финансовом положении компаний «Бета» и «Гамма», составляет 250 тыс. долл.
6. За отчетный период компания «Бета» выплатила дивиденды своим акционерам в размере 500 тыс. долл., компания «Гамма» 100 тыс. долл. Отчеты о финансовом положении представлены с учетом выплаченных дивидендов.

ЗАДАНИЕ

Используя данные, приведенные в таблицах для решений, составьте консолидированный отчет о финансовом положении и консолидированный отчет о совокупном доходе и консолидированный отчет об изменениях в капитале за год, закончившийся 31 декабря 2010 года.

Таблицы для решения

Таблица для формирования консолидированного отчета о совокупном доходе, \$000

Показатели	Бета	Гамма	Корректирующие записи		Отчет группы
			дебет	кредит	
Продажи	6000	4800			
Себестоимость продаж	(5250)	(4400)			
Прочий доход	100				
Проценты к уплате	(50)				
Прибыль до налогообложения	800	400			
Налог на прибыль	(190)	(100)			
Дивиденды по привилегированным акциям	(10)				
Прибыль отчетного года	600	300			
<i>Приходящаяся на</i>					
<i>Неконтрольную долю участия</i>					
<i>Владельцев материнской компании</i>					

6.2. IAS 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»

Таблица для формирования консолидированного отчета о финансовом положении, \$000

Статьи баланса	Бета	Гамма	Дебет	Кредит	Отчет группы
Денежные средства и эквиваленты	20	10			
Дебиторская задолженность	500	400			
Запасы	600	500			
Основные средства	1980	1490			
Инвестиции в дочерние компании	2000				
Гудвилл					
Итого активы	5100	2400			
Кредиторская задолженность	700	600			
Долгосрочные займы	300				
Итого обязательств	1000	600			
Обыкновенные акции	900	1000			
Привилегированные акции	100				
Нераспределенная прибыль	2500	500			
Прибыль отчетного года	600	300			
Неконтрольная доля участия					
Итого капитал	4100	1800			
Итого обязательств и капитал	5100	2400			

Отчет об изменениях в капитале, \$000

	Материнская компания	Неконтрольная доля участия	Итого
Сальдо на 1 января 2010 года			
Совокупный доход за период			
Дивиденды			
Сальдо на 31 декабря 2010 года			

6.3. IAS 28 «УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ В АССОЦИИРОВАННЫЕ КОМПАНИИ»

Цель

Целью настоящего Стандарта, является учет инвестиций в ассоциированные организации. Финансовая отчетность ассоциированной компании не включается построчно в консолидированную финансовую отчетность, а отражается в ней отдельной строкой по методу долевого участия. Признание дохода на основе полученных поступлений может не соответствовать размерам дохода, заработанного инвестором по инвестициям в ассоциированную компанию, потому что полученный доход может быть мало связан с результатами деятельности ассоциированной компании. Поскольку инвестор оказывает существенное влияние на ассоциированную компанию, он заинтересован в результатах её деятельности. Инвестор отражает эту заинтересованность в учете путем включения в представляемую им финансовую отчетность своей доли прибылей и убытков такой ассоциированной организации. Таким образом, применение метода учета по долевному участию обеспечивает присутствие в отчетности информации о чистых активах и чистой прибыли или убытке инвестора.

Определения

Ассоциированная организация – это организация, на деятельность которой инвестор оказывает значительное влияние и которая не является ни дочерней организацией, ни долей участия в совместной деятельности.

Метод учета по долевному участию – это метод бухгалтерского учета, при котором инвестиции первоначально учитываются по себестоимости, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций. Прибыль или убыток инвестора включает его долю в прибыли или убытке объекта инвестиций.

Значительное влияние – это возможность участия в принятии решений по финансовой или операционной политике объекта инвестиций, но не единоличного или совместного контроля над такой политикой.

Краткое содержание стандарта

Если инвестор прямо или косвенно владеет (например через дочерние организации) не менее чем 20% имеющих право голоса акций объекта инвестиций, это, в отсутствие ясных доказательств обратного, означает, что инвестор обладает значительным влиянием. И, наоборот, если инвестор прямо или косвенно владеет (например через дочерние организации) менее чем 20% имеющих право голоса акций объекта инвестиций, то это, в отсутствие ясных доказательств обратного, означает, что инвестор не имеет значительного влияния. Владение другим инвестором крупным или контрольным пакетом акций необязательно исключает наличие у инвестора значительного влияния.

Наличие значительного влияния со стороны инвестора обычно подтверждается одним или несколькими из перечисленных ниже способов:

- ✓ представительство в совете директоров или равнозначном органе управления объекта инвестиций;
- ✓ участие в процессе выработки политики, включая участие в принятии решений, касающихся дивидендов или других распределений;
- ✓ крупными операциями между инвестором и объектом инвестиций;
- ✓ обменом управленческим персоналом;
- либо
- ✓ предоставлением важной технической информации.

ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДА ПО ДОЛЕВОМУ УЧАСТИЮ

Инвестиция в ассоциированную организацию должна учитываться по методу долевого участия, кроме случаев, когда:

а) такая инвестиция классифицирована, как предназначенная для продажи в соответствии с IFRS 5;

б) когда материнская организации, имеющая инвестицию в ассоциированную организацию, может в соответствии с п. 10 IAS 27 не предоставлять консолидированную финансовую отчетность.

Метод долевого участия предполагает, что балансовая стоимость инвестиций увеличивается на долю прибылей или убытков ассоциированной организации и уменьшается на величину дивидендов, полученных инвестором от ассоциированной организации. Например, инвестор приобрел 30%-ый пакет акций организации за \$300. За отчетный период ассоциированная организация заработала \$70, в виде дивидендов выплатила \$20. На дату приобретения в консолидированном отчете о финансовом положении стоимость инвестиций в ассоциированную организацию равна \$300. На конец отчетного периода в консолидированном отчете о финансовом положении стоимость инвестиций в ассоциированную организацию будет равна \$315 ($300 + 70 \times 30\% - 20 \times 30\%$). В консолидированном отчете о совокупном доходе доля в прибылях ассоциированной организации будет равна \$21 ($70 \times 30\%$). В консолидированном отчете о совокупном доходе не отражаются дивиденды, полученные от ассоциированной организации.

При приобретении ассоциированной организации может возникать *гудвилл, который учитывается в составе балансовой стоимости инвестиций*. Например, инвестор приобрел 30%-ый пакет акций организации за \$300. Справедливая стоимость идентифицируемых чистых активов ассоциированной организации \$800. Гудвилл, равный \$60 ($300 - 800 \times 30\%$), учитывается в составе балансовой стоимости инвестиций, равной \$300. Поскольку гудвилл, отдельно не признается, он не подвергается отдельному тесту на обесценение в соответствии с IAS 36. Балансовая стоимость инвестиций в ассоциированную организацию тестируется на предмет обесценения целиком в соответствии с IAS 36.

Любое превышение доли инвестора в справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов и условных обязательств ассоциированной организации над стоимостью инвестиций включается как доход в расчет доли инвестора в прибыли или убытке ассоциированной организации в периоде, в котором приобретена данная инвестиция. Например, инвестор приобрел 30%-ый пакет акций организации за \$200. Справедливая стоимость идентифицируемых чистых активов ассоциированной организации \$800. «Отрицательный» гудвилл, равный \$(40) ($200 - 800 \times 30\%$), включается в доходы периода в размере \$40, при этом балансовая стоимость инвестиций становится равной \$240 ($200 + 40$).

Если доля инвестора в убытках ассоциированной организации составляет или превышает его долю участия в ней, инвестор должен прекратить признание своей доли в дальнейших убытках. После снижения доли инвестора до нуля дополнительные убытки обеспечиваются и обязательства признаются только в той степени, в какой инвестор принял на себя юридические или вмененные обязанности или осуществил платежи от имени ассоциированной организации. Если впоследствии ассоциированная организация объявляет прибыли, то инвестор возобновляет признание своей доли в этой прибыли только после того, как его доля в прибыли сравнивается с долей непризнанных убытков.

Инвестор обязан прекратить использование метода по долевого участию, начиная с даты, с которой он утрачивает значительное влияние на ассоциированную организацию. Балансовая стоимость инвестиции на дату прекращения ассоциированных отношений должна рассматриваться как её себестоимость.

В течение отчетного периода между инвестором (включая его консолидированные дочерние организации) и ассоциированной организацией могут происходить различные опе-

Раздел 6. Отчетность группы

рации. Доля инвестора в прибылях и убытках ассоциированной организации, возникающих вследствие этих операций, элиминируется.

Инвестиции в ассоциированную организацию учитываются с использованием метода учета по долевого участию, начиная с даты, с которой она становится ассоциированной организацией.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Раскрытию подлежит следующая информация:

- справедливая стоимость инвестиций в ассоциированные организации, для которых имеются открытые котировки цены;
- обобщенная финансовая информация ассоциированных организаций, включая общие суммы активов, обязательств, доходов, прибылей или убытков;
- причины, по которым инвестор не имеет значительного влияния при владении более 20%-ым пакетом акций организации;
- причины, по которым инвестор имеет значительное влияние при владении менее 20%-ым пакетом организации;
- непризнанная доля убытков как за период, так и накопленная;
- характер и степень любых существенных ограничений возможности ассоциированной организации по переводу средств материнской организации в форме дивидендов, возврата кредитов или авансов;
- дата составления отчетности ассоциированной организации, которая используется для подготовки консолидированной финансовой отчетности, при условии, что она не совпадает с концом отчетного периода и отчетным периодом материнской организации.

ТЕСТЫ

1. Метод долевого участия оценивает инвестицию:

1. Путем оценки потока инвестиций по дисконтированной стоимости.
2. По себестоимости плюс доля инвестора в прибыли после приобретения.
3. По справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие.

2. Согласно методу долевого участия гудвилл:

1. Должен отражаться отдельно от гудвилла дочерних компаний.
2. Отражается в составе балансовой стоимости инвестиций.
3. Должен быть списан в течение периода, не превышающего 20 лет.

3. Ассоциированная компания – это компания, в которой инвестор:

1. Обладает только временным контролем.
2. Обладает значительным влиянием и которая не является ни дочерней компанией, ни совместной компанией.
3. Контролирует принятие финансовых решений.

4. Ассоциированная компания – это:

1. Компания, на деятельность которой материнская компания не оказывает существенного влияния.
2. Компания, на деятельность которой материнская компания оказывает существенное влияние.
3. Компания, 10–19% акций с правом голоса которой принадлежат материнской компании.

5. Инвестиции в ассоциированные компании, учитываемые с использованием метода учета по долевному участию, подлежат классификации в качестве:

1. Долгосрочных активов.
2. Краткосрочных активов.
3. Капитала.

6. Отрицательный гудвилл, возникший при приобретении инвестиций в ассоциированную организацию, является:

1. Доходом будущего периода.
2. Доходом периода.
3. Расходом периода.
4. Активом.

7. Дивиденды, полученные инвестором от ассоциированной организации, отражаются в отчете о совокупном доходе при применении метода учета по долевному участию:

1. Верно.
2. Неверно.

8. При расчете доли прибыли инвестора в ассоциированной организации прибыль (убыток), полученный в результате взаимных операций:

1. Полностью исключается.
2. Исключается в доли инвестора в ассоциированной организации.
3. Увеличивает величину инвестиций в ассоциированную организацию.

9. Если доля инвестора в убытках ассоциированной организации составляет или превышает его долю участия в ней, инвестор должен прекратить признание своей доли в дальнейших убытках.

1. Верно.
2. Неверно.

10. Гудвилл, полученный в результате инвестиции в ассоциированную организацию:

1. Подвергается отдельному тесту на предмет обесценения.
2. Никогда не тестируется предмет обесценения.
3. Тестируется на предмет обесценения в составе балансовой стоимости инвестиций.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 6.10

Компания «Альфа» владеет 75% голосующих акций, компании «Бета» и 30% голосующих акций компании «Чарли».

Компания «Бета» владеет 30% голосующих акций компании «Чарли» и 25% голосующих акций компании «Эко».

Компания «Чарли» владеет 40% голосующих акций компании «Дельта».

ЗАДАНИЕ

Определите статус каждой компании в данной группе компаний «Альфа».

ЗАДАНИЕ 6.11

Компания «А» владеет 80% акций компании «Б» (приобретены 1 февраля 2010 г.) и 30% акций компании «В» (приобретены 1 июля 2009 г.).

Один из членов совета директоров компании «А» был делегирован в правление компании «В» с целью активного участия в руководстве хозяйственной деятельностью последней. Никаких иных инвестиций компания «А» не имеет, ни одна из компаний не выпускала привилегированных акций.

Ниже приведены проекты отчетов о совокупном доходе этих компаний за год, окончившийся 30 июня 2010 г.:

Показатели	К-ния «А» \$000	К-ния «Б» \$000	К-ния «В» \$000
Выручка от продаж	12 614	6160	8640
Себестоимость реализованных товаров	<u>(11 318)</u>	<u>(5524)</u>	<u>(7614)</u>
Валовая прибыль	1296	636	1,026
Дивиденды к получению	<u>171</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
	1467	636	1026
Налог на прибыль	(621)	(275)	(432)
Прибыль периода	846	361	594

Дополнительная информация:

Объявленные дивиденды	<u>(500)</u>	<u>(120)</u>	<u>(250)</u>
Нераспределенная прибыль	346	241	344

В запасы компании «Б» на 30 июня 2010 г. включены товары, приобретенные в мае 2010 г. у компании «А» за 50 000 долл. Компания «А» продаёт такие товары с 25%-ой наценкой на себестоимость. Больше никакие продажи между компаниями «А» и «Б» не осуществлялись. Выручка компании «А» за год от продаж компании «В» составила 180 000 долл. В конце года на складе компании «В» никаких товаров, купленных у компании «А», не было.

ЗАДАНИЕ

Подготовить консолидированный отчет о совокупном доходе компании «А» за год, окончившийся 30 июня 2010 г.

Таблица для решения

Консолидированный отчет о совокупном доходе за год, окончившийся 30 июня 2010 г.

Показатели	Суммы, \$000
Выручка от продаж	
Себестоимость реализованных товаров	
Валовая прибыль	
Доля в прибыли ассоциированной компании, учтенная по методу долевого участия	
Налог на прибыль	
Прибыль периода	
Приходящаяся на: Неконтрольную долю участия Владельцев материнской компании	

ЗАДАНИЕ 6.12

Ниже приведены проекты балансов трех компаний по состоянию на 31 декабря 2010 г., \$

Статьи баланса	Компания «А»		Компания «Б»		Компания «В»	
Активы						
<i>Внеоборотные активы</i>					–	
Основные средства		697 210		648 010		349 400
Инвестиции:						
160 000 акций К-и «Б»	562 000		–			
80 000 акции К-нии «В»	<u>184 000</u>					
		1 443 210		648 010		349 400
<i>Оборотные активы</i>						
Денежные средства	101 274		95 010		80 331	
Дебиторская задолженность	385 717		320 540		251 065	
Запасы	495 165	<u>982 156</u>	388 619	<u>804 169</u>	286 925	<u>618 321</u>
		<u>2 425 366</u>		<u>1 452 179</u>		<u>967 721</u>
Капитал и обязательства:						
<i>Текущие обязательства</i>						
Торговая кредиторская задолженность		375 366		252 179		189 721
<i>Долгосрочные обязательства</i>						
Облигации		400 000		150 000		100 000
<i>Собственный капитал</i>						
Акционерный капитал (номиналом 1 долл.)	600 000		200 000		200 000	
Нераспределенная прибыль	1 050 000	<u>1 650 000</u>	850 000	<u>1 050 000</u>	478 000	<u>678 000</u>
		<u>2 425 366</u>		<u>1 452 179</u>		<u>967 721</u>

Дополнительная информация:

1. Компания «А» приобрела акции компании «Б» 13 октября 2008 г., когда нераспределенная прибыль последней составляла 500 000 долл.

2. Акции компании «В» были куплены 11 мая 2008 г., когда нераспределенная прибыль этой компании равнялась 242 000 долл.

3. Объявленные, но по состоянию на конец отчетного периода неучтенные дивиденды составляли:

Компания «А»..... \$65 000

Компания «Б» \$30 000

Компания «В» \$15 000.

4. В запасы компании «В» включены товары, стоимостью 20 000 долл., приобретенные у компании «А» по цене, которая была на 25% выше их себестоимости.

5. По состоянию на 31 декабря 2010 г. гудвилл, возникший при приобретении компании «Б», полностью обесценился. Возмещаемая сумма инвестиции в компанию «В» на указанную дату превышает ее балансовую стоимость.

6. В текущие обязательства компании «А» включена кредиторская задолженность перед компанией «В» на сумму 18 000 долл. Соответствующая дебиторская задолженность показана в отчетности компании «В».

ЗАДАНИЕ

Подготовить консолидированный отчет о финансовом положении компании «А» по состоянию на 31 декабря 2010 г.

Раздел 6. Отчетность группы

Рабочая таблица для составления консолидированного баланса

Статьи балансов	Компания «А»	Компания «Б»	Корректирующие записи		Отчет группы
			дебет	кредит	
Активы					
Внеоборотные активы					
Основные средства	697 210	648 010			
Инвестиции	562 000				
Гудвилл					
Инвестиции в ассоциированную компанию	184 000				
Оборотные активы					
Запасы	495 165	388 619			
Дебиторская задолженность	385 717	320 540			
Денежные средства	101 274	95 010			
Итого активы	2 425 366	1 452 179			
Капитал					
Акционерный капитал	600 000	200 000			
Нераспределенная прибыль	1 050 000	850 000			
Неконтрольная доля участия					
<i>Итого капитал</i>	<i>1 650 000</i>	<i>1 050 000</i>			
Долгосрочные обязательства					
Облигации	400 000	150 000			
Краткосрочные обязательства					
Торговая кредиторская задол- женность	375 366	252 179			
Задолженность по дивидендам					
– материнская компания					
– неконтрольная доля участия					
<i>Итого обязательства</i>	<i>775 366</i>	<i>402 179</i>			
Итого капитал и обязательства	2 425 366	1 452 179			

6.4. IAS 31 «УЧАСТИЕ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

Цель

Целью настоящего Стандарта является установление порядка учета долей участия в совместной деятельности и отчетности по активам, обязательствам, доходам и расходам совместной организации в финансовой отчетности предпринимателей и инвесторов, независимо от структур или форм, в которых осуществляется совместная деятельность.

Определения

Совместный контроль – согласованное по договору распределение контроля над экономической деятельностью, существует только в тех случаях, когда связанные с такой деятельностью стратегические финансовые и операционные решения требуют общего согласия сторон, между которыми распределен контроль (предпринимателями).

Совместная деятельность – это договорное соглашение, по которому две или более сторон осуществляют экономическую деятельность при условии совместного контроля над ней.

Предприниматель – это сторона по договору о совместной деятельности, осуществляющая контроль над этой деятельностью.

Пропорциональная консолидация – это метод учета, по которому доля предпринимателя в активах, обязательствах, доходах и расходах совместно контролируемой организации комбинируется построчно с аналогичными статьями в финансовой отчетности предпринимателя, либо показывается отдельными строками статей в его финансовой отчетности.

Совместно контролируемая организация – организация, находящаяся под совместным контролем двух или более инвесторов, действующих по договору совместного контроля.

Краткое содержание стандарта

Совместная деятельность может осуществляться в виде различных форм и структур. Настоящий Стандарт определяет три основных типа – совместно контролируемые операции, совместно контролируемые активы, совместно контролируемые организации, которые обобщенно называются и отвечают определению совместной деятельности. Следующие характеристики присущи всем видам совместной деятельности:

- а) две или более компании связаны договорным соглашением;
- и
- б) договорное соглашение устанавливает совместный контроль.

Совместный контроль обусловлен договорным соглашением между сторонами, которое определяет:

- ✓ виды деятельности, продолжительность и обязательства по отчетности совместной деятельности;
- ✓ назначение руководящего органа и право голоса участников совместной деятельности;
- ✓ взносы участников в капитал;
- ✓ распределение между предпринимателями объема производства, дохода, расходов или результатов совместной деятельности.

Договорное соглашение устанавливает совместный контроль над совместной деятельностью. Такое требование гарантирует, что ни один из предпринимателей не имеет возможности установить единоличный контроль над этой деятельностью.

Договорное соглашение может определять одного предпринимателя в качестве руководителя или управляющего совместной деятельностью. Руководитель не обладает кон-

тролем над совместной деятельностью, а действует в рамках финансовой и операционной политики, согласованной предпринимателями в соответствии с договорным соглашением и делегированной ему как функционеру. Если руководитель обладает полномочиями на управление финансовой и оперативной политикой экономической деятельности, он контролирует такую деятельность и она является его дочерней организацией, а не совместной деятельностью.

СОВМЕСТНО КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ОПЕРАЦИИ

В данном случае стороны пользуются своими собственными активами и ресурсами, без регистрации отдельного юридического лица. Каждая из сторон несет свои затраты и обладает своей долей в доходах компании согласно контракту. Примером совместно контролируемой деятельности является случай, когда два или более предпринимателей объединяют свои ресурсы и опыт для того, чтобы произвести, продать и распространить совместно произведенный конкретный продукт, например самолет. Каждый предприниматель осуществляет свою часть производственного процесса. Каждый предприниматель несет свои затраты и получает свою долю выручки от продажи самолета, и эта доля определяется в соответствии с договорным соглашением.

Каждый участник совместной деятельности в своей финансовой отчетности должен признать в отношении своей доли участия в совместно контролируемых операциях:

- контролируемые им активы;
- принятые им обязательства;
- принятые им расходы;
- свою долю в доходах.

В силу того, что активы, обязательства, доходы и расходы уже признаны в финансовой отчетности предпринимателя, для этих статей больше не требуется корректировок или других процедур консолидации при предоставлении им консолидированной отчетности.

Для самой совместной деятельности отдельные учетные записи могут не требоваться, равно как может не составляться и финансовая отчетность. Однако предприниматели могут составлять управленческие отчеты для того, чтобы оценить результаты совместной деятельности.

СОВМЕСТНО КОНТРОЛИРУЕМЫЕ АКТИВЫ

В данном случае стороны осуществляют совместный контроль над активами, а иногда и совместно владеют активами, предназначенными для совместной деятельности. Такой вид совместной деятельности не требует учреждения юридического лица. Каждый предприниматель контролирует долю будущих экономических выгод через свою долю в совместно контролируемом активе. Примером совместно контролируемого актива является случай, когда две организации совместно контролируют имущество, причем каждой причитается часть получаемой арендной платы и каждая несет соответствующую часть расходов.

Каждый участник совместной деятельности в своей финансовой отчетности должен признать:

- a) свою долю совместно контролируемых активов, классифицированных в соответствии с характером активов;
- b) любые принятые им обязательства;
- c) свою долю любых обязательств наряду с другими предпринимателями в отношении совместной деятельности;
- d) любой доход от продажи или использования своей доли продукции, произведенной в результате совместной деятельности, вместе со своей долей любых расходов, понесенных в связи с совместной деятельностью; и
- e) любые расходы, которые он понес в отношении своей доли участия в совместной деятельности.

Финансовая отчетность совместной деятельности может и не составляться, хотя предприниматели могут составлять управленческие отчеты для того, чтобы оценить результаты совместной деятельности.

СОВМЕСТНО КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Совместно контролируемая организация – это совместная деятельность, которая предполагает создание юридического лица, в которой каждый предприниматель имеет свою долю участия. Договорное соглашение между предпринимателями устанавливает совместный контроль над экономической деятельностью организации.

Каждый предприниматель обычно вкладывает денежные средства или другие активы, учитываемые как инвестиции в совместно контролируемое юридическое лицо (совместную организацию). Совместная организация ведет свою собственную бухгалтерию.

Предприниматель обязан признавать свою долю участия в совместно контролируемой организации, используя *метод пропорциональной консолидации* (процедуры консолидации аналогичны консолидации дочерних организаций, описанных в IAS 27) либо альтернативный метод (метод учета по долевого участию).

Предприниматель обязан *прекратить использование пропорциональной консолидации* с даты утраты совместного контроля над совместно контролируемой организацией.

Предприниматель обязан *прекратить метод учета по долевого участию* с даты утраты совместного контроля или значительного влияния в совместно контролируемой организации.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Предприниматель обязан раскрывать сумму условных обязательств, которые могут возникнуть в связи с его долями участия в совместной деятельности, а также любые свои инвестиционные обязательства по совместной деятельности.

Предприниматель обязан представлять перечень и описание долей участия в значительной совместной деятельности и соотношение долей владения, имеющих в совместно контролируемых организациях. Предприниматель, который признает свои доли участия в совместно контролируемых организациях в построчном формате отчетности для пропорциональной консолидации или метода учета по долевого участию, обязан раскрывать общие суммы каждого из краткосрочных и долгосрочных активов и обязательств, дохода и расходов, связанных с его долями участия в совместной деятельности.

Предприниматель обязан раскрывать метод, который он использует для признания своих долей участия в совместно контролируемых организациях.

ТЕСТЫ

1. Согласованное по договору распределение контроля над экономической деятельностью – это:

1. Совместная деятельность.
2. Совместный контроль.
3. Пропорциональная консолидация.

2. Договорное соглашение, по которому две или более сторон осуществляют экономическую деятельность:

1. Совместная деятельность.
2. Совместный контроль.
3. Пропорциональная консолидация.

3. Метод учета, по которому доля предпринимателя в чистых активах совместно контролируемой организации комбинируется построчно с аналогичными статьями в финансовой отчетности предпринимателя:

1. Полная консолидация.
2. Долевое участие.
3. Пропорциональная консолидация.

4. Сторона по договору о совместной деятельности, осуществляющая контроль над этой деятельностью:

1. Предприниматель.
2. Совместно контролируемая организация.
3. Ассоциированная компания.

5. Организация, находящаяся под совместным контролем двух или более инвесторов, действующих по договору совместного контроля:

1. Предприниматель.
2. Совместно контролируемая организация.
3. Ассоциированная компания.

6. Создание юридического лица необходимо при:

1. Совместно контролируемых операциях.
2. Совместно контролируемых активах.
3. Совместно контролируемых организациях.

7. Предприниматель обязан признавать свою долю участия в совместно контролируемой организации, используя:

1. Только метод пропорциональной консолидации.
2. Только метод учета по долевого участию.
3. Допускает использование любого из выше перечисленных методов.

8. Наличие договорного соглашения является обязательным при совместной деятельности:

1. Верно.
2. Неверно.

9. Финансовая отчетность совместной деятельности может не составляться при:

1. Совместно контролируемых операциях.
2. Любых видах совместной деятельности.
3. Совместно контролируемых организациях.

10. Метод пропорциональной консолидации предполагает признание дохода, заработанного в результате совместной деятельности в полном объеме в финансовой отчетности предпринимателя:

1. Верно.
2. Неверно.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 6.13

Ниже приведен характер отношений различных компаний с компанией РТС, где она обладает какой-то долей собственности или другими формами контроля.

ЗАДАНИЕ

Определите статус каждой компании (дочерняя, ассоциированная, совместная) по отношению к компании РТС.

№ п/п	Название	Отношения с РТС	Род деятельности	Статус компании
1	ТРР	В этой компании РТС имеет 15% акций и снабжает ее многими видами своего оборудования.	Землеустройство	
2	ТРК	РТС имеет 40% ее акций, 60% принадлежат ТРР (выше).	Аренда оборудования	
3	РРР	РТС принадлежат 100% ее акций.	Финансирование оборудования	
4	ФБЮ	РТС имеет 20% ее акций, остальные принадлежат двум директорам РТС.	Банк, финансы	
5	АСТ	Независимая компания, но 90% своих услуг она оказывает РТС или ТРР.	Консалтинг	
6	ЮАТ	Ранее РТС владела 70% ее акций, но продала половину из них в текущем году.	Розничная торговля оборудованием	
7	ДНК	РТС имеет 30% ее акций и принимает активное участие в принятии ключевых решений по развитию данной компании.	Казино и развлечения	
8	ЛОТ	Французская компания, в которой капитал РТС составляет 50%	Маркетинг и реклама	
9	ПИР	Эта компания основана РТС и двумя другими независимыми компаниями, с которыми у РТС имеется договор о совместной деятельности.	Маркетинг и реклама	
10	АБВ	РТС приобрела 80% ее акций за пять месяцев до конца отчетного периода.	Аренда оборудования	

ЗАДАНИЕ 6.14

Ниже представлен проект отчета о финансовой позиции компаний «Грин» и «Арроу» на 31 декабря 2010 года.

Отчет о финансовой позиции на 31 декабря 2010 года, \$000

	«Грин»	«Арроу»
<i>Внеоборотные активы</i>		
Основные средства	5260	2210
Инвестиции	<u>3750</u>	<u>-----</u>
	<u>9010</u>	<u>2210</u>
<i>Оборотные активы</i>		
Запасы	1300	1195
Дебиторская задолженность	1420	1620
Дебиторская задолженность «Арроу»	240	-----
Денежные средства	-----	160
	<u>2960</u>	<u>2975</u>
Итого активы	11 970	5185
<i>Капитал</i>		
Акционерный капитал (\$1 обыкновенные акции)	5000	2000
Нераспределенная прибыль	<u>4740</u>	<u>1000</u>
	<u>9740</u>	<u>3000</u>
<i>Обязательства</i>		
Кредиторская задолженность	1105	1420
Налог на прибыль	980	600
Задолженность (Грин)	-----	165
Задолженность по дивидендам	<u>145</u>	<u>-----</u>
	<u>2230</u>	<u>2185</u>
Итого капитал и обязательства	11 970	5185

Дополнительная информация:

1. Инвестиции, представленные в отчете о финансовой позиции «Грин», представляют собой прочие инвестиции и инвестиции в компанию «Арроу». «Грин» имеет договор о совместном равноценном контроле над компанией «Арроу» с компанией «Стимул».

2. 31 декабря 2010 года компания «Арроу» передала для «Грин» чек на сумму \$75 000 в счет частичной оплаты текущего счета партнера, что было зафиксировано в бухгалтерских книгах «Арроу», но не было отражено в книгах «Грин».

3. Запасы «Арроу» включают товары, приобретенные у компании «Грин» на сумму \$40 000. Компания «Грин» продает товары с наценкой 33,3%.

ЗАДАНИЕ

Подготовить консолидированный отчет о финансовой позиции по состоянию на 31 декабря 2010 года.

Рабочая таблица для составления консолидированного баланса

Статьи	«Грин»	«Арроу»	Корректирующие записи		Отчет группы
			дебет	кредит	
Внеоборотные активы					
Основные средства	5260	2210			
Инвестиции	3750				
Итого внеоборотные активы					
Оборотные активы					
Запасы	1300	1195			
Дебиторская задолженность	1420	1620			
Дебиторская задолженность «Арроу»	240				
Денежные средства		160			
Итого оборотные активы	2960	2975			
Итого активы	11 970	5185			
Акционерный капитал	5000	2000			
Нераспределенная прибыль	4740	1000			
Итого капитал	9740	3000			
Обязательства					
Кредиторская задолженность	1105	1420			
Налог на прибыль	980	600			
Задолженность «Грин»		165			
Задолженность по дивидендам	145				
Итого обязательства	2230	2185			
Итого капитал и обязательства	11 970	5185			

Раздел 7

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В ПРИМЕЧАНИЯХ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

7.1. IAS 33 «ПРИБЫЛЬ НА АКЦИЮ»

Цель

Цель настоящего Стандарта заключается в установлении принципов определения и представления прибыли на акцию, что позволит повысить качество сопоставления результатов деятельности различных организаций в одном и том же отчетном периоде, а также результатов деятельности одной и той же организации в различных отчетных периодах. Несмотря на некоторые недостатки информации о прибыли на акцию, обусловленные различиями в учетной политике, используемой при определении «прибыли», рассчитанный на основе единой методики знаменатель повышает качество финансовой отчетности. Основным предметом рассмотрения Стандарта является знаменатель в формуле расчета прибыли на акцию.

Определения

Антиразводнение – это увеличение прибыли на акцию или уменьшение убытка на акцию, являющееся результатом допущения конвертации конвертируемых инструментов, исполнения опционов или варрантов или выпуска обыкновенных акций после выполнения определенных условий.

Договор о выпуске акций с отложенным размещением – это соглашение о выпуске акций, которое зависит от выполнения определенных условий.

Акции с отложенным размещением (условно эмитируемые обыкновенные акции) – это акции, размещаемые по небольшой или нулевой сумме денежных средств при условии выполнения определенных условий, установленных в соглашении об условной эмиссии акций.

Разводнение – это уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытка на акцию, исходя из допущения, что потенциально обыкновенные акции конвертируются в обыкновенные акции при соблюдении определенных условий.

Опционы, варранты и их эквиваленты – это финансовые инструменты, которые дают их держателю право на приобретение обыкновенных акций.

Варрант – сертификаты, предоставляющие держателю право покупки ценных бумаг до момента их выпуска по фиксированной цене.

Выпуск прав на акции – согласно условиям выпуска существующим акционерам дается возможность приобрести дополнительные акции пропорционально уже имеющимся у них пакетам акций.

Обыкновенная акция – это долевой инструмент, который имеет более низкий статус по отношению ко всем другим классам долевых инструментов.

Потенциальная обыкновенная акция – это финансовый инструмент (или иной договор), который дает право его держателю на получение обыкновенных акций. Примерами потенциальных обыкновенных акций, являются:

– финансовые обязательства или долевые инструменты, включая привилегированные акции, конвертируемые в обыкновенные акции;

– опционы и варранты;

– акции, выпускаемые после выполнения условий, предусмотренных договорными соглашениями, например при покупке предприятия или других активов.

Опционы на продажу обыкновенных акций – договоры, предоставляющие право его держателю продать обыкновенные акции по фиксированной цене в течение определенного периода.

Краткое содержание стандарта

Настоящий Стандарт должен применяться компаниями, акции и потенциальные акции которых котируются на биржах, а также компаниями, которые осуществляют эмиссию акций или потенциальных акций для свободного обращения.

БАЗОВАЯ ПРИБЫЛЬ НА АКЦИЮ

Организация обязана производить расчет базовой прибыли на акцию в отношении прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации, и, в случае представления, прибыли или убытка от продолжающейся деятельности, приходящихся на держателей этих акций.

Базовая прибыль на акцию рассчитывается путем деления прибыли, причитающейся держателям обыкновенных акций материнской компании (числитель), на средневзвешенное число обыкновенных акций (знаменатель) за отчетный период.

Базовая прибыль на акцию показывает долю каждой обыкновенной акции материнской компании в финансовых результатах деятельности организации за отчетный период.

Для расчета базовой прибыли на акцию, причитающейся держателям обыкновенных акций материнской организации, следует определить:

а) прибыль или убыток от *продолжающейся* деятельности, приходящейся на материнскую организацию; и

б) прибыль (убыток), приходящаяся на материнскую организацию.

Суммы, обозначенные в пунктах (а) и (б), необходимо откорректировать на дивиденды по привилегированным акциям (после удержания налогов).

Для расчета базовой прибыли на акцию количество обыкновенных акций должно равняться средневзвешенному числу акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода. **Средневзвешенное число акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода**, – это число акций, находящихся в обращении на начало отчетного периода, скорректированное на количество выкупленных (или выпущенных) в течение периода акций, умноженное на взвешивающий временной коэффициент. Взвешивающий временной коэффициент определяется количеством дней, в течение которых акция находилась в обращении, и представляется долей от совокупного числа дней в периоде.

Если в течение отчетного периода была произведена льготная эмиссия акций, то дополнительные акции следует рассматривать как находящиеся в обращении в течение всего периода, поскольку льготная эмиссия приводит к увеличению числа акций без увеличения денежных средств.

Если выпуск акций произошел после конца отчетного периода, но до даты утверждения отчетности к выпуску, то для расчета показателя прибыли на акцию следует исходить из нового количества акций.

РАЗВОДНЕННАЯ ПРИБЫЛЬ НА АКЦИЮ

Организация обязана производить расчет разводненной прибыли на акцию в отношении прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации, и, в случае представления, прибыли или убытка от продолжающейся деятельности, приходящихся на держателей этих акций.

Для расчета разводненной прибыли на акцию организация обязана производить корректировку прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации, и средневзвешенного количества акций в обращение на воздействие,

Раздел 7. Раскрытие информации в примечаниях к финансовой отчетности

оказываемое всеми потенциальными обыкновенными акциями с разводняющим эффектом. Потенциальные обыкновенные акции должны учитываться как имеющие разводняющий эффект тогда, и только тогда, когда их конвертация в обыкновенные акции привела бы к снижению прибыли на акцию от продолжающейся деятельности. Например, опционы и варранты имеют разводняющий эффект, если их результатом является выпуск обыкновенных акций по цене ниже среднерыночной цены обыкновенных акций в течение периода.

Разводненная прибыль на акцию определяется с той же целью, что и базовая прибыль на акцию, а именно: определить долю участия каждой обыкновенной акции в результатах деятельности организации, но с учетом воздействия всех потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом, находившихся в обращении в течение периода. В результате:

– прибыль (убыток), приходящаяся на держателей обыкновенных акций материнской организации, увеличивается на посленалоговую сумму дивидендов и процентов, начисленных в течение периода по потенциальным обыкновенным акциям с разводняющим эффектом. А также корректируется с учетом любых изменений в доходах или расходах, которые возникли бы в результате конвертации потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом в обыкновенные акции;

и

– средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении увеличивается на средневзвешенное количество дополнительных обыкновенных акций, которые поступили бы в обращение, если допустить конвертацию всех потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом в обыкновенные акции.

Если выпуск потенциальных акций произошел после конца отчетного периода, но до даты утверждения отчетности к выпуску, то для расчета показателя прибыли на акцию следует исходить из нового количества акций.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Организация обязана раскрывать следующую информацию:

а) величины, использованные в качестве числителей в формуле расчета базовой и разводненной прибыли на акцию, и сверку этих величин с приходящимися на материнскую организацию прибылью или убытком за период;

б) средневзвешенное количество обыкновенных акций, использованное в качестве знаменателей в формулах расчета базовой и разводненной прибыли на акцию, а также взаимную сверку этих знаменателей. В данных по сверке должен указываться индивидуальный эффект каждого класса инструментов, влияющего на прибыль на акцию;

в) инструменты (в том числе акции с отложенным размещением), которые в будущем могут иметь разводняющий эффект на прибыль на акцию, но которые не были включены в расчет разводненной прибыли на акцию по причине того, что на представляемый период (периоды) они имели антиразводняющий эффект;

ТЕСТЫ

1. Требования IAS 33 распространяются на:

1. Все компании.
2. Частные компании.
3. Компании, акции и потенциальные акции которых котируются на бирже.

2. Антиразводняющий эффект – это:

1. Увеличение прибыли на акцию при конвертации конвертируемых инструментов в обыкновенные акции.
2. Уменьшение прибыли на акцию при конвертации конвертируемых инструментов в обыкновенные акции.

3. Увеличение прибыли на акцию при конвертации обыкновенных акций в конвертируемые инструменты.

3. Разводняющий эффект – это:

1. Увеличение прибыли на акцию при конвертации конвертируемых инструментов в обыкновенные акции.
2. Уменьшение прибыли на акцию при конвертации конвертируемых инструментов в обыкновенные акции.
3. Увеличение прибыли на акцию при конвертации обыкновенных акций в конвертируемые инструменты.

4. Пут-опционы на обыкновенные акции – это договоры, предоставляющие их держателю право на:

1. Покупку обыкновенных акций.
2. Продажу обыкновенных акций;.
3. Покупку или продажу обыкновенных акций.

5. Базовая прибыль на акцию определяется исходя из суммы прибыли, причитающейся:

1. Держателям обыкновенных акций материнской компании.
2. Держателям обыкновенных акций и привилегированных акций материнской компании.
3. Держателям обыкновенных акций, привилегированных акций и неконтрольной доли участия группы.

6. Базовая прибыль на акцию рассчитывается путем деления числителя на число обыкновенных акций, находящихся в обращении (знаменатель):

1. По состоянию на начало отчетного периода.
2. Рассчитанное как средневзвешенное значение за отчетный период.
3. По состоянию на конец отчетного периода.

7. Взвешивающий временной коэффициент – это число ??????, в течение которых акции находятся в обращении:

1. Дней.
2. Недель.
3. Месяцев.

8. Акции, выпущенные в целях погашения обязательства, включаются в расчет прибыли на акцию с:

1. Даты заключения договора о предоставлении услуг.
2. Даты завершения предоставления услуг.
3. Даты совершения оплаты.

9. Акции, которые будут выпущены при конвертации безусловно конвертируемого инструмента, включаются в расчет базовой прибыли на акцию с:

1. Даты заключения договора.
2. Даты конвертации.
3. Даты регистрации новых акций.

10. Расчет разводненной прибыли на акцию требуется, если:

1. Компания получила убытки.
2. В обращении находятся потенциальные акции.
3. Имело место приобретение дочерней компании.

11. Разводняющие потенциальные акции должны считаться конвертированными в акции:

1. По состоянию на начало отчетного периода.
2. На дату эмиссии потенциальных акций.
3. По состоянию на начало отчетного периода или на дату эмиссии потенциальных акций, если такая дата является более поздней.
4. По состоянию на конец отчетного периода.

12. Вы выпустили некоторое количество облигаций с высоким процентным доходом, которые в результате конвертации имели бы антиразводняющее действие. Они будут включаться:

1. В расчет базовой прибыли на акцию.
2. В расчет разводненной прибыли на акцию.
3. Ни в один из предложенных выше расчетов.

13. Опционы и варранты создают разводняющий эффект, когда они приводят к эмиссии акций по цене, которая:

1. Выше среднего рыночного курса акций за отчетный период.
2. Ниже среднего рыночного курса акций за отчетный период.
3. Равна среднему рыночному курсу акций за отчетный период.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 7.1

Имеются следующие исходные данные:

	2009 г.	2010 г.
Прибыль распределения в качестве дивидендов по обыкновенным акциям	\$55 500	\$58 800

Структура капитала

Обыкновенные акции по 50 центов составляют \$100 000

ЗАДАНИЕ

Рассчитать прибыль на акцию за год, закончившийся 31 декабря 2010 г. (со сравнительной информацией).

ЗАДАНИЕ 7.2

Исходные данные приведены в задании 7.1. 1 февраля 2010 г. была осуществлена льготная эмиссия 1 новой акции на каждые 4 находящиеся в обращении. Льготная эмиссия не отображена в структуре капитала задании 7.1.

ЗАДАНИЕ

Рассчитать прибыль на акцию за год, закончившийся 31 декабря 2010 г. (со сравнительной информацией).

ЗАДАНИЕ 7.3**Имеется следующая информация:**

Прибыль после налогов за:

год, закончившийся 31 декабря 2009 г.....	\$40 000
год, закончившийся 31 декабря 2010 г.....	\$50 000

Капитал (до выпуска прав): 200 000 обыкновенных акций номиналом 50 центов

1 октября 2010 г. был осуществлен выпуск прав на покупку 1 акции за 3 долл. на каждые 4 акции в обращении. Цена на акции до осуществления прав составляла 3,60 долл.

ЗАДАНИЕ

Рассчитать прибыль на акцию за год, закончившийся 31 декабря 2010 г. (со сравнительной информацией).

Алгоритм решения

1. Расчет теоретической стоимости акций после реализации прав
2. Расчет премиального эффекта (справедливая стоимость акций перед реализацией прав/теоретическая стоимость акций после реализации прав)
3. Расчет средневзвешенного количества акций в обращении. При расчете средневзвешенного количества акций в обращении требуется скорректировать количество акций в обращении **до выпуска прав** на премиальных эффект.
4. Расчет разводненной прибыли на акцию

ЗАДАНИЕ 7.4

В течение периода в обращении находились обыкновенные акции номиналом 25 центов на сумму 100 000 долл.

Некоторые представители высшего руководства компании получили опционы, дающие право подписки на обыкновенные акции в течение 2014–2016 гг. по 80 центов за акцию. За год, окончившийся 31 декабря 2010 г., опционы были предоставлены в отношении 50 000 акций.

Средняя справедливая стоимость обыкновенной акции за год составляла 1,20 долл. за акцию. Прибыль после налогов в 2010 г. составила 50 000 долл.

ЗАДАНИЕ

Рассчитать базовую и разводненную прибыль на акцию за год, закончившийся 31 декабря 2010 г.

ЗАДАНИЕ 7.5

В течение периода в обращении находились обыкновенные акции номиналом 25 центов на сумму 100 000 долл.

В 2010 г. компания эмитировала 10%-ые облигации на сумму 100 000 долл., конвертируемые в обыкновенные акции 31 декабря 2015 г. В результате конвертации облигации стоимостью \$100 будут обменены на 140 акций.

Прибыль после процентов по облигациям и налогов за год, закончившийся 31 декабря 2010 г., составила \$50 000. Ставка налога на прибыль равна 20%.

ЗАДАНИЕ

Рассчитать разводненную прибыль на акцию за год, закончившийся 31 декабря 2010 г.

7.2. IAS 24 «РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ»

Цель

Цель настоящего стандарта состоит в том, чтобы обеспечить раскрытие информации в финансовой отчетности о взаимоотношениях со связанными с организацией сторонами. Информация о связанных сторонах, а также об операциях и незавершенных расчетах с ними, может влиять на оценку деятельности компании пользователями финансовой отчетности, особенно на предмет возможных рисков и перспектив развития компании.

Определения

Связанная сторона – это сторона, которая может контролировать другую или оказывать на нее значительное влияние в процессе принятия финансовых или операционных решений. Сторона считается связанной с организацией, если:

- ✓ контролирует организацию или контролируется ею, либо вместе с организацией является объектом совместного контроля;
- ✓ осуществляет совместный контроль над организацией (но предприниматели, осуществляющие совместный контроль над совместной деятельностью между собой, не являются связанными сторонами);
- ✓ имеет долю в организации, обеспечивающую ей значительное влияние на эту организацию;
- ✓ является ассоциированной организацией данной организации;
- ✓ входит в состав ключевого управленческого персонала организации или её материнской организации;
- ✓ является близким родственником любого лица в вышеупомянутых пунктах; или
- ✓ представляет собой план вознаграждений по окончании трудовой деятельности в интересах наемных работников данной организации или любой организации, являющейся связанной стороной данной организации.

Не являются связанными сторонами:

- ✓ две компании, просто потому, что у них один и тот же директор, если он не влияет на политику обеих компаний в их взаимных операциях;
- ✓ организации, предоставляющие финансовые ресурсы, профсоюзы, коммунальные службы, правительственные учреждения и агентства, – просто в силу их обычного взаимодействия с организацией (при том, что они могут влиять на степень свободы действий организации или принимать участие в процессе принятия решений);
- ✓ отдельный покупатель, поставщик и т.д., с которым организация проводит сделку на крупную сумму, просто ввиду возникающей в результате этого экономической зависимости.

Операции между связанными сторонами – передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами, независимо от взимания платы.

Близкие родственники – те члены семьи частного лица, которые предположительно могут оказывать влияние на это лицо, либо сами оказываться под его влиянием в процессе взаимодействия с организацией. К ним могут быть отнесены:

- гражданский супруг и дети частного лица;
- дети гражданского супруга частного лица; и
- иждивенцы частного лица или его гражданского супруга.

Контроль – право управлять финансовой и операционной политикой организации, позволяющее получать выгоды от её деятельности.

Значительное влияние – это возможность участия в принятии решений по финансовой и оперативной политике организации, но не контроль над такой политикой. Значительное влияние может достигаться через долевое владение, по уставу или по соглашению.

Совместный контроль – это согласованное по договору распределение контроля над экономической деятельностью.

Ключевой управленческий персонал – это лица, облеченные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля за деятельностью организации, в том числе любой (исполнительный или неисполнительный) директор такой организации.

Краткое содержание стандарта

Взаимоотношения между связанными сторонами – обычное явление для бизнеса во всем мире. Например, компании часто осуществляют часть своих коммерческих операций через дочерние компании, ассоциированные компании, или совместные компании. Материнская компания может контролировать или оказывать значительное влияние на финансовые и оперативные решения компании, получающей инвестиции, особенно с точки зрения ценообразования и условий кредитования.

Взаимоотношения со связанными сторонами могут влиять на прибыль или убытки отчитывающейся компании. Связанные стороны могут вступать в сделки, условия которых отличаются от условий сделок, которые могут быть заключены с несвязанными сторонами.

На прибыль и финансовое положение компании могут влиять взаимоотношения со связанными сторонами, даже если операции со связанными сторонами не производятся. Материнская компания может дать инструкции другим компаниям группы, ограничивающие коммерческую деятельность этих компаний. Например, материнская компания может ограничить торговые операции дочерней компании пределами одной страны или ввести ограничения на ассортимент товаров дочерней компании, или запретить проводить самостоятельные исследования и разработки. Некоторые производители автомобилей в Западной Европе производят разные части автомобилей в разных странах с тем, чтобы ни одна из стран не производила все части. Это дает компаниям определенные преимущества в ведении переговоров с профсоюзами и правительствами и позволяет добиваться некоторых льгот, поскольку компании могут угрожать переводом производства в другую страну. Материнская компания осуществляет централизованный контроль за дочерними компаниями, которые не могут функционировать как независимые компании.

При рассмотрении любых взаимоотношений со связанной стороной следует обращать внимание на содержание этих взаимоотношений, а не только на их юридическую форму.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Взаимоотношения материнских и дочерних компаний подлежат раскрытию в финансовой отчетности, независимо от того проводились ли операции между связанными сторонами в отчетном периоде или нет. Это важно, поскольку материнская компания может определять оперативную и финансовую стратегии других членов группы.

Отчитывающаяся компания должна раскрывать информацию о названии своей материнской компании и, если материнских компаний в группе несколько, головной (материнской) компании. Например, если материнская компания отчитывающейся компании в свою очередь является дочерней компанией другой компании, то она не является контролирующей компанией. Необходимо установить, какая компания находится во главе этой группы компаний, чтобы определить контролируемую компанию.

Если ни материнская компания отчитывающейся компании, ни головная (материнская) компания не публикуют финансовой отчетности, требуется раскрытие информации о названии следующей по старшинству материнской компании в этой структуре, которая публикует финансовую отчетность.

Требования раскрытия информации о взаимоотношениях между материнскими и дочерними компаниями в рамках настоящего Стандарта являются дополнительными к положениям IAS 27, 28 и 31, которые требуют соответствующего раскрытия информации о крупных инвестициях (включая перечень и описание этих инвестиций) в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые компании.

Требуется *раскрытие информации о вознаграждении ключевого управленческого персонала* в целом и по категориям:

- 1) краткосрочные вознаграждения работникам;
- 2) вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- 3) другие долгосрочные вознаграждения работникам;
- 4) выходные пособия; и
- 5) компенсационные выплаты долевыми инструментами (выплаты акциями).

Например, в дополнение к стандартному вознаграждению, предусмотренному для ключевого управленческого персонала, три исполнительных директора получили займы по пониженной ставке процента. Эта информация подлежит раскрытию в финансовой отчетности, вместе с подробным описанием условий предоставления займов. Информация о наличии просроченных займов также должна раскрываться. Информация о займах должна раскрываться и в том случае, если они представляются на условиях основной процентной ставки, а не пониженной.

Для того чтобы пользователи финансовой отчетности могли составить свое *мнение о влиянии взаимоотношений между связанными сторонами на отчитывающуюся компанию, следует раскрывать информацию о взаимоотношениях между связанными сторонами в случаях, когда существует контроль, независимо от того, проводились ли операции между связанными сторонами.*

Если между связанными сторонами проводились какие-либо операции, отчитывающаяся компания должна раскрывать информацию о содержании отношений между связанными сторонами, а также информацию об операциях и незавершенных расчетах с группой в такой степени, в которой это необходимо для понимания возможного влияния взаимоотношений со связанными сторонами на финансовую отчетность компании.

Финансовая отчетность, как минимум, должна раскрывать следующую информацию:

- 1) объемы операций между связанными сторонами;
- 2) сумма незавершенных расчетов и:
 - их сроки и условия, включая информацию о том, гарантированы ли они, и в каком виде эти расчеты будут осуществляться; и
 - детальную информацию о предоставленных или полученных гарантиях;
- 3) резерв на покрытие сомнительных долгов, связанный с незавершенными расчетами; и
- 4) расходы, признанные в течение отчетного периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов, которые должны были быть получены от связанных сторон.

Классификация сумм к получению и к оплате связанными сторонами по различным категориям является дополнительным требованием к требованиям раскрытия информации, содержащимся в IAS 1.

Информация должна раскрываться отдельно по каждой из следующих категорий:

- a) материнская компания;
- b) компании, над которыми осуществляется совместный контроль, или компании, на которые оказывается значительное влияние;
- c) дочерние компании;
- d) ассоциированные компании;
- e) совместные компании, в которых отчитывающаяся компания является участником;
- f) ключевой управленческий персонал отчитывающейся компании или ее материнской компании; и
- g) другие связанные стороны, в том числе основные акционеры.

Список категорий (видов компаний) может быть расширен для обеспечения всестороннего анализа имеющихся у отчитывающейся компании незавершенных расчетов, позволяющий соотнести эти расчеты с операциями между связанными сторонами.

Ниже представлены примеры операций, требующие соответствующего раскрытия в финансовой отчетности, если они осуществляются между связанными сторонами:

- ✓ закупки и продажи товаров (готовых или незавершенных);
- ✓ закупки и продажи имущества и других активов;

Раздел 7. Раскрытие информации в примечаниях к финансовой отчетности

- ✓ оказание или получение услуг;
- ✓ аренда;
- ✓ передача исследований и разработок;
- ✓ лицензионные соглашения;
- ✓ финансовые соглашения (в том числе займы и взносы в уставный капитал в денежной или натуральной форме);
- ✓ предоставление гарантий и залогов; и
- ✓ расчеты по обязательствам, которые осуществляются от имени отчитывающейся компании или самой отчитывающейся компанией от имени другой стороны.

Аналогичные по экономическому содержанию статьи могут раскрываться в совокупности, за исключением случаев, когда раздельное раскрытие информации необходимо для понимания влияния операций между связанными сторонами на финансовую отчетность отчитывающейся компании.

ТЕСТЫ

1. Компании, входящие в группу, считаются связанными сторонами:

1. Иногда.
2. Никогда.
3. Всегда.

2. Операции внутри группы компаний и незавершенные расчеты отражаются в:

1. Консолидированной финансовой отчетности.
2. Финансовой отчетности отдельных компаний.
3. Нигде не отражаются.

3. Материнская компания может контролировать или оказывать значительное влияние на деятельность дочерней компании в сфере:

1. Финансовой политики.
2. Оперативной политики.
3. В обеих сферах.

4. Могут ли взаимоотношения со связанными сторонами влиять на прибыль и финансовое положение компании, если операции со связанными сторонами не производятся:

1. Да.
2. Нет.

5. Кто является связанной стороной:

1. Основные акционеры компании.
2. Профсоюзы.
3. Ключевой управленческий персонал.
4. Покупатели.
5. Все поставщики.
6. Все правительственные учреждения.
7. Родственники любого из сотрудников компании.

6. Основной акционер может избежать последствий, вызванных операциями между связанными сторонами, путем осуществления части сделок через свою жену, или своего мужа, если в этих сделках участвует компания, инвестором которой является он или она.

1. Верно.
2. Неверно.
3. Иногда.

7. Если компании, принадлежащие одной группе, оказывают друг другу услуги без взимания платы, расценивается ли это как операции между связанными сторонами:

1. Да.
2. Нет.

8. Ближайшие родственники связанной стороны. Всегда ли брат лица, являющегося связанной стороной, сам является связанной стороной:

1. Никогда.
2. Всегда.
3. Только если он может потенциально влиять на указанную связанную сторону или оказываться под ее влиянием в процессе деловых отношений с отчитывающейся компанией.

9. Вознаграждение за услуги директора, выплачиваемое компании-работодателю директора, а не напрямую директору:

1. Можно не отражать в финансовой отчетности.
2. Должно быть отражено в финансовой отчетности без ссылки на то, что деньги получает компания-работодатель, а не сам директор.
3. Должно быть отражено в финансовой отчетности с пояснением, кому выплачивается это вознаграждение.

10. Значительное влияние на деятельность компании – это:

1. Контроль деятельности компании.
2. Возможность участия в принятии решений в сфере финансовой и оперативной политики компании.
3. Владение 10% акций без представительства в совете директоров.

11. При рассмотрении взаимоотношений связанных сторон необходимо обращать внимание на:

1. Юридическую форму отношений.
2. Содержание отношений.
3. Ни на один из этих аспектов.

12. Два предпринимателя, осуществляющие совместный контроль над совместной компанией:

1. Всегда являются связанными сторонами.
2. Никогда не являются связанными сторонами.
3. Не всегда являются связанными сторонами.

13. Банк предоставляет строительной компании заем, обеспечивающий 90% ее потребностей в капитале. Владелец этой строительной компании является другом одного из исполнительных директоров банка. Заем предоставлен под залог имущества строительной компании. Является ли строительная компания связанной стороной?

1. Да.
2. Нет.

14. Компания Т торгует с компанией К. Они не принадлежат к одной группе компаний, но основным акционером их материнских компаний является одно и то же лицо. Являются ли компания Т и К связанными сторонами?

1. Да.
2. Нет.

15. Компания М покупает франшизу, чтобы управлять сетью ресторанов «Русская кухня» в городе Тула. Является ли компания М связанной стороной компании, которая продала ей франшизу.

1. Да.
2. Нет.

7.3. IFRS 8 «ОПЕРАЦИОННЫЕ СЕГМЕНТЫ»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в установлении перечня раскрытия информации, позволяющей пользователям финансовой отчетности анализировать характер и финансовые последствия тех видов деятельности, которыми занимается организация, а также экономические условия, в которых она работает. Настоящий Стандарт устанавливает требования к раскрытию информации об операционных сегментах компании, а также о производимой компанией продукции и предоставляемых услугах, географических регионах, в которых осуществляется ее деятельность, и крупных клиентах.

Определения

Операционный сегмент – это компонент компании:

1) осуществляющий деятельность, от которой она может зарабатывать выручку и нести расходы (включая выручку и расходы, связанные с совершением операций с другими компонентами той же организации);

2) операционные результаты деятельности которого на регулярной основе анализируются руководителем, отвечающим за принятие операционных решений, при распределении ресурсов на сегмент и оценке результатов его деятельности;

3) в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.

Операционный сегмент может осуществлять деятельность, которая еще не приносит выручки. Например, пусковые работы могут считаться операционными сегментами до получения выручки.

Руководитель, отвечающий за принятие операционных решений, – это лицо, функция которого состоит в выделении ресурсов и оценке результатов деятельности операционных сегментов компании. Часто ответственное лицо, принимающее операционные решения, является исполнительным директором компании или главным операционным директором, но это может быть и группа исполнительных директоров или иных лиц.

Краткое содержание стандарта

По мере укрупнения компании понимание того, как она функционирует:

- на различных рынках,
- при производстве различных товаров и предоставлении услуг;
- при обеспечении расширяющейся клиентуры

становится все более затруднительным, если только не предоставляется дополнительная информация.

Информация о компонентах компании, предлагаемых товарах и услугах, зарубежной деятельности и основной клиентуре представляет значимость для понимания и принятия решений о компании в целом. Пользователи осознают, что прогнозная оценка потоков денежных средств в будущие периоды представляет собой важнейший элемент решений о предоставлении инвестиций и займов.

Такая прогнозная оценка требует анализа неопределенности сроков и величины предполагаемого притока денежных средств в компанию, который, в свою очередь, влияет на потенциально возможные поступления денежных средств инвестору или кредитору. Пользователи также понимают, что эта неопределенность частично возникает в результате действия факторов, связанных с предлагаемыми компанией товарами и услугами, а также географическими регионами, в которых осуществляется ее деятельность.

Для различных сегментов характерны специфические риски, приводящие к формированию уникальных стоимостных показателей, и в результате потоки денежных средств различаются. Соответственно без декомпозиции представляется невозможным спрогнозировать по компании в целом общие суммы, сроки будущих потоков денежных средств или связанные с ними риски.

ОТЧЕТНЫЕ СЕГМЕНТЫ

Компания должна представлять отдельно информацию по каждому операционному сегменту, который:

- а) был выделен или сформирован в результате объединения двух или более сегментов;
- б) превышает количественные пороговые значения.

а) Критерии объединения

Часто, если операционные сегменты в течение продолжительного времени имеют схожие экономические характеристики, они демонстрируют схожие финансовые результаты деятельности. Например, если два операционных сегмента имеют схожие экономические характеристики в долгосрочной перспективе, можно ожидать, что средние значения валовой прибыли также будут схожими.

Два или более операционных сегментов могут быть объединены в единый операционный сегмент, если такое объединение соответствует основному принципу IFRS 8: сегменты имеют схожие экономические характеристики, а также схожи по всем нижеприведенным факторам:

- характеру продукции или услуг;
- характеру производственных процессов;
- виду или категории клиентов их продукции или услуг;
- способам распространения продукции или предоставления услуг;
- специфике нормативно-правовой базы (если это применимо), например, в области банковской, страховой деятельности, или коммунального хозяйства.

б) Количественные пороговые значения

Компания должна представлять отдельно информацию по операционному сегменту, если его показатели превосходят какое-либо из следующих количественных пороговых значений:

1) его выручка от продажи внешним клиентам, а также от операций с другими сегментами составляет не менее 10% от совокупной выручки (внутренней и внешней) всех операционных сегментов;

2) результат соответствующего сегмента, независимо от того, является ли он прибылью или убытком, составляет не менее 10% от:

- совокупного результата всех операционных сегментов в отношении прибыли, или
- совокупного результата всех операционных сегментов в отношении убытка,

в зависимости от того, какой показатель имеет более высокое значение.

3) его активы составляют не менее 10% от совокупных активов всех операционных сегментов.

Если совокупная выручка от продажи внешним клиентам по операционным сегментам составляет менее 75% от общей выручки компании, то следует дополнительно выделять операционные сегменты (даже если они не отвечают критериям) до тех пор, пока, как минимум, 75% выручки компании не будет приходиться на отчетные сегменты.

Операционные сегменты, показатели которых ниже какого-либо из количественных пороговых значений, могут рассматриваться в качестве отчетных, и информация по ним может раскрываться отдельно, если, по мнению руководства, информация по сегменту является полезной для пользователей.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Компания должна раскрывать следующую общую информацию:

а) факторы, используемые для выделения отчетных сегментов компании, включая организационную структуру (например, основывается ли организационная структура компании, исходя из различий в продукции и услугах, географических регионах, нормативной правовой базе, или комбинации факторов; проводилось ли объединение сегментов);

б) виды продукции и услуг, от продажи которых каждый отчетный сегмент получает свою выручку.

Организация должна раскрывать информацию в целях предоставления возможности пользователям оценить специфику, финансовые результаты и экономические условия ее хозяйственной деятельности.

По каждому периоду, за который представляется отчет о совокупном доходе, организация должна раскрыть следующее:

а) общую информацию;

б) информацию о прибыли или убытке отчетного сегмента, включая:

– конкретные показатели выручки и расходов, входящие в состав прибыли или убытка отчетного сегмента (в том числе выручку поступающую от внешних клиентов, процентную выручку, процентные расходы и амортизационные расходы);

– активы сегмента;

– обязательства сегмента;

– метод оценки;

в) результаты сверки выручки сегмента, прибыли или убытка отчетного сегмента, активов и обязательств сегмента и иных существенных статей сегмента с общими показателями организации.

Сверка показателей отчета о финансовом положении по отчетным сегментам с показателями отчета о финансовом положении организации должна проводиться на каждый конец отчетного периода. Информация за предыдущие периоды подлежит пересчету.

ТЕСТЫ

1. Компонент компании, который продает в основном или исключительно другим операционным сегментам компании:

1. Должен классифицироваться в качестве операционного сегмента.

2. Должен исключаться из состава операционных сегментов.

3. Может классифицироваться в качестве операционного сегмента.

2. IFRS 8 применяется в отношении:

(i) компаний, включенных в биржевой листинг;

(ii) компании, представляющей отчетность по МСФО, которая желает представить информацию об операционных сегментах;

(iii) всех компаний, представляющих отчетность по МСФО.

1. (i)–(ii).

2. (i)–(iii).

3. Если финансовая отчетность содержит как консолидированную финансовую отчетность материнской организации, так и отдельную финансовую отчетность материнской организации, сегментная информация требуется:

1. Только в консолидированной финансовой отчетности.

2. Только в отдельной финансовой отчетности материнской компании.
3. В обоих комплектах финансовой отчетности.

4. Операционные сегменты могут осуществлять хозяйственную деятельность, от которой выручка еще только ожидается, например деятельность по запуску производства.

1. Верно.
2. Неверно.

5. Расходы головного офиса:

1. Могут быть распределены на сегменты на надлежащей основе.
2. Не могут быть распределены на сегменты.
3. Должны быть распределены на сегменты на основе показателей их оборота.

6. Пенсионные планы организации:

1. Будут являться операционными сегментами.
2. Могут являться операционными сегментами.
3. Не будут являться операционными сегментами.

7. В качестве процентного соотношения продаж, прибыли или активов сегмент должен составлять, как минимум:

1. 5%.
2. 75%.
3. 10%.
4. 15%.

8. Совокупный показатель выручки, обеспечиваемой отчетными сегментами, должен составлять, как минимум:

1. 50%.
2. 55%.
3. 75%.
4. 80%.

9. Операционные сегменты, показатели которых не соответствуют ни одному из количественных пороговых значений:

1. Не могут рассматриваться как отчетные.
2. Должны объединяться, а информация по ним должна раскрываться в категории «все прочие сегменты».
3. Должны игнорироваться.

10. Если операционный сегмент в текущем периоде выделен в качестве отчетного сегмента, сегментные данные за предыдущий период:

1. Представлять не требуется.
2. Представляются по желанию.
3. Требуется представлять, за исключением случаев, когда необходимая информация отсутствует, и затраты по ее подготовке представляются чрезмерными.

Раздел 8 СПЕЦИАЛИЗИРОВАННЫЕ СТАНДАРТЫ

8.1. IAS 21 «ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ВАЛЮТНЫХ КУРСОВ»

Цель

Организация может вести деятельность, связанную с иностранной валютой, двумя способами. Она может совершать сделки в иностранной валюте или осуществлять зарубежную деятельность. Наряду с этим, в своей финансовой отчетности организация может представлять данные в иностранной валюте. Цель настоящего стандарта состоит в установлении порядка отражения операций в иностранной валюте и зарубежной деятельности в финансовой отчетности организации, а также пересчета показателей финансовой отчетности в валюту представления.

Основные вопросы заключаются в том, какой обменный курс (курсы) использовать и каким образом отражать в финансовой отчетности последствия изменений обменных курсов.

Определения

Курс закрытия – текущий валютный курс на конец отчетного периода.

Курсовая разница – разница, возникающая в результате пересчета одинакового количества единиц одной валюты в другую валюту по разным валютным курсам.

Валютный курс – коэффициент обмена одной валюты на другую.

Иностранная валюта – валюта, отличная от функциональной валюты организации.

Зарубежная деятельность – организация, являющаяся дочерней, ассоциированной, совместной организацией или филиалом отчитывающейся организации, деятельность которой базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличной от страны или валюты отчитывающейся организации.

Функциональная валюта – валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность.

Денежные статьи – имеющиеся единицы валюты, активы и обязательства к получению или выплате в фиксированных или определенных суммах единиц валюты. Например, наличные деньги и денежные средства, векселя к получению и к оплате, прочие активы и обязательства, имеющие определенное денежное выражение.

Неденежные статьи – за исключением денежных статей, все остальные статьи отчетности (например, запасы, основные средства, предоплаты).

Чистая инвестиция в зарубежную деятельность – величина доли отчитывающейся организации в чистых активах этой деятельности.

Валюта представления – валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

Текущий валютный курс – обменный курс для немедленных расчетов.

Валютная операция – это операция, деноминированная в иностранной валюте, или требующая расчета в ней, включая операции, возникающие, когда организация:

– покупает или продает товары или услуги, цены которых указаны в иностранной валюте;

- одалживает или занимает средства, когда суммы к погашению или к получению указываются в иностранной валюте;
- или
- каким-либо иным образом приобретает или реализует активы, или принимает на себя или погашает обязательства, выраженные в иностранной валюте.

Краткое содержание стандарта

Настоящий Стандарт применяется для учета операций в иностранной валюте и при пересчете финансовой отчетности зарубежных предприятий, включенных в финансовую отчетность организации.

Каждая организация, входящая в состав группы, должна определить свою функциональную валюту и измерять свои финансовые результаты и финансовое положение в этой валюте. При определении своей *функциональной валюты* организация принимает во внимание следующие факторы:

- а) валюту, которая оказывает основное влияние на продажные цены товаров и услуг (такой валютой часто является та, в которой выражаются продажные цены товаров и услуг и производятся расчеты по ним);
- б) валюту страны, конкурентные силы и конкурентные правила которой в основном определяют формирование цен на товары и услуги, производимые организацией;
- с) валюту, которая оказывает основное влияние на трудовые, материальные и другие затраты, связанные с поставкой товаров или услуг,
- а также
- д) валюта финансовых потоков (валюта, в которой компания получает кредиты или поступления от выпуска акций);
- е) валюта, в которой компания сохраняет поступления от операционной деятельности.

ОТРАЖЕНИЕ В ФУНКЦИОНАЛЬНОЙ ВАЛЮТЕ ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

При *первичном признании* в функциональной валюте *операция в иностранной валюте должна учитываться путем применения* к сумме в иностранной валюте текущего валютного курса между функциональной валютой и иностранной валютой *на дату осуществления операции*.

На конец каждого отчетного периода:

- денежные статьи в иностранной валюте подлежат пересчету с использованием курса закрытия;
- неденежные статьи в иностранной валюте, учтенные по исторической стоимости, подлежат пересчету по обменному курсу на дату совершения операции
- и
- неденежные статьи в иностранной валюте, учтенные по справедливой стоимости, подлежат пересчету по обменным курсам, действовавшим на дату определения справедливой стоимости.

Курсовые разницы, возникающие при расчете по денежным статьям или при пересчете денежных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они пересчитывались при первоначальном признании в течение отчетного периода или в предыдущей финансовой отчетности, подлежат признанию в прибыли или убытке в том периоде, в котором они возникают.

Когда прибыль или убыток по неденежной статье признается в прочем совокупном доходе, любой валютный компонент такой прибыли или такого убытка подлежит признанию в прочем совокупном доходе. И наоборот, когда прибыль или убыток по неденежной статье признан в прибыли или убытке, любой валютный компонент этой прибыли или этого убытка подлежит признанию в качестве прибыли или убытка.

Раздел 8. Специализированные стандарты

При смене своей функциональной валюты организация обязана прибегать к процедурам пересчета, применимым к новой функциональной валюте на перспективной основе, начиная с даты перехода на другую валюту.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ВАЛЮТЫ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ, ОТЛИЧНОЙ ОТ ФУНКЦИОНАЛЬНОЙ ВАЛЮТЫ

Организация может представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (или валютах). Если валюта представления отличается от функциональной валюты организации, она проводит пересчет своих результатов и финансового положения в валюту представления, с использованием следующих процедур (при условии, что функциональная валюта организации *не* является валютой *гиперинфляционной* экономики):

- все активы и обязательства как денежные, так и неденежные по каждому представленному отчету о финансовом положении (включая сравнительную информацию) подлежат пересчету по курсу закрытия на дату этого отчета о финансовом положении;
- доходы и расходы по каждому представленному отчету о совокупном доходе или отдельному отчету о прибылях и убытках (включая сравнительную информацию) подлежат пересчету по курсам на даты осуществления операций (или по среднему курсу соответствующего периода);
- все возникшие курсовые разницы подлежат признанию в прочем совокупном доходе.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Организация обязана раскрывать:

- а) сумму курсовых разниц, признанных в прибыли или убытке
- и
- б) чистые курсовые разницы, признанные в прочем совокупном доходе и сверку суммы этих курсовых разниц в начале и в конце периода.

Когда валюта представления отличается от функциональной валюты, этот факт подлежит отражению, равно как и сама функциональная валюта, а также причина, в силу которой используется другая валюта для представления.

ТЕСТЫ

1. Зарубежная деятельность – это:

1. Зарубежная компания, деятельность которой не является неотъемлемой частью деятельности материнской компании.
2. Филиал, ассоциированная компания, совместная компания или дочерняя компания, которые осуществляют деятельность в другой нежели отчитывающаяся компания стране.
3. Ни то, ни другое.

2. Валюта представления – это:

1. Валюта, используемая для представления финансовой отчетности.
2. Валюта страны местонахождения зарубежной компании, в которой она готовит отчетность.
3. Валюта, дающая наиболее высокую курсовую прибыль.

3. Курсовая разница – это:

1. Разница между двумя обменными курсами.
2. Разница, возникающая в результате отражения в отчетах того же количества единиц иностранной валюты по разным валютным курсам.
3. Средняя разница между обменными курсами на начало и конец периода.

4. Операции и инвестиции в иностранной валюте:

1. Снижают коммерческие риски;
2. Повышают коммерческие риски.
3. Ни то, ни другое.

5. Дата совершения операции – это:

1. Дата проведения расчетов.
2. Дата заключения контракта.
3. Дата отражения операции в бухгалтерской отчетности.

6. При повышении курса доллара США по отношению к рублю:

1. По дебиторской задолженности в долларах будет получено меньше средств в рублях.
2. По дебиторской задолженности в долларах будет получено больше средств в рублях.
3. На покрытие кредиторской задолженности в долларах будет потрачено меньшая сумма в рублях.

7. Если у компании есть чистые обязательства в долларах США, то снижение курса доллара США по отношению к рублю приведет к:

1. Курсовому убытку.
2. Курсовой прибыли.
3. Ни к убытку, ни к прибыли.

8. Если у компании есть чистые обязательства в долларах США, то повышение курса доллара США по отношению к рублю приведет к:

1. Курсовому убытку.
2. Курсовой прибыли.
3. Ни к убытку, ни к прибыли.

9. Монетарные статьи должны представляться с использованием:

1. Курса закрытия.
2. Курса на дату совершения операции.
3. Среднему курсу за год.

10. Немонетарные статьи должны представляться с использованием:

1. Курса закрытия.
2. Курса на дату совершения операции.
3. Среднему курсу за год.

11. Курсовая разница по монетарным статьям:

1. Учитывается как собственный капитал.
2. Учитывается в прибыли или убытках за период.
3. Не учитывается.

12. 1 октября 2009 года компания продала товар иностранному покупателю за \$100 000 и отразила дебиторскую задолженность в размере 720 000 усл. ед., причитающуюся к оплате 1 февраля 2010 года. На 31 декабря 2009 года обменный курс составлял \$1 = 7,5 усл. ед., но к 1 февраля курс обмена снизился до \$1 = 7,2 усл. ед. Какую сумму должна отразить компания как прибыль или убыток от курсовых разниц за 2010 год?

1. 0.
2. Прибыль в размере 30 000 усл. ед.
3. Убыток в размере 30 000 усл. ед.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 8.1

В течение года, окончившегося 31 декабря 2010 г., компания осуществила ряд хозяйственных операций, которые приведены ниже.

1. Продажа товаров в кредит 1 октября 2010 г. за £50 000. Покупатель произвёл оплату 3 декабря 2010 г.

2. Покупка товаров в кредит за £60 000. Товар был получен компанией 15 декабря 2010 г. но до конца года не был оплачен. Половина этих товаров находилась на складе компании на 31 декабря 2010 года.

3. 1 января 2010 г. был приобретен объект основных средств. За него было уплачено денежными средствами £200 000. Срок полезной службы этого объекта – 5 лет.

4. 3 декабря 2010 г. был получен долгосрочный кредит на сумму £800 000.

Функциональная валюта и валюта представления отчётности компании – доллар.

Курсы обмена на соответствующие даты: \$1 =

1 января 2010 г. £1,70

1 октября 2010 г. £1,65

3 декабря 2010 г. £1,50

15 декабря 2010 г. £1,40

31 декабря 2010 г. £1,35

ЗАДАНИЕ

Показать, как каждая из этих операций будет отображена в финансовой отчетности компании за год, окончившийся 31 декабря 2010 г.

Таблицы для решения

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2010 года (фрагмент)

Статьи	Операция 1	Операция 2	Операция 3	Операция 4
АКТИВЫ				
Основные средства				
Запасы				
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Долгосрочный кредит				
Кредиторская задолженность				

Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2010 года (фрагмент)

Статьи	Операция 1	Операция 2	Операция 3	Операция 4
Выручка от продаж				
Себестоимость реализованной продукции				
Амортизация				
Прибыль (убыток) от курсовых разниц				

ЗАДАНИЕ 8.2

ЗАДАНИЕ

На основании нижеприведенных данных рассчитайте эффект пересчета в валюту представления.

Дата образования компании	Дата	Курс руб. в \$
	30.05.2005	28,0813
	31.12.2006	26,3311
	средняя за 2007	25,5659
	31.12.2007	24,5462
	средняя за 2008	24,7959
	31.12.2008	29,3804

БАЛАНСОВЫЙ ОТЧЕТ	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2007	31.12.2008
	руб.		долл. США	
ВСЕГО АКТИВЫ	48 549 400	116 027 825		
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Уставный капитал	10 000	10 000		
Эффект пересчета в валюту представления				
<i>Нераспределенная прибыль</i>	<i>-2 776 240</i>	<i>-1 270 389</i>		
<i>Прибыль отчетного года</i>	<i>1 505 852</i>	<i>7 910 695</i>		
<i>Дивиденды</i>		<i>-6 325 000</i>		
Нераспределенная прибыль	-1 270 389	315 307		
ИТОГО СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ	-1 260 389	325 307		
КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	49 809 788	115 702 519		
ИТОГО СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	48 549 400	116 027 825		

ПЕРЕСЧЕТ В ВАЛЮТУ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ

Уставный капитал на начало периода по курсу на дату внесения уставного капитала на р/с, \$		
Уставный капитал по курсу закрытия, \$		
Курсовая разница по капиталу		
Нераспределенная прибыль прошлых лет на начало периода по курсу на начало периода, \$		
Нераспределенная прибыль прошлых лет на начало периода по курсу закрытия, \$		
Курсовая разница по капиталу		
Дивиденды по курсу на дату закрытия		
Дивиденды по курсу на дату выплаты		
Курсовая разница по дивидендам		
Прибыль периода по курсу закрытия		
Прибыль периода по среднему курсу		
Курсовая разница по отчету о прибылях и убытках		
Эффект от пересчета в валюту представления		

8.2. IAS 20 «УЧЕТ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОМОЩИ»

Цель

Целью настоящего Стандарта является установление правил учета и раскрытия информации о государственных субсидиях и других формах государственной помощи. Государственная помощь может принимать разнообразные формы, отличающиеся как по характеру предоставляемой помощи, так и по условиям, связанным с ней. Цель государственной помощи может состоять в том, чтобы побудить компанию принять такой курс действий, который она не приняла бы, если бы помощь не была предоставлена.

Определения

Государство – это собственно государство, государственные органы и аналогичные организации, в том числе местные, национальные или международные.

Государственная помощь – это прямые действия государства, направленные на обеспечение экономических выгод для компании или группы компаний, отвечающих определенным критериям. Государственная помощь в контексте данного Стандарта не включает косвенные выгоды, например, усовершенствование местной инфраструктуры или установление импортных тарифов с целью поддержки местных компаний.

Государственные субсидии – это государственная помощь в форме передачи компании ресурсов в обмен на соблюдение, в прошлом или в будущем, определенных условий, связанных с операционной деятельностью компании. К государственным субсидиям не относятся такие формы государственной помощи, которые не могут быть обоснованно оценены, а также такие операции с государством, которые не отличаются от обычных торговых операций компании. Государственные субсидии иногда обозначаются другими терминами, например, дотации, субвенции или премии.

Субсидии, относящиеся к активам, – это государственные субсидии, которые предоставляются на том основном условии, что компания-получатель должна купить, построить или приобрести иным каким-то способом долгосрочные активы. Прочие условия субсидии могут ограничивать вид активов, их местонахождение, а также сроки их приобретения или владения.

Субсидии, относящиеся к доходу, – это государственные субсидии, не относящиеся к активам.

Условно-безвозвратные займы – это займы, от погашения которых кредитор отказывается при выполнении определенных предписанных условий.

Краткое содержание стандарта

Государство несет ответственность за социально-экономическую политику. Одним из имеющихся в распоряжении государства способов воздействия на общество или экономику является создание финансовых стимулов, которые способствуют развитию общества или отрасли экономики в нужном направлении. Наиболее распространенные цели правительства и способы экономического стимулирования включают:

Экономическая цель	Способ экономического стимулирования
1	2
Снижение уровня безработицы	Субсидии на создание новых рабочих мест и обучение
	Субсидии на строительство новых заводов/предприятий и создание рабочих мест

1	2
Развитие туризма	Предоставление авиакомпаниям периодов, не облагаемых платой за посадку самолета; субсидирование строительства гостиниц
Охрана здоровья населения	Субсидии на организацию вывоза опасных материалов и промышленных отходов, например асбеста.
Снижение выбросов CO ₂	Снижение общего уровня потребления энергии за счет предоставления субсидий на мероприятия по сокращению потерь электроэнергии.

ПРИЗНАНИЕ СУБСИДИЙ

Государственные субсидии, в том числе неденежные субсидии по справедливой стоимости, не должны признаваться до тех пор, пока не будет существовать обоснованная уверенность, что:

- а) компания будет соответствовать условиям предоставления субсидий и
- б) субсидии будут получены.

Государственные субсидии должны признаваться в качестве дохода тех периодов, что и соответствующие расходы, которые они должны компенсировать на систематической основе. Они не должны кредитоваться прямо на счет капитал.

Государственная субсидия, которая предоставляется в качестве компенсации за уже понесенные расходы или убытки, или в целях оказания немедленной финансовой поддержки организации без каких-либо будущих соответствующих затрат, в обязательном порядке должна признаваться как доход периода, в котором она была назначена к получению.

Получение субсидии само по себе не представляет окончательного доказательства того, что условия её предоставления выполнены или будут выполнены.

Способ получения субсидии не влияет на выбор метода её учета. Таким образом, субсидия учитывается одинаково, независимо от того, получена ли она в денежной форме или в форме уменьшения обязательства перед государством.

Условно-безвозвратный заём от государства учитывается как государственная субсидия, когда имеется обоснованная уверенность в том, что компания удовлетворит условия, достаточные для невозвращения ссуды.

Льготный государственный заём под процентную ставку ниже рыночной отражается в учете как государственная субсидия. Такой заём надлежит признавать и оценивать в соответствии с IAS 39. Выгода при получении займа под процентную ставку ниже рыночной должна оцениваться как разность между его первоначальной балансовой стоимостью, определенной в соответствии с IAS 39, и суммой полученных поступлений. Организация обязана принимать во внимание условия и обязанности, выполненные или подлежащие выполнению при определении затрат, для компенсации которых предназначена льгота при получении займа.

После признания государственной субсидии все связанные с ней условные события учитываются в соответствии с IAS 37.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ О СУБСИДИЯХ

Приемлемые альтернативные способы отображения субсидий в отчете о финансовом положении:

- ✓ в качестве доходов *будущего периода*, а затем учитывается как доход в отчете о совокупном доходе на систематической и рациональной основе в течение срока полезного использования актива;
- ✓ вычитание из *балансовой стоимости* актива, таким образом субсидия признается доходом в течение срока полезного использования актива путем уменьшения величины начисляемой амортизации.

В отчете о совокупном доходе государственные субсидии:

- ✓ могут отображаться в составе общей статьи, например «другие доходы»; либо
- ✓ вычитаются из соответствующих расходов

НЕДЕНЕЖНЫЕ ГОСУДАРСТВЕННЫЕ СУБСИДИИ

Государственная субсидия может принимать форму передачи неденежного актива, такого, как земля или другие ресурсы, для использования компанией. В таком случае субсидия и актив обычно оцениваются по справедливой стоимости. Иногда применяется и альтернативный подход, при котором и актив, и субсидия учитываются по номинальной стоимости.

ВОЗВРАТ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ

Возврат государственных субсидий рассматривается как пересмотр бухгалтерской оценки в соответствии с IAS 8. Если субсидия частично или полностью подлежит возврату правительству, возвращаемая сумма должна быть вычтена из оставшейся величины государственной субсидии. Если возврату подлежит сумма, превышающая остаток несписанной части государственной субсидии, величина такого превышения должна немедленно отражаться в качестве расхода отчетного периода. Если возврат связан с субсидией, относящейся к активам, остаток должен увеличить балансовую стоимость актива. Увеличение балансовой стоимости актива может являться основанием для пересчета амортизации актива. Дополнительная амортизация, полученная в результате пересчета, должна немедленно признаваться в учете.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

В финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

- а) учетная политика, принятая для государственных субсидий, в том числе методы представления, принятые в финансовой отчетности;
- б) характер и размер государственных субсидий, признаваемых в финансовой отчетности, а также указание других форм государственной помощи, от которых компания получила прямую выгоду, и
- с) невыполненные условия и прочие условные события, связанные с государственной помощью, которая была признана.

ТЕСТЫ

1. Государственная помощь в контексте IAS 20 включает:

1. Непрямую помощь, такую как улучшение местной инфраструктуры.
2. Прямые действия по предоставлению экономических выгод компаниям, отвечающим определенным критериям.
3. Введение таможенных тарифов на импорт товаров.

2. Государственная субсидия – это:

1. Передача ресурсов компаниям, отвечающим определенным критериям.
2. Сделки с правительством, которые не отличаются от обычных торговых операций компании.
3. Предоставление правительственных гарантий.

3. В чем заключается влияние правительственной помощи на финансовую отчетность:

1. Финансовая отчетность не должна отражать правительственную помощь.
2. Финансовая отчетность должна отражать только 10% от общей суммы помощи.
3. Финансовая отчетность должна отражать получение правительственной помощи.

4. При получении уведомления о получении субсидии компания:

1. Отражает дебиторскую задолженность, но субсидии учитываются по кассовому методу (по факту поступления средств).
2. До поступления средств никаких учетных записей не делает.
3. Отражает дебиторскую задолженность, и субсидии учитываются по методу начислений.

5. Если государственные субсидии предназначены для компенсации определенных расходов, то они:

1. Заносятся в баланс тогда, когда возникают эти расходы.
2. Признаются в качестве дохода тех периодов, к которым относятся эти расходы.
3. Не учитываются.

6. Если субсидии относятся к амортизируемым активам, они:

1. Не должны признаваться, поскольку актив в конечном итоге не будет иметь стоимости.
2. Незамедлительно признаются в качестве прочих доходов.
3. Признаются в качестве дохода тех периодов, в которых начисляется амортизация.

7. В случае комплексной государственной помощи:

1. Может возникнуть необходимость разделить субсидию на части и признавать в качестве дохода на разных основаниях.
2. Если денежные средства поступают одновременно, они признаются как одна субсидия, если нет, то субсидия делится на части.
3. Субсидия учитывается по месту нахождения.

8. При предоставлении субсидии в целях оказания немедленной финансовой поддержки компании или в качестве компенсации затрат прошлых периодов:

1. Одна половина субсидии признается в текущем периоде, а другая – в последующем.
2. Субсидия капитализируется, поскольку не существует затрат, с которыми она могла бы быть соотнесена.
3. Субсидия признается в том периоде, в котором она была назначена к получению.

9. Отражения субсидий путем уменьшения стоимости актива на величину субсидии или в составе доходов будущих периодов являются двумя способами отражения субсидий в учете:

1. Верно.
2. Неверно.

10. Способы отражения субсидий путем уменьшения стоимости актива на величину субсидии или в составе доходов будущих периодов отличаются с точки зрения бухгалтерского учета субсидий. Однако схожесть этих способов состоит в следующем:

1. Сумма субсидии кредитуется в корреспонденции со счетом акционерного капитала.
2. Показывается только часть субсидии, которая относится к данному периоду.
3. Субсидия отражается в отчете о совокупном доходе.

11. Когда субсидия предоставляется в виде земельного участка или другого неденежного актива, она:

1. Должна отражаться в балансе по справедливой стоимости неденежного актива, при этом и земельный участок (неденежный актив) должен учитываться по этой стоимости.
2. Не должна отражаться в балансе по справедливой стоимости, так как земельный участок рассматривается как подарок.
3. Должна заноситься в баланс в виде земельного участка (в активе) по его справедливой стоимости и соотноситься с условным обязательством, отражаемым за балансом.

Раздел 8. Специализированные стандарты

12. Субсидия может быть отражена в отчете о финансовом положении как доходы будущих периодов и затем:

1. Показываться как различные расходы в течение периодов, соответствующих сроку полезного использования актива.
2. Признаваться в качестве дохода в течение периодов, соответствующих сроку полезного использования актива.
3. Амортизироваться путем отнесения на капитал в течение периода, соответствующего сроку полезного использования актива.

13. Если часть субсидии или вся субсидия должны быть возвращены правительству, то:

1. Компания должна использовать эту сумму для открытия дочерней компании.
2. Возврат должен в первую очередь отражаться как доход периода.
3. Возврат должен быть вычтен из величины остатков доходов будущих периодов, связанных с субсидией.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

ЗАДАНИЕ 8.3

В начале 2010 года компания получила 15 млн долл. от органа местного самоуправления в обмен на обязательство начать хозяйственную деятельность на его территории, причем полученные средства будут израсходованы на строительство новой фабрики общей стоимостью 80 млн долл., которая прослужит 40 лет.

ЗАДАНИЕ

Показать, как описанная ситуация должна быть отражена в отчете о финансовом положении и отчете о совокупном доходе по состоянию на 31.12.2010, если:

- а) рассматривать субсидию в качестве дохода будущих периодов;
- б) вычесть её при расчете балансовой стоимости фабрики.

Таблицы для решения

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2010 года (фрагмент)

Статьи	Вариант 1	Вариант 2
АКТИВЫ		
Основные средства		
ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Доходы будущих периодов		
КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Доходы будущих периодов		

Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2010 года (фрагмент)

Статьи	Вариант 1	Вариант 2
Амортизация фабрики		
Государственная субсидия		

ЗАДАНИЕ 8.4

Компания получила субсидию в размере 10 млн долл. на создание 100 новых рабочих мест в регионе, которые должны просуществовать не менее 4 лет. Цель субсидии – покрыть затраты на создание рабочего места, расходы, связанные с простоями, а также непрерывные затраты на поддержание рабочего места в течение 4 лет. Стороны предполагают, что структура расходов на трудоустройство 1 нового работника будет следующей: создание рабочего места в год \$20 000, простои \$12 000, заработная плата и начисления за год \$30 000, заработная плата и начисления за 2–4 годы \$90 000.

В первом году на работу принято 100 человек. За год они 4 месяца работали, включая простои (этим все предполагаемые простои исчерпываются).

ЗАДАНИЕ

Рассчитайте суммы, подлежащие включению в отчет о совокупном доходе в 1–5 годы.

Таблица для решения

Отчет о совокупном доходе (фрагмент)

Статьи	Год 1	Год 2	Год 3	Год 4	Год 5
РАСХОДЫ					
Создание рабочих мест					
Расходы, связанные с простоями					
Затраты на поддержание рабочего места					
<i>Государственная субсидия</i>					

ЗАДАНИЕ 8.5

Компания получила субсидию от правительства на создание производства в стране. Имеются следующие данные о субсидии и соответствующих расходах, \$000:

Статьи	Субсидия	Расходы	Примечания
Стоимость завода	30	80	Срок полезного использования – 40 лет Нулевая ликвидационная стоимость В год 1 производятся амортизационные отчисления в полном годовом объеме.
Новые рабочие места	10	40	Все затраты на создание рабочих мест и простои будут понесены в год 1.
Сохранение рабочих мест в течение 4 лет	12		

ЗАДАНИЕ

Рассчитать сумму субсидии, которая должна быть отражена в отчете о совокупном доходе 1-ом и 2-ом году.

Таблица для решения

Отчет о совокупном доходе (фрагмент)

Статьи	Год 1	Год 2
Государственная субсидия		

8.3. IAS 41 «СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО»

Цель

Цель настоящего Стандарта – установление порядка учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности.

Определения

Сельскохозяйственная деятельность – управление биотрансформацией биологических активов в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов.

Сельскохозяйственная продукция – продукция, собранная с биологических активов компании.

Биологический актив – животное или растение.

Биотрансформация – состоит из процессов роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.

Группа биологических активов – совокупность животных или растений.

Сбор сельскохозяйственной продукции – отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива.

Потребляемые биологические активы – это активы, которые собираются в виде сельскохозяйственной продукции или продаются в виде биологических активов.

Плодоносящие биологические активы – все прочие биологические активы, не являющиеся потребляемыми. Плодоносящие биологические активы – это самовоспроизводящиеся активы в отличие от просто сельскохозяйственной продукции.

Зрелые биологические активы – это те, которые достигли нужной кондиции и готовы к уборке/продаже (потребляемые биологические активы), или те, которые способны давать регулярные урожаи/приплод (плодоносящие биологические активы).

Активный рынок – это рынок, где соблюдаются все следующие условия:

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

Краткое содержание стандарта

Настоящий Стандарт охватывает следующие объекты, касающиеся сельскохозяйственной деятельности:

- ✓ биологические активы;
- ✓ сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора;
- ✓ государственные субсидии, выданные в отношении биологических активов, учитываемых по справедливой стоимости.

Настоящий Стандарт не применяется для учета:

- ✓ земли сельскохозяйственного назначения (см. IAS 16 и IAS 40);
- ✓ нематериальных активов сельскохозяйственного назначения (см. IAS 38).

Настоящий Стандарт применяется для учета сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора. Полученная в результате сбора продукция представляет собой продукт биологических активов предприятия. Для учета продукции после ее сбора применяется IAS 2 или другой соответствующий стандарт. Настоящий Стандарт не рассматривает процесс переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора. Например, процессы преобразования винограда в вино могут выступать как логическое продолжение сельскохозяйственной деятель-

ности и иметь определенное сходство с биологической трансформацией, такая переработка не соответствует определению сельскохозяйственной деятельности, приведенному в IAS 41.

В таблице ниже приведены примеры биологических активов, сельскохозяйственной продукции и продуктов, являющихся результатом переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора:

Биологические активы	Сельскохозяйственная продукция	Продукты, являющиеся результатом переработки после сбора (вне сферы применения IAS 41)
Овцы	Шерсть	Пряжа, ковер
Деревья в лесонасаждениях	Бревна	Пиломатериалы
С/х растения	Хлопок	Волокно, одежда
	Убранный свекла	Сахар
Молочный скот	Молоко	Сыр
Свиньи	Туши	Колбасные изделия, копченый окорок
Кустарники	Листья	Чай, высушенный табак
Виноградная лоза	Виноград	Вино
Плодово-ягодные деревья	Собранные фрукты	Переработанные фрукты

Сельскохозяйственная деятельность включает различные направления деятельности, такие, как животноводство, лесное хозяйство, выращивание однолетних и многолетних культур, садоводство, выращивание бахчевых культур, рыбоводство и пр. Среди всего этого многообразия можно выделить ряд общих характеристик:

- ✓ *способность к изменению*: животные и растения поддаются биотрансформации;
- ✓ *управление изменениями*: управление способствует биотрансформации путем создания благоприятных или, по крайней мере, стабильных условий (например, поддержание определенного уровня питательных веществ, влажности, температуры, плодородия и света). Сбор продуктов, вырабатываемых неуправляемыми источниками (например рыбный промысел в океане) не является сельскохозяйственной деятельностью (следовательно, выходит за рамки данного стандарта);

- ✓ *оценка изменений*: в рамках оперативного управления производится оценка и контроль за изменениями качественных показателей (например, генетических характеристик, плотности, спелости, содержания жира или белка, прочности волокна), или количественных показателей (например, приплода, веса, кубических метров, длины или диаметра волокна, числа почек), происходящих в процессе биотрансформации.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Компания должна признавать биологический актив или сельскохозяйственную продукцию исключительно в случаях, когда:

- 1) компания контролирует актив в результате прошлых событий;
- 2) существует вероятность притока в компанию будущих экономических выгод, связанных с активом и
- 3) справедливую стоимость актива или себестоимость актива можно оценить с достаточной степенью достоверности.

Биологический актив должен оцениваться в момент первоначального признания и по состоянию на конец каждого отчетного периода – по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, кроме случаев, когда справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности. Сбытовые расходы включают: комиссионные брокерам/дилерам, сборы регулирующих органов, налоги на передачу собственности и пошлины. К сбытовым расходам не относятся транспортные и прочие расходы по доставке активов на рынок.

Раздел 8. Специализированные стандарты

Сельскохозяйственную продукцию, собранную с биологических активов компании, следует оценивать по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов на момент сбора урожая.

Определение справедливой стоимости

Если сделки с биологическим активом или сельскохозяйственной продукцией совершаются на активном рынке, справедливую стоимость актива целесообразно определять исходя из его котировки на данном рынке. Если компания имеет доступ к нескольким активным рынкам, используется цена наиболее подходящего из них (например который предполагается использовать). При отсутствии активного рынка компания для определения справедливой стоимости использует один или несколько из нижеуказанных показателей:

- ✓ цену последней сделки на рынке при условии, что в период между датой совершения сделки и отчетной датой не произошло существенных изменений хозяйственных условий;
- ✓ рыночные цены на аналогичные активы, скорректированные с учетом отличий;
- ✓ отраслевые показатели.

Иногда могут отсутствовать рыночные цены или другие стоимостные показатели биологического актива, находящегося в определенном состоянии на данный момент времени. В таких случаях для определения справедливой стоимости компания использует дисконтированную стоимость ожидаемых от актива чистых денежных потоков. При этом применяется коэффициент дисконтирования, который рассчитывается исходя из сложившейся конъюнктуры рынка для денежных потоков до уплаты налогов.

Прибыли или убытки, возникающие при первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, а также от изменения справедливой стоимости биологического актива за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, следует учитывать при определении прибыли или убытка за период, в котором они имеют место.

Если справедливую стоимость определить невозможно, биологический актив должен оцениваться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от его обесценения. Как только появляется возможность определить справедливую стоимость биологического актива с достаточной степенью достоверности, его следует сразу же оценить по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. Если долгосрочный биологический актив удовлетворяет критериям классификации в качестве предназначенного для продажи, он должен учитываться в соответствии с IFRS 5.

ГОСУДАРСТВЕННЫЕ СУБСИДИИ

Не ограниченную условиями государственную субсидию, относящуюся к биологическому активу, отражаемому по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, следует признавать в качестве дохода того отчетного периода, в котором она становится подлежащей получению.

Если государственная субсидия, которая относится к биологическому активу, отражаемому по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, **предоставляется на определенных условиях** (в том числе, когда согласно условиям субсидии компания не должна заниматься тем или иным видом сельскохозяйственной деятельности), компании следует признавать государственную субсидию в составе доходов только после того, как выполнены условия предоставления государственной субсидии.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

При первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции требуется раскрытие следующей информации:

- a) совокупная прибыль (или убыток), возникшая в течение отчетного периода;
- b) изменение «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже»;
- c) описание каждой группы биологических активов (качественные или количественные характеристики);

d) для каждой группы – разделение расходуемых и плодоносящих, зрелых и незрелых биологических активов, исходя из соображений целесообразности.

Необходимо раскрывать характер деятельности, связанной с каждой группой биологических активов и оценки нефинансовых (натуральных) параметров.

Справедливая стоимость биологического актива за вычетом предполагаемых сбытовых расходов – это результат совокупности физических (например рост) и рыночных изменений (например повышение спроса). Компании следует раскрывать информацию, за счет каких факторов произошло изменение справедливой стоимости. Особенно данное раскрытие будет полезно пользователям отчетности в разрезе долгосрочных биологических активов.

Раскрытие информации о биологических активах, справедливая стоимость которых не может быть надежно оценена:

- a) описание биологических активов;
- b) объяснение того, почему справедливая стоимость не может быть надежно оценена;
- c) пределы, в которых, скорее всего, могла бы находиться справедливая стоимость по приблизительным оценкам;
- d) используемый метод начисления амортизации, применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;
- e) первоначальная стоимость;
- f) накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;
- g) прибыли или убытки от выбытия активов, оцененных по себестоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения.

Сверка балансовой стоимости должна также отражать следующие суммы, связанные с биологическими активами и включенные в чистую прибыль:

- a) убытков от обесценения;
- b) убытков от обесценения, компенсированных в отчетном периоде и
- c) амортизации.

Если в течение отчетного периода стало возможным надежно оценить справедливую стоимость биологических активов, которые ранее оценивались по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения, финансовая отчетность должна раскрывать описание биологических активов, объяснение того, почему оценка по справедливой стоимости стала возможной и влияние изменения.

ТЕСТЫ

1. IAS 41 применяется для учета сельскохозяйственной продукции:

1. До начала сбора и в момент сбора.
2. Только в момент сбора.
3. После окончания сбора.
4. До начала, в момент и после окончания сбора урожая.

2. Источники информации могут предлагать разные варианты оценки по справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции. Необходимо использовать:

1. Наиболее надежную оценку.
2. Наименьшую стоимость.
3. Среднюю стоимость.

3. Рыночные цены на биологический актив в его текущем состоянии могут отсутствовать. В таких случаях следует использовать:

1. Договорную цену.
2. Приведенную стоимость ожидаемых чистых денежных потоков, дисконтированных по текущей рыночной доналоговой ставке.
3. Любую оценочную величину.

4. При расчете справедливой стоимости биологического актива следует учитывать:

- (i) денежные потоки на финансирование активов;
- (ii) налогообложение;
- (iii) расходы на восстановление биологических активов после сбора урожая.

- 1) i.
- 2) i–ii.
- 3) i–iii.
- 4) Ни один из вышеперечисленных пунктов.

5. Справедливая стоимость биологического актива иногда может быть приблизительно равна его себестоимости, в частности в тех случаях, когда:

- (i) биотрансформация с момента возникновения первоначальных затрат была незначительной;
- (ii) не ожидается, что влияние биотрансформации на цену будет существенным;
- (iii) отсутствует активный рынок.

- 1) i.
- 2) i–ii.
- 3) i–iii.
- 4) Ни один из вышеперечисленных пунктов.

6. Прибыль, возникающая в момент первоначального признания биологического актива по справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже, должна включаться:

- 1. В расчет чистой прибыли за период, в котором она возникла.
- 2. В стоимость запасов.
- 3. В стоимость собственного капитала.

7. Прибыль может возникнуть на момент первоначального признания биологического актива:

- 1. Поскольку при определении справедливой стоимости биологического актива вычитаются ожидаемые расходы по продаже.
- 2. При рождении теленка.
- 3. В результате сбора урожая.

8. Если организация раньше оценивала биологический актив по его «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже», а новая справедливая стоимость не может быть оценена, то следует:

- 1. Продолжать оценивать биологический актив по его «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов по продаже» до его выбытия.
- 2. Оценивать биологический актив себестоимости.
- 3. Оценивать биологический актив по приведенной стоимости ожидаемых чистых денежных потоков, дисконтированных по текущей рыночной посленалоговой ставке.

9. Безусловная государственная субсидия, связанная с биологическим активом, оцениваемым по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, должна признаваться в качестве дохода:

- 1. Только по получении денежных средств.
- 2. Когда субсидия становится подлежащей получению.
- 3. Когда товары проданы.

10. Государственная субсидия, связанная с биологическим активом, оцениваемым по справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов на продажу и предоставляемая на определенных условиях, должна признаваться в качестве дохода:

- 1. Только по получении денежных средств.
- 2. Когда субсидия становится подлежащей получению.
- 3. Когда условия получения субсидии выполнены.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ**ЗАДАНИЕ 8.6**

На 1 января 2010 года у фермера было молочное стадо. В этом стаде было 100 двухлетних коров. Справедливая стоимость стада на эту дату составляла 5000 долл. Справедливая стоимость двухлетних животных на 31 декабря 2010 года составляла 60 долл. за голову. На 31 декабря 2010 г. справедливая стоимость трехлетних животных составляла 75 долл. за голову.

ЗАДАНИЕ

Определите справедливую стоимость стада на 31.12.2010 и покажите, за счет каких факторов произошли изменения в справедливой стоимости за отчетный период.

Таблица для решения

Показатели	Суммы, долл.
Справедливая стоимость стада на 1.01.2010	
Изменение за счет цены	
Изменение за счет роста (физические изменения)	
Справедливая стоимость стада на 31.12.2010	

ЗАДАНИЕ 8.7

По состоянию на 31 декабря 2009 года плантация включает 100 сосен, посаженных 10 лет назад. Данный вид сосны приобретает товарную ценность в возрасте 30 лет, после чего древесина используется в строительстве и производстве мебели. Средневзвешенная стоимость капитала компании составляет 6% годовых. Справедливая стоимость существует только для зрелых деревьев – она определяется в соответствии с ценами активного рынка. Справедливая стоимость (включающая затраты на доставку 100 бревен на рынок) зрелых деревьев такого же сорта, как растут на плантации, составляет:

На 31 декабря 2009 года – 171 долл. за единицу

На 31 декабря 2010 года – 165 долл. за единицу

ЗАДАНИЕ

1. Допуская, что денежные потоки с сегодняшнего дня и до момента сбора урожая будут несущественными, рассчитать справедливую стоимость плантации:

а) на 31 декабря 2009 года;

б) на 31 декабря 2010 года.

2. Проанализировать прирост стоимости между двумя отчетными датами по двум компонентам:

а) изменение цены;

б) физические изменения.

Таблица для решения

Показатели	Суммы, долл.
Справедливая стоимость деревьев на 31.12.2009	
Изменение за счет цены	
Изменение за счет роста (физические изменения)	
Справедливая стоимость деревьев на 31.12.2010	

8.4. IFRS 1 «ПРИНЯТИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ВПЕРВЫЕ»

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в том, чтобы обеспечить предоставление организацией в первой подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности такой высококачественной информации, которая:

- а) прозрачна для пользователей и позволяет проводить сравнения по всем представленным в отчетности периодам;
- б) задает надлежащий отправной пункт для ведения учета в соответствии с МСФО;
- в) может быть получена с такими затратами, которые не превышают приобретаемые пользователями выгоды.

Определения

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

Предполагаемая стоимость – условная величина, используемая для обозначения стоимости или амортизируемой стоимости на определенную дату (например на дату перехода на МСФО). Последующая амортизация предполагает, что компания первоначально осуществила признание актива или обязательства на эту определенную дату и что их стоимость была эквивалентна предполагаемой стоимости.

Первая финансовая отчетность по МСФО – первая годовая финансовая отчетность, которую компания составляет в соответствии с МСФО, подтверждая это ясным и безоговорочным заявлением о соответствии МСФО.

Первый отчетный период после перехода на МСФО – последний отчетный период, охватываемый первой финансовой отчетностью организации, подготовленной по МСФО.

Организация, которая впервые приняла МСФО, – организация, которая представляет свою первую финансовую отчетность по МСФО.

МСФО – Стандарты и Толкования, принятые советом по МСФО. Они включают:

- ✓ IFRS, IAS;
- ✓ Толкования, выпущенные Комитетом по толкованиям международной финансовой отчетности (IFRIC), или бывшим Постоянным комитетом по интерпретациям (SIC).

Вступительный отчет о финансовом положении по МСФО – вступительный отчет о финансовом положении организации на дату перехода на МСФО.

Прежние национальные правила учета – основа учета, которой пользовалась организация, впервые принявшая Международные стандарты, непосредственно перед принятием МСФО.

Краткое содержание стандарта

При переходе на международные стандарты финансовой отчетности организации необходимо:

- определить, какая финансовая отчетность будет первой по МСФО;
- подготовить вступительный отчет о финансовом положении по МСФО на дату перехода на эти стандарты;
- утвердить учетную политику, полностью соответствующую МСФО, и применить ее ретроспективно ко всем периодам, представленным в первой финансовой отчетности по МСФО;

8.4. IFRS 1 «Принятие международных стандартов финансовой отчетности впервые»

- принять решение о применении каких-либо возможных добровольных исключений, освобождающих от ретроспективного применения стандартов;
- применить обязательные исключения, когда ретроспективное применение стандартов не разрешается, и
- раскрыть в финансовой отчетности информацию, поясняющую особенности перехода на МСФО.

ВСТУПИТЕЛЬНЫЙ ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ

Организация обязана подготовить вступительный отчет о финансовом положении (табл. 8.1) по МСФО на дату перехода на Международные стандарты финансовой отчетности. Он является отправным пунктом для ведения учета организации в соответствии с МСФО.

Таблица 8.1

Основные аспекты подготовки вступительного отчета о финансовом положении

Порядок отражения в учете и отчетности	Влияние
Признание активов и обязательств в соответствии с требованиями МСФО	<p>Многие компании должны будут признать дополнительные активы и обязательства, например:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ инвестиции в недвижимость ✓ активы и обязательства по финансовой аренде ✓ пенсионные планы с установленными выплатами ✓ отложенные налоги ✓ резервы по обязательствам (юридическим или вытекающим из практики) ✓ производные финансовые инструменты
Прекращение признания активов и обязательств, не разрешенных МСФО	<p>Компании должны будут прекратить признание некоторых активов и обязательств, которые они признавали в соответствии с ранее использовавшимися национальными правилами, например:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ доходные вложения в материальные ценности ✓ внутренне созданные нематериальные активы ✓ резерв на капитальный ремонт основных средств ✓ резервы общего характера ✓ отложенные налоговые требования, когда возмещение не является вероятным
Классификация всех активов и обязательств в соответствии с МСФО	<p>Активы и обязательства, которые могут быть переклассифицированы:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ инвестиции в соответствии с IAS 39 ✓ незавершенное строительство в состав основных средств ✓ расходы будущих периодов исключаются из состава запасов.
Оценка всех активов и обязательств в соответствии с МСФО	<p>Активы и обязательства, оценка которых может измениться:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ основные средства (IAS 16) ✓ нематериальные активы (IAS 38) ✓ дебиторская задолженность (IAS 18) ✓ обязательства по вознаграждению работников (IAS 19) ✓ отложенные налоги (IAS 12) ✓ финансовые инструменты (IAS 39) ✓ резервы (IAS 37)

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

При подготовке первой финансовой отчетности по МСФО организация применяет учетную политику, соответствующую требованиям МСФО. Эта учетная политика должна отвечать требованиям каждого МСФО, который является действующим на конец ее первого отчетного периода по МСФО.

Выбранная учетная политика применяется ретроспективно при формировании вступительного отчета о финансовом положении по МСФО, а также информации за все периоды, представленные в первой финансовой отчетности по МСФО. Более ранние версии этих стандартов не применяются. Организация может применять стандарт, выпущенный на конец её первого отчетного периода, даже если этот стандарт не является обязательным, но допускается досрочное его применение.

Переходные положения в отдельных стандартах МСФО, а также указания, содержащиеся в стандарте IAS 8 в отношении изменений в учетной политике, должны применяться организациями, уже использующими МСФО, и не должны применяться компаниями, впервые использующими МСФО. Планируется, что в дальнейшем во все новые стандарты будут включаться специальные указания для компаний, впервые использующих МСФО.

Ряд стандартов предоставляет организациям возможность выбора порядка учета из нескольких вариантов. Организации должны внимательно подойти к определению учетной политики для подготовки вступительного отчета о финансовом положении по МСФО, осознавая, как их выбор повлияет на сам вступительный отчет о финансовом положении по МСФО и на финансовую отчетность будущих периодов.

ИСКЛЮЧЕНИЯ ИЗ ТРЕБОВАНИЙ ДРУГИХ СТАНДАРТОВ

Организация может принять решение об использовании одного или нескольких следующих исключений:

- 1) объединение бизнеса;
- 2) справедливая стоимость или стоимость по результатам переоценки в качестве предполагаемой стоимости;
- 3) вознаграждения работникам;
- 4) накопленные курсовые разницы;
- 5) комбинированные финансовые инструменты;
- 6) инвестиции в дочерние компании, совместно контролируемые и ассоциированные организации;
- 7) классификация ранее признанных финансовых инструментов;
- 8) сделки с выплатами на основе долевых инструментов;
- 9) договоры страхования;
- 10) обязательства по выводу из эксплуатации, включенные в стоимость основных средств;
- 11) аренда;
- 12) оценка финансовых активов или финансовых обязательств по справедливой стоимости при первоначальном признании;
- 13) финансовый актив или нематериальный актив, учитываемый в соответствии с IFRIC12 «Сервисные концессионные соглашения»;
- 14) затраты по займам.

Организация не вправе применять эти исключения по аналогии к иным статьям.

Характеристика некоторых добровольных исключений представлена в табл. 8.2.

Характеристика некоторых добровольных исключений

Исключение	Комментарии
Объединение бизнеса	Организация вправе не применять IFRS 3 при переходе на МСФО. Для всех операций, которые учитывались как объединение бизнеса согласно ранее использовавшимся национальным правилам, организация вправе пересчет не производить.
Использование справедливой стоимости в качестве предполагаемой стоимости	Для основных средств, инвестиций в недвижимость, нематериальных активов организация вправе выбрать один из следующих вариантов оценки: <ul style="list-style-type: none"> ✓ пересчитать стоимость объектов в соответствии с МСФО; ✓ в качестве предполагаемой стоимости использовать справедливую стоимость на дату перехода на МСФО; ✓ в качестве предполагаемой стоимости использовать стоимость, определенную при проведенной ранее переоценке (при соблюдении определенных условий). Результат предыдущей переоценки может быть использован в качестве предполагаемой стоимости только, если в процессе этой переоценки была получена стоимость, в целом сравнимая со справедливой стоимостью, или если переоценка была произведена путем пересчета фактических затрат на индекс цен.
Накопленные курсовые разницы	Компании могут не пересчитывать величину курсовых разниц по всем зарубежным операциям и их кумулятивное влияние на капитал за весь период существования компании, а признать их равными нулю.
Вознаграждения работникам	Организация может принять решения признать все накопленные актуарные прибыли и убытки на момент перехода на МСФО, даже если она впоследствии будет использовать для актуарных прибылей и убытков подход коридора. Если организация, использует этот вариант решения, она обязана применить его ко всем планам.
Обязательства по выводу из эксплуатации, включенные в стоимость основных средств	Настоящий стандарт предоставляет компаниям возможность одновременного проведения операции, т.е.: <ul style="list-style-type: none"> – оценить величину обязательства на дату перехода; – рассчитать сумму, которая была бы включена в себестоимость соответствующего актива, когда данное обязательство впервые возникло; – откорректировать стоимость основных средств путем расчета накопленной амортизации на дату перехода.
Аренда	Организация может определить отношения аренды в сделке, действительной на дату перехода на МСФО, исходя из фактов и обстоятельств, имеющих место на эту дату.

Если организация проигнорировала какие-либо исключения для первого применения международных стандартов, то в отношении соответствующих статей отчетности ей необходимо применить полные версии действующих стандартов.

ИСКЛЮЧЕНИЯ В ОТНОШЕНИИ РЕТРОСПЕКТИВНОГО ПРИМЕНЕНИЯ ДРУГИХ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

Настоящий Стандарт запрещает ретроспективное применение некоторых аспектов других международных стандартов, относящихся к:

1) прекращению признания финансовых активов и финансовых обязательств (активы и обязательства, признание которых было прекращено до 1 января 2004 по национальным правилам учета, не признаются в первой финансовой отчетности по МСФО);

2) учету хеджирования (организация не вправе отражать в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО отношения хеджирования такого рода, которые не попадают под учет хеджирования, описанный в IAS 39);

3) расчетным оценкам (оценочные расчеты организации, выполненные в соответствии с МСФО на момент перехода на МСФО, должны согласовываться с оценочными расчетами, сделанными на ту же дату в соответствии с применявшимися ранее национальными правилами (с учетом корректировок, проведенных с целью отразить различия в учетной политике), если только не существует объективных доказательств того, что эти расчеты были ошибочными);

и

4) активам, классифицированным как предназначенные для продажи, и прекращенным операциям.

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

В целях соответствия IAS 1 первая финансовая отчетность организации по МСФО должна содержать по меньшей мере три отчета о финансовом положении, два отчета о совокупном доходе, два отдельных отчета о прибылях и убытках (если таковые представляются), два отчета о движении денежных средств и два отчета об изменениях в собственном капитале, а также соответствующие примечания, включая сравнительную информацию.

ПОЯСНЕНИЯ ПЕРЕХОДА НА МСФО

Организация обязана пояснить, как её переход от прежних национальных правил учета к МСФО сказался на представленных в её отчетности финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств организации.

Первая финансовая отчетность по МСФО должна включать выверку следующих позиций:

► собственного капитала по ранее использовавшимся национальным правилам и капитала по МСФО на дату перехода на МСФО и на конец последнего периода, в котором эта организация представляла свою финансовую в соответствии с применявшимися ею ранее национальными правилами учета;

► выверку с суммарным совокупным доходом по МСФО за последний период, представленным в самом последнем комплекте годовой финансовой отчетности. Отправной точкой такой выверки должен быть суммарный совокупный доход, представленный в соответствии с применявшимися ранее национальными правилами учета за тот же период, либо прибыль или убыток, представленные в соответствии с применявшимися ранее национальными правилами учета, если организация не представляла в отчетности такую общую сумму;

► если эта организация при подготовке своего вступительного отчета о финансовом положении по МСФО впервые признавала или восстанавливала какие-либо убытки от обесценения, такие раскрытия информации, которые потребовались бы в соответствии с IAS 36, если бы эта организация признала эти убытки от обесценения или их восстановление в течение периода, начинающегося с момента перехода на МСФО.

Выверка должна содержать достаточный объем информации для понимания пользователями финансовой отчетности: существенных корректировок по статьям отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе; разделения корректировок, обусловленных изменениями в учетной политике; и от исправления ошибок, выявленных в процессе перехода на МСФО.

ТЕСТЫ

1. Вы решили опубликовать финансовую отчетность по МСФО за 2008 год, содержащую сравнительные данные за 2003–2007 годы. Ваша дата перехода на МСФО:

1. 1 января 2003 года.
2. 1 января 2007 года.
3. 1 января 2008 года.

2. Вы решили опубликовать финансовую отчетность по МСФО за 2008 год, содержащую сравнительные данные за 2003–2007 годы. В отчетности содержится ясное и безоговорочное заявление о соответствии МСФО. Ваша первая финансовая отчетность МСФО – за:

1. 2003 год.
2. 2007 год.
3. 2008 год.

3. Вступительный отчет о финансовом положении публикуется в первой финансовой отчетности по МСФО.

1. Верно.
2. Неверно.

4. Вы решили опубликовать финансовую отчетность по МСФО за 2008 год, содержащую сравнительные данные за 2003–2007 годы. Ваш вступительный отчет о финансовом положении по МСФО будет на 1 января:

1. 2003 года.
2. 2007 года.
3. 2008 года.

5. В отношении изменений в учетной политике, осуществляемых компанией, уже применяющей МСФО:

1. Применяется IFRS 1.
2. Не применяется IFRS 1.
3. Может применяться IFRS 1.

6. Вы решили опубликовать финансовую отчетность по МСФО за 2008 год, содержащую сравнительные данные за 2003–2007 годы. В отчетности содержится ясное и безоговорочное заявление о соответствии МСФО. Вы выбираете положения учетной политики, исходя из положений стандартов, действующих на:

1. 1 января 2003 года
2. 1 января каждого представленного года.
3. 31 декабря 2008 года.

7. В соответствии с ранее применяемыми национальными правилами вы переоценили свою недвижимость, используя независимую оценку. Вас проинформировали, что значения показателей существенно не изменились на дату перехода на МСФО.

1. Вы вправе использовать эти результаты оценки в качестве предполагаемой стоимости согласно МСФО.

2. Вы обязаны использовать эти результаты оценки в качестве предполагаемой стоимости согласно МСФО.

3. Вы не вправе использовать эти результаты оценки в качестве предполагаемой стоимости согласно МСФО.

8. Вы обязаны переоценить все свои основные средства на дату перехода на МСФО.

1. Верно.

2. Неверно.

9. Если организация проигнорировала какие-либо исключения для первого применения международных стандартов, то в отношении соответствующих статей отчетности ей нет необходимости применить полные версии действующих стандартов.

1. Верно.

2. Неверно.

10. Вы решили опубликовать финансовую отчетность за 2008 год, содержащую сравнительные данные за 2003–2007 годы. Ваша дата перехода на МСФО – 1 января 2003 года. Вы должны включить выверку капитала по ранее применявшимся национальным правилам и капитала по МСФО на:

1. 1 января 2003 года;

2. 31 декабря 2008 года;

3. 1 января 2003 года и на 31 декабря 2008 года.

ПРАКТИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ 8.8

С 1 января 2010 года компания переходит на МСФО.

ЗАДАНИЕ

Определите, каким образом необходимо отобразить нижеприведенные операции в первой отчетности по МСФО:

1. Ранее применявшиеся нормы бухгалтерского учёта позволяли проводить переоценку оборудования. 30 ноября 2007 года компания переоценила часть производственного оборудования, исходя из рыночных цен до 125 млн рублей. Руководство не уверено, можно ли принять данную величину в качестве стоимости оборудования на 1 января 2008 года. Помимо этого, руководство сомневается, придется ли ему и далее, после перехода на МСФО, учитывать данную часть производственного оборудования по переоцененной стоимости.

2. Амортизация зданий, приобретенных в 2005 году за 100 млн руб., начислялась равномерно по ставке 5% в год, исходя из норм налогового законодательства. Составной частью зданий является система лифтов, которая имеет срок службы, равный 10 годам, и стоит 10 млн рублей (эта сумма входит в указанную выше стоимость приобретения здания). Предположительно срок службы зданий составляет 50 лет.

3. 31 декабря 2007 года организация приобрела оборудование стоимостью 2 млн руб. и включила его в состав основных средств. По условиям договора цена будет уплачена через 1 год после покупки. Обычно такое оборудование продают с отсрочкой максимально до 3 месяцев по цене примерно 1,5 млн. В январе 2008 года компания начала амортизацию оборудования, исходя из пятилетнего срока его полезного использования. Ежегодная амортизация в сумме 400 000 руб. отражается в составе расходов.

4. Компания также занимается добычей нефти и имеет ряд нефтяных скважин. Согласно договору об эксплуатации этих скважин компания обязана вывести их из эксплуатации после истечения срока службы. Согласно национальным правилам бухгалтерского учёта в стране, где компания осуществляет добычу нефти, резерв под эти будущие затраты по выводу скважин из эксплуатации можно не создавать.

Компания рассчитала, что через 15 лет ей придется потратить на вывод скважин из эксплуатации порядка \$22 млн. Дисконтированная стоимость этих затрат на 1 января 2003 года, т.е. на дату начала эксплуатации скважин, составляла \$10 млн, а на 1 января 2008 года – уже \$14 млн. Нефтяные скважины подлежат амортизации в течение 20 лет.

По оценкам компании, справедливая стоимость нефтяных скважин на 1 января 2008 года составляла \$160 млн.

Комплексное задание «ТРАНСФОРМАЦИЯ РОССИЙСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ФОРМАТ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ»

ОАО «Компания» – небольшое промышленное предприятие, которое начало свою деятельность 01.01.2004 года. ОАО «Компания» ведет учетные записи в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Функциональной валютой ОАО «Компания» является российский рубль.

01.01.2008 года 100% акций ОАО «Компания» были приобретены иностранной компанией, функциональной валютой и валютой отчетности которой, является доллар США.

Иностранная компания формирует свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

Ниже приводятся выдержки из учетных политик обеих компаний.

Выдержки из учетной политики иностранной компании:

- основные средства и нематериальные активы отражаются по первоначальной стоимости приобретения за минусом накопленной амортизации и убытков от обесценения. Стоимость офисного оборудования и мебели сразу списывается на расходы периода;
- себестоимость запасов определяется по методу средневзвешенной стоимости;
- списание безнадежной дебиторской задолженности осуществляется через создание резерва по сомнительной дебиторской задолженности.

Выдержки из учетной политики ОАО «Компания»:

- основные средства и нематериальные активы отражаются по первоначальной стоимости приобретения за минусом накопленной амортизации;
- резервы по сомнительной дебиторской задолженности не начисляются;
- себестоимость запасов определяется по средневзвешенной стоимости;
- себестоимость готовой продукции формируется по полной фактической себестоимости (с включением административных расходов).

Дополнительная информация:

Налогооблагаемая прибыль ОАО «Компании» за 2008 год составляла 620 000 тыс. руб.
Расходы, не признаваемые для целей налогообложения, 54 061 тыс. руб.

Ставка налога на прибыль в 2008 году составляла 24%.

Ставка налога на прибыль в 2009 году – 20%

Курс \$ на 01.01.2008 24,5 руб.

Средний курс \$ за 2007 г. составлял 25,6 руб.

Курс \$ на 31.12.2008 составлял 29,38 руб.

Средний курс \$ за 2008 г. составлял 24,7959 руб.

Бухгалтерский баланс ОАО «Компании» на 31.12.2008

Актив	Код показателя	31.12.2007	31.12.2008
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы	110	18 000	15 500
Основные средства	120	2 418 676	3 355 117
Незавершенное строительство	130	600 000	
Долгосрочные финансовые вложения	140	70 000	130 000
Итого по разделу I	190	3 106 676	3 500 617
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы		287 000	327 592
в том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211	130 000	122 400
готовая продукция и товары для перепродажи	214	150 000	199 592
расходы будущих периодов	216	7 000	5 600
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220	10 000	8 000
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	88 900	319 657
в том числе покупатели и заказчики	241	80 000	311 657
Краткосрочные финансовые вложения	250	20 000	8 000
Денежные средства	260	55 500	424 749
Итого по разделу II	290	461 400	1 087 998
БАЛАНС	300	3 568 076	4 588 615
Пассив			
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал	410	1 000 000	1 000 000
Добавочный капитал	420	300 000	300 000
Нераспределенная прибыль	470	1 135 176	1 135 176
Нераспределенная прибыль отчетного года			417 139
Итого по разделу III	490	2 435 176	2 852 315
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	510	1 000 000	900 000
Итого по разделу IV	590	1 000 000	900 000
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	610		143 000
Кредиторская задолженность в том числе:	620	102 900	633 300
поставщики и подрядчики поставщики и подрядчики	621	10 400	565 300
задолженность перед персоналом организации	622	15 000	21 000
задолженность перед внебюджетными фондами	623	8 500	12 000
задолженность по налогам и сборам	624	50 000	20 000
прочие кредиторы	625	19 000	15 000
Резервы предстоящих расходов	650	30 000	60 000
Итого по разделу V	690	132 900	836 300
БАЛАНС	700	3 568 076	4 588 615

Отчет о прибылях и убытках ОАО «Компания» за 2008 год (РСБУ)

Наименование показателя	Тыс. руб.
Выручка (нетто) от реализации	1 860 000
Себестоимость реализации товаров, продукции	948 370
Валовая прибыль	911 630
Общие и административные расходы	48 509
Коммерческие расходы	90 000
Прибыль от основной деятельности	773 121
Доходы от участия в других организациях	7000
Расходы на выплату процентов	110 000
Прочие операционные доходы	60 000
Прочие операционные расходы	164 182
Прибыль (убыток) отчетного периода	565 939
Налог на прибыль	148 800,00
Чистая прибыль отчетного периода	417 139

СОДЕРЖАНИЕ СТАТЕЙ БАЛАНСА ОАО «КОМПАНИЯ» НА 31.12.2007

1. НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

Нематериальные активы представляют собой исключительные права на программные продукты. Начисление амортизации по нематериальным активам осуществлялось исходя из срока их полезного использования.

2. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Станки в 2007 году подверглись капитальному ремонту. В результате капитального ремонта срок эксплуатации станков увеличился на 1 год. Сумма капитального ремонта (20 000 тыс. руб.) была сразу отнесена на расходы, а не на увеличение стоимости основных средств.

В соответствии с политикой материнской компании накопленная амортизация основных средств должна быть пересчитана в соответствии со сроками полезного использования основных средств, приведенными ниже:

Здания..... 50 лет

Станки 7 лет

Административные здания, первоначальная стоимость которых 200 000 тыс. руб., сдаются в операционную аренду. Оценка зданий показала, что справедливая стоимость объекта равна его первоначальной стоимости.

Основные средства 31.12.2007

Группа основных средств	Первоначальная стоимость	Дата ввода	Срок службы	Накопленная амортизация	Амортизация по МСФО	Доначисление амортизации
Здания производственные	562 354	1.01.2004	100	22 494		
Здания административные	382 400	1.01.2006	100	7648		
Станки производственные	2 113 015	1.01.2004		611 644		
Офисное оборудование	10 000			8000		
Мебель	1437			744		
Итого	3 069 206			650 530		

3. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ

В составе долгосрочных финансовых вложений отражены следующие суммы:

– 40 000 тыс. руб. – инвестиции в зависимые общества, представляющие собой 30% акций компании «Сигма», отраженные по цене их приобретения 01.01.05 года;

– 10 000 тыс. руб. – беспроцентный заём компании, являющейся связанной стороной.

Рыночная ставка процента по аналогичным займам составляет 12% годовых. Срок займа 2 года. Заём выдан 1 июля 2007 года;

– 20 000 тыс. руб. – прочие финансовые вложения, представляющие собой 10% акций компании «Омега», отраженные по рыночной котировке на 31.12.07. Компания собирается их реализовать по мере роста цен на акции на рынке. Цена приобретения и справедливая стоимость ценных бумаг на 31.12.2007 не отличалась.

4. ЗАПАСЫ

В составе запасов отражены следующие суммы:

129 500 тыс. руб. – сырье и материалы

500 тыс. руб. – спецодежда персонала, бытовая химия

150 000 тыс. руб. – готовая продукция

7000 тыс. руб. – расходы будущих периодов, представляющие собой оплату лицензии сроком 5 лет, оплаченную в 4-м квартале 2007 года.

В результате проведенной инвентаризации запасов материалов выяснилось, что на складе присутствуют комплектующие к изделиям, снятым с производства, на общую сумму 30 000 тыс. руб.

Остальные материалы представляют собой покупки последних 3 месяцев 2008 года и снижения их стоимости не отмечено.

Доля административных расходов, включенных в себестоимость произведенной продукции в 2007 году, составила 30%.

Готовая продукция была выпущена в последней декаде декабря и составляет 10% от всей произведенной продукции.

5. НДС

НДС в сумме 10 000 тыс. руб. представляет собой НДС, который компания планирует предъявить бюджету в следующем периоде.

6. ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

В составе дебиторской задолженности отражены следующие суммы:

– 80 000 тыс. руб. – дебиторская задолженность покупателей.

– 8900 тыс. руб. – авансы, выданные в последнем квартале 2007 года в оплату рекламной продукции.

В результате анализа ДЗ покупателей выяснилось, что сумма в размере 30 000 тыс. руб. является абсолютно безнадежной.

По остальной ДЗ покупателей решено создать резерв в размере 7% от остатка ДЗ.

При анализе дебиторской задолженности выявлено, что дебиторская задолженность в размере 10 000 тыс. руб. была сформирована на 31.12.07 в результате продажи продукции на условиях отсрочки платежа сроком шесть месяцев. Стоимость товара без отсрочки платежа составляет 9000 тыс. руб. Товар продан в декабре.

7. КРАТКОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ

В составе краткосрочных финансовых вложений отражена сумма в 15 000 тыс. руб., представляющая собой сумму пакетов акций различных компаний (менее 20%), отраженных по рыночной котировке на 31.12.07. Планируется продать в течение трех месяцев.

В составе краткосрочных вложений имеются векселя до востребования на сумму 5000 тыс. руб.

8. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА

В составе денежных средств отражены следующие суммы:

500 тыс. руб. – касса

35 000 тыс. руб. – расчетный счет

20 000 тыс. руб. – валютный счет

9. УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ

Уставный капитал представляет собой номинальную стоимость акций компании, реализованных в момент ее создания 01.01.04 года.

10. ДОБАВОЧНЫЙ КАПИТАЛ

Добавочный капитал представляет собой сумму, полученную при реализации акций компании сверх их номинала.

11. ЗАЕМНЫЕ СРЕДСТВА

В составе заемных средств отражена сумма 1 000 000 тыс. руб., которая представляет собой сумму кредита, полученного компанией 01.01.07 года на 11 лет (первоначальная стои-

мость кредита 1 100 000 тыс. руб.). Данная сумма не включает задолженность по процентам. Процентная ставка по кредиту является рыночной. Расходы по процентам начисляются и выплачиваются в каждом периоде. Основная сумма долга выплачивается равномерно в течение срока кредита.

12. КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

В составе кредиторской задолженности отражены следующие суммы:

- 10 400 тыс. руб. – кредиторская задолженность поставщикам
- 15 000 тыс. руб. – задолженность работникам по оплате труда
- 8500 тыс. руб. – задолженность по внебюджетным платежам
- 50 000 тыс. руб. – задолженность бюджету, по налогу на прибыль
- 19 000 тыс. руб. – авансы полученные.

13. РЕЗЕРВЫ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ

Резервы начислены на капитальный ремонт основных средств.

14. ФИНАНСОВАЯ АРЕНДА

01.01.06 года компания взяла в аренду оборудование. Справедливая стоимость оборудования 10 000 тыс. руб. Компания рассматривает данную аренду как текущую.

По окончании срока аренды оборудование переходит в собственность арендатора. Срок договора аренды 4 года. Арендные платежи осуществляются 2 раза в год по окончании периода. Авансовый платеж составил 2000 тыс. руб. и был отнесен сразу на расходы периода.

Срок службы объекта 10 лет. Сумма арендного платежа составляет 1500 тыс. руб.

15. НАЧИСЛЕНИЯ

В январе 2008 года рассчитана премия работникам основного производства в сумме 40 000 тыс. руб. и работникам управленческого персонала в размере 20 000 тыс. руб.

Данная операция в балансе на 31.12.2007 не отражена.

Платежи во внебюджетные фонды составляют 26% от ФОТ.

16. РЕЗЕРВЫ

В результате анализа коммерческих договоров выявлена возможность возникновения в будущем обязательств по выплате пени за просрочку оговоренных в договорах сроков поставок.

Общая сумма данных обязательств оценивается в 5000 тыс. руб.

В результате анализа порядка расчета налогов выявлена возможность возникновения в будущем обязательств по выплате штрафов и пени.

Общая сумма данных обязательств оценивается в 3000 тыс. руб.

РАСШИФРОВКА СТАТЕЙ ОТЧЕТНОСТИ ОАО «КОМПАНИЯ» ЗА 2008 ГОД

1. СТРУКТУРА СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, ПРОИЗВЕДЕННОЙ В 2008 ГОДУ

№ п/п	Наименование статьи	Тыс. руб.
1	Материалы	393 000
2	Заработная плата	114 730
3	Социальные отчисления от з/пл	29 830
4	Амортизация	161 035
5	Коммунальные платежи	150 000
6	Ремонт и техобслуживание, из них 10 000 тыс. руб. затраты по ремонту компьютеров	14 367
7	Командировочные расходы	20 000
8	Резерв на капитальный ремонт основных средств	30 000
9	Представительские расходы	80 000
10	Прочие расходы, в том числе списание лицензии 1400 тыс. руб.	5000
	ИТОГО	997 962
		20%
		199 592
		80%
		798 370
	Остаток готовой продукции на начало года	150 000
	Себестоимость произведенной продукции	997 962
	минус: Остаток готовой продукции на конец года	199 592
		948 370

Административные расходы, включенные в себестоимость произведенной продукции, составляют следующую часть от всей суммы расходов по статьям:

Зарплата управленческого персонала – 40%

Коммунальные расходы – 20%

Затраты по текущему ремонту компьютеров – 40%

Командировочные расходы – 80%

Прочие расходы – 100%.

Представительские расходы и 20% командировочных расходов связаны с коммерческой деятельностью предприятия.

2. КОММЕРЧЕСКИЕ РАСХОДЫ, отраженные в отчете о прибылях и убытках, представляют собой расходы, связанные с реализацией продукции.

3. ДОХОДЫ ОТ УЧАСТИЯ В ДРУГИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ представляют собой сумму дивидендов, полученных по финансовым вложениям.

4. ПРОЧИЕ ОПЕРАЦИОННЫЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ

№ п/п	Прочие операционные доходы	Тыс. руб.
1	Доход от роста стоимости ценных бумаг	60 000
	ИТОГО	60 000
	Прочие операционные расходы	тыс. руб.
1	Убыток от продажи ценных бумаг	10 000
	Убыток от снижения стоимости ценных бумаг	1000
2	Убыток от курсовых разниц	69 563
3	Налог на имущество	79 619
4	Коммерческие пени, штрафы	4000
	ИТОГО	164 182

5. Движения **НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ** в 2008 году не было.

6. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Объекты незавершенного строительства были введены в эксплуатацию в декабре 2008 года в состав зданий административных. Объекты планируется сдавать в операционную аренду.

Индикаторы обесценения основных средств на 31.12.2008 отсутствуют.

Накопленная амортизация по ОС на 31.12.08 (в тыс. руб.)

Группа основных средств	Цена приобретения	Накопленная амортизация	Амортизация за 2008 г.	Амортизация по МСФО	Доначисление амортизации
Здания производственные	562 354	28 118	5624		
Здания административные	982 400	11 472	3824		
Станки производственные	2 113 015	764 555	152 911		
Офисное оборудование	10 000	9000	1000		
Мебель	1437	944	200		
Оборудование, приобретенное на условиях отсрочки платежа*	500 000				
Итого	4 169 206	814 089	163 559		

* Стоимость оборудования без отсрочки платежа 450 000 тыс. руб. Срок погашения 1 год. Оборудование приобретено в декабре 2008 г.

Административные здания, первоначальной стоимостью 200 000 тыс. руб., сдаются в операционную аренду. Оценка зданий показала, что справедливая стоимость объекта равна 250 000 тыс. руб.

7. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ

В составе долгосрочных финансовых вложений отражены следующие суммы:

– 40 000 тыс. руб. – инвестиции в зависимые общества, представляющие собой 30% акций компании «Сигма», отраженные по цене их приобретения 01.01.05 года

Комплексное задание

– 10 000 тыс. руб. – беспроцентный заём компании, являющейся связанной стороной. Рыночная ставка процента по аналогичным займам составляет 12% годовых. Срок займа 2 года. Заём выдан 1 июля 2007 года.

– 80 000 тыс. руб. – прочие финансовые вложения, представляющие собой 10% акций компании «Омега», отраженные по рыночной котировке на 31.12.08.

8. ЗАПАСЫ

В составе запасов отражены следующие суммы:

122 000 тыс. руб. – сырье и материалы

400 тыс. руб. – спецодежда

199 592 тыс. руб. – готовая продукция

5600 тыс. руб. – лицензия, приобретенная в 2007 г. (стоимость 7000 тыс. руб., 1400 тыс. руб. списано на административные расходы).

В результате проведенной инвентаризации запасов материалов выяснилось, что на складе присутствуют комплектующие к изделиям, снятым с производства, на общую сумму 30 000 тыс. руб.

Остальные материалы представляют собой покупки последних 3 месяцев 2009 года, снижения их стоимости не отмечено.

Готовая продукция была выпущена в последней декаде декабря и составляет 20% от всей произведенной продукции.

9. НДС

НДС в сумме 8000 тыс. руб. представляет собой НДС, который компания планирует предъявить бюджету в следующем периоде.

10. ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

В составе дебиторской задолженности отражены следующие суммы:

– 311 657 тыс. руб. – дебиторская задолженность покупателей;

– 8000 тыс. руб. – авансы, выданные в последнем квартале 2008 года в оплату рекламной продукции.

В результате анализа ДЗ покупателей выяснилось, что сумма в размере 35 000 тыс. руб. является абсолютно безнадежной.

По остальной ДЗ покупателей решено создать резерв в размере 10% от остатка ДЗ.

11. КРАТКОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ

В составе краткосрочных финансовых вложений отражена сумма в 8000 тыс. руб., представляющая собой сумму пакетов акций различных компаний (менее 20%), отраженных по рыночной котировке на 31.12.08. Ценные бумаги были приобретены в 2008 году.

12. УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ

Уставный капитал представляет собой номинальную стоимость акций компании, реализованных в момент ее создания 01.01.2004 года.

13. ДОБАВОЧНЫЙ КАПИТАЛ

Добавочный капитал представляет собой сумму, полученную при реализации акций компании сверх их номинала.

14. ЗАЕМНЫЕ СРЕДСТВА

В составе заемных средств отражена сумма 900 000 тыс. руб., которая представляет собой сумму кредита, полученного компанией 01.01.07 года на 11 лет (первоначальная стоимость кредита 1 100 000 тыс. руб.). Данная сумма не включает задолженность по процентам. Процентная ставка по кредиту является рыночной. Расходы по процентам начисляются и выплачиваются в каждом периоде. Основная сумма долга выплачивается равномерно в течение срока кредита.

15. КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

В составе кредиторской задолженности отражены следующие суммы:
565 300 тыс. руб. – кредиторская задолженность поставщикам
21 000 тыс. руб. – задолженность работникам по оплате труда
12 000 тыс. руб. – задолженность по внебюджетным платежам
20 000 тыс. руб. – задолженность бюджету, по налогу на прибыль
15 000 тыс. руб. – авансы покупателей.

16. РЕЗЕРВЫ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ

Резервы начислены на капитальный ремонт основных средств.

17. ФИНАНСОВАЯ АРЕНДА

01.01.06 года компания взяла в аренду оборудование. Справедливая стоимость оборудования 10 000 тыс. руб. Компания рассматривает данную аренду как текущую.

По окончании срока аренды оборудование переходит в собственность арендатора. Срок договора аренды 4 года. Арендные платежи осуществляются 2 раза в год по окончании периода. Авансовый платеж составил 2000 тыс. руб.

Срок службы объекта 10 лет. Сумма арендного платежа составляет 1500 тыс. руб.

18. НАЧИСЛЕНИЯ

В январе 2009 года рассчитана премия работникам основного производства в сумме 30 000 тыс. руб. и работникам управленческого персонала в размере 10 000 тыс. руб. Данная операция в балансе на 31.12.2008 не отражена.

Платежи во внебюджетные фонды составляют 26% от ФОТ.

19. РЕЗЕРВЫ

Фактическая сумма пеней, выплаченных по коммерческим договорам в течение 2008 года, составила 4000 тыс. руб. В результате анализа коммерческих договоров выявлена возможность возникновения в будущем обязательств по выплате пени за просрочку оговоренных в договорах сроков поставок. Общая сумма данных обязательств оценивается в 3000 тыс. руб.

Налоговая проверка в 2008 году не проводилась. В результате анализа порядка расчета налогов выявлена возможность возникновения в будущем обязательств по выплате штрафов и пени. Общая сумма данных обязательств оценивается в 4000 тыс. руб.

ЗАДАНИЕ

Для включения отчетности ОАО «Компания» в консолидированную финансовую отчетность группы необходимо:

1. Провести трансформацию отчетности с целью приведения ее в соответствие с МСФО и учетной политикой материнской компании.

2. Провести пересчет отчетности в валюту отчетности.

ТАБЛИЦЫ ДЛЯ РЕШЕНИЯ

Отчет о финансовом положении ОАО «Компания» на 31.12.2008 в соответствии с МСФО

	31.12.2007		31.12.2008	
	тыс. руб.	\$000	тыс. руб.	\$000
АКТИВ				
ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Нематериальные активы				
Основные средства				
Инвестиции в недвижимость				
Инвестиции в зависимые общества				
Финансовые активы для продажи				
Прочие финансовые активы				
Отложенный налоговый актив				
Итого внеоборотные активы				
ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Запасы				
НДС				
Дебиторская задолженность				
Финансовые активы для торговли				
Денежные средства и их эквиваленты				
Итого оборотные активы				
Итого активы				
КАПИТАЛ				
Уставный капитал				
Эмиссионный доход				
Накопленная нераспределенная прибыль				
Прибыль отчетного года				
Эффект пересчета в валюту представления				
Итого капитал				
ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Заемные средства				
Долгосрочные обязательства по финансовой аренде				
Отложенные налоги				
Итого долгосрочные обязательства				
КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Кредиты и займы				
Текущая часть обязательств по аренде				
Резервы				
Задолженность по налогу на прибыль				
Торговая и прочая кредиторская задолженность				
Итого краткосрочных обязательств				
Итого капитал и обязательства				

Отчет о прибылях и убытках ОАО «Компания» за 2008 год (МСФО)

Наименование показателя	Тыс. руб.	Тыс. долл.
Выручка (нетто) от реализации		
Себестоимость реализации товаров, продукции		
Валовая прибыль		
Общие и административные расходы		
Коммерческие расходы		
Прибыль от продаж		
Прочие операционные доходы		
Прочие операционные расходы		
Операционная прибыль		
Доход от инвестиций в зависимые компании		
Инвестиционные доходы		
Финансовые расходы		
Прибыль до налогообложения		
Налог на прибыль		
Прибыль отчетного периода		
<i>Прочий совокупный доход</i>		
Резерв переоценки инвестиций		
Отложенный налог		
Итого совокупный доход		

ТАБЛИЦА КОРРЕКТИРУЮЩИХ ПРОВОДОК БАЛАНСОВОГО ОТЧЕТА НА 31.12.2007

№	Операция	Дебет	Кредит	Сумма
1	2	3	4	5
	ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА			
	ДОЛГОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ			
	ЗАПАСЫ			
	ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ			
	КРАТКОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ			

1	2	3	4	5
	ДОБАВОЧНЫЙ КАПИТАЛ			
	ЗАЁМНЫЕ СРЕДСТВА			
	РЕЗЕРВЫ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ			
	АРЕНДА			
	НАЧИСЛЕНИЯ			
	РЕЗЕРВЫ			
	ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГИ			
				0

ТРАНСФОРМАЦИОННАЯ ТАБЛИЦА

Пересчет показателей баланса ОАО «Компания» на 31.12.2007
в соответствии с учетной политикой иностранной компании, тыс. руб.

АКТИВ	31.12.2007	Дебет	Кредит	31.12.2007. МСФО
ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Нематериальные активы	18 000			
Основные средства (первоначальная стоимость)	3 069 206			
Накопленная амортизация	(650 530)			
Остаточная стоимость	2 418 676			
Незавершенное строительство	600 000			
Инвестиции в недвижимость				
Долгосрочные финансовые вложения	70 000			
Инвестиции в зависимые общества				
Финансовые активы для продажи				
Прочие финансовые активы				
Отложенный налоговый актив				
Итого внеоборотные активы	3 106 676			
ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Запасы	287 000			
в том числе:				
сырье, материалы	130 000			
готовая продукция	150 000			
расходы будущих периодов	7000			
НДС	10 000			
Расчеты с дебиторами	80 000			
Авансы выданные	8900			
Резерв по сомнительным долгам				
Краткосрочные финансовые вложения	20 000			
Финансовые активы для торговли				
Денежные средства	55 500			
Итого оборотные активы	461 400			
Итого активы	3 568 076			

Трансформация российской финансовой отчетности в формат международных стандартов

1	2	3	4	5
КАПИТАЛ				
Уставный капитал	1 000 000			
Добавочный капитал	300 000			
Эмиссионный доход				
Нераспределенная прибыль прошлых лет	1 135 176			
Итого капитал	2 435 176			
ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Заемные средства	1 000 000			
Долгосрочные обязательства по финансовой аренде				
Отложенные налоги				
Итого долгосрочные обязательства	1 000 000			
КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Кредиты и займы				
Текущая часть обязательств по аренде				
Резервы				
Кредиторская задолженность	102 900			
в том числе:				
поставщики и подрядчики	10 400			
по оплате труда	15 000			
по внебюджетным платежам	8500			
с бюджетом	50 000			
авансы полученные	19 000			
по налогу на прибыль				
Резервы предстоящих расходов	30 000			
Итого краткосрочных обязательств	132 900			
Итого капитал и обязательства	3 568 076			

КОРРЕКТИРУЮЩИЕ ПРОВОДКИ ЗА 2008 г.

№	Операция	Дебет	Кредит	Сумма
	РЕКЛАССИФИКАЦИЯ			
	ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА			
	ДОЛГОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ			

Трансформация российской финансовой отчетности в формат международных стандартов

1	2	3	4	5
	ЗАПАСЫ			
	ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ			
	КРАТКОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ			
	ЗАЕМНЫЕ СРЕДСТВА			
	РЕЗЕРВЫ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ			
	АРЕНДА			
	НАЧИСЛЕНИЯ			
	РЕЗЕРВЫ			
	ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГИ			

ТРАНСФОРМАЦИОННАЯ ТАБЛИЦА

Пересчет показателей баланса ОАО «Компания» на 31.12.2008
в соответствии с учетной политикой иностранной компании, тыс. руб.

АКТИВ	31.12.2007	Дебет	Кредит	31.12.2007. МСФО
ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Нематериальные активы	15 500			
Основные средства (Первоначальная стоимость)	4 169 206			
Накопленная амортизация	(814 089)			
Остаточная стоимость основных средств	3 355 117			
Инвестиции в недвижимость				
Долгосрочные финансовые вложения	130 000			
Инвестиции в зависимые общества				
Финансовые активы для продажи				
Прочие финансовые активы				
Отложенный налоговый актив				
Итого внеоборотные активы	3 500 617			
ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Запасы	327 592			
в том числе: сырье, материалы	122 400			
готовая продукция	199 592			
расходы будущих периодов	5600			
НДС	8000			
Расчеты с дебиторами	311 657			
Авансы выданные	8000			
Резерв по сомнительным долгам				
Краткосрочные финансовые вложения	8000			
Финансовые активы для торговли				
Денежные средства и их эквиваленты	424 749			
Итого оборотные активы	1 087 998			
Итого активы	4 588 615			

Трансформация российской финансовой отчетности в формат международных стандартов

1	2	3	4	5
КАПИТАЛ				
Уставный капитал	1 000 000			
Добавочный капитал	300 000			
Эмиссионный доход				
Нераспределенная прибыль прошлых лет	1 135 176			
Прибыль отчетного года	417 139			
Итого капитал	2 852 315			
ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Заемные средства	900 000			
Долгосрочные обязательства по финансовой аренде				
Итого долгосрочные обязательства	900 000			
КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Кредиты и займы	143 000			
Текущая часть обязательств по аренде				
Резервы				
Кредиторская задолженность в том числе:	633 300			
поставщики и подрядчики	565 300			
по оплате труда	21 000			
по внебюджетным платежам	12 000			
с бюджетом	20 000			
авансы полученные	15 000			
по налогу на прибыль				
Резервы предстоящих расходов	60 000			
Итого краткосрочных обязательств	836 300			
Итого капитал и обязательства	4 588 615			

ТРАНСФОРМАЦИОННАЯ ТАБЛИЦА

Пересчет показателей отчета о прибылях и убытках ОАО «Компания» за 2008
в соответствии с учетной политикой иностранной компании, тыс. руб.

Наименование показателя	РСБУ	Дебет	Кредит	МСФО
Выручка (нетто) от реализации	1 860 000			
Себестоимость реализации товаров, продукции	-948 370			
Общие и административные расходы	-48 509			
Коммерческие расходы	-90 000			
Прочие операционные доходы	60 000			
Прочие операционные расходы	-164 182			
Доходы от инвестиций в зависимые общества				
Финансовые доходы	7 000			
Финансовые расходы	-110 000			
Отложенный налоговый актив				
Налог на прибыль за период	-148 800			
Резерв переоценки инвестиций				
Отложенный налог				

Отчет о движении денежных средств за 2008 год (МСФО)

Показатели	тыс. руб.	тыс. \$
Прибыль отчетного года		
Корректировки на:		
амортизацию		
налог на прибыль		
процентные расходы		
финансовые доходы		
дооценку недвижимости		
корректировку резервов		
Прибыль до изменения в оборотном капитале		
Изменение запасов		
Изменение НДС		
Изменение дебиторской задолженности		
Изменение кредиторской задолженности		
Денежный поток по операционной деятельности		
Налоги на прибыль		
Процентные расходы (задолженности нет)		
Выплаты по резервам		
Чистый денежный поток по операционной деятельности		
Денежные потоки по инвестиционной деятельности		
Приобретение ценных бумаг		
Поступления от продажи ценных бумаг		
Доход от дивидендов		
Доход от дебиторской задолженности		
Итого денежные потоки по инвестиционной деятельности		
Денежные потоки по финансовой деятельности		
Привлечение краткосрочного кредита		
Погашение займа		
Погашение основной суммы долга по финансовой аренде		
Чистый денежный поток по финансовой деятельности		
Итого денежные потоки		
Денежные средства на начало		
Эффект пересчета в валюту представления		
Денежные средства на конец		

ИТОГОВЫЙ ТЕСТ

(Ответьте, верны ли нижеприведенные утверждения)

1. Если отчет о движении денежных средств составляется косвенным методом, то из показателя прибыли вычитается амортизация основных средств.
2. Сумма дивидендов, объявленных в отношении отчетного периода после конца отчетного периода, признается в отчетном периоде в качестве обязательства.
3. Выручка от оказания услуг не должна быть признана, если результат сделки не может быть надежно оценен.
4. Запасы в финансовой отчетности по МСФО должны быть оценены по наименьшей из следующих величин: себестоимости или чистой стоимости реализации.
5. Если объект основных средств отражается в качестве предназначенного для продажи, то начисление амортизации по нему прекращается.
6. Изменение метода начисления амортизации по объекту основных средств учитывается перспективно.
7. Компания выпустила в обращение конвертируемые облигации. При расчете разведенной прибыли на акцию числитель базовой прибыли на акцию уменьшается на сумму процентов по облигациям.
8. Компания нарушила условия долгосрочного кредитного договора до отчетной даты. После отчетной даты она получила от кредитора отсрочку для устранения нарушения. Этот факт является корректирующим событием.
9. Единица, генерирующая денежные средства, на которую был распределен гудвилл, должна тестироваться на обесценение только один раз в год.
10. Компания может классифицировать некотируемые акции как инвестиции, удерживаемые до погашения.
11. Объединения компаний, образующих совместную деятельность, учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса».
12. Компания может проводить ежегодный тест на обесценение гудвилла, включенного в балансовую стоимость инвестиций в ассоциированную компанию.
13. IAS 23 разрешает списывать затраты по займам по квалифицируемым активам на расходы периода.
14. Отложенные налоговые активы и обязательства должны отражаться в разделе долгосрочные активы и долгосрочные обязательства соответственно.
15. Признание выручки, возникающей в связи с договором аренды, рассматривается в IAS 18.
16. Компания обязана отдельно раскрывать выплаты, основанные на долевых инструментах, получаемые ключевым управленческим персоналом.
17. Компания не обязана раскрывать в бухгалтерском балансе или в примечаниях к финансовой отчетности информацию о каждом резерве в составе капитала.
18. При признании текущих расходов по налогу на прибыль в промежуточной финансовой отчетности используется ставка налога, примененная в прошлом отчетном периоде.
19. Порча производственного оборудования после конца отчетного периода является некорректирующим событием.
20. Если высока вероятность того, что общая сумма затрат по договору подряда превысит общую сумму доходов, ожидаемый убыток нужно отнести на расходы немедленно.
21. Компания поставила клиенту оборудование с обязательством гарантийного ремонта в течение трех лет. Вся стоимость оборудования должна быть признана в качестве выручки в момент продажи оборудования.

Итоговый тест

22. Согласно IAS 10 снижение рыночной цены инвестиции, произошедшее после отчетной даты, но до даты утверждения отчетности к выпуску, корректирующим событием не является.

23. Себестоимость запасов согласно МСФО может определяться одним из трех способов: ФИФО, ЛИФО и по средневзвешенной стоимости.

24. Согласно МСФО затраты на исследования подлежат признанию в качестве расходов.

25. Выручка от продажи товаров может быть признана, даже если вероятность увеличения экономических выгод компании слишком мала.

26. Инвестиции в недвижимость должны первоначально признаваться по справедливой стоимости.

27. В соответствии с IAS 37 компания не обязана пересматривать сумму оценочного обязательства на конец каждого отчетного периода.

28. При первоначальном признании арендодатель должен отражать на своем балансе активы, сданные им в финансовую аренду, как дебиторскую задолженность в размере, равном чистым инвестициям в аренду.

29. Согласно IFRS 8 компания обязана раскрывать информацию по сегменту, если для данной части деятельности одновременно выполняются следующие условия: доход сегмента превышает 10% от совокупного дохода всех операционных сегментов; прибыль или убыток сегмента составляет 10% от совокупной прибыли или совокупного убытка всех операционных сегментов; активы сегмента должны быть больше 10% совокупных активов всех операционных сегментов.

30. В промежуточной финансовой отчетности должны раскрываться исправления ошибок предыдущих периодов.

31. Государственные субсидии отражаются в составе капитала.

32. По каждому компоненту совокупного дохода необходимо рассчитывать отложенный налог.

33. Биологические активы в момент первоначального признания учитываются по справедливой стоимости.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Международные стандарты финансовой отчетности, подготовленные к печати и опубликованные ЗАО «Аскери–АССА». – М.: Аскери–АССА, 2009. – 1047 с.
2. Применение МСФО: в 3 ч. / пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2009.
3. МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. 2007/8: в 2 ч. / пер. с англ. – 4-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008.

СПИСОК РОССИЙСКИХ КОМПАНИЙ, СОСТАВЛЯЮЩИХ ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ В ФОРМАТЕ МСФО (НЕИСЧЕРПЫВАЮЩИЙ)

№ п/п	Наименование компании	Отрасль
1	2	3
1.	«Газпром»	нефтяная и нефтегазовая промышленность
2.	Сбербанк России	банки
3.	«Северсталь»	черная металлургия
4.	Евраз Груп С. А.	черная металлургия
5.	ГМК «Норильский никель»	цветная металлургия
6.	АК «Транснефть»	транспорт
7.	Банк ВТБ	банки
8.	Магнитогорский металлургический комбинат	черная металлургия
9.	Группа «Газпромбанк»	банки
10.	АвтоВАЗ	машиностроение
11.	Трубная металлургическая компания	черная металлургия
12.	«Магнит»	розничная торговля
13.	«Аэрофлот – Российские авиалинии»	транспорт
14.	Минерально-химическая компания «Еврохим»	химическая и нефтехимическая промышленность
15.	«РусГидро»	электроэнергетика
16.	Группа КАМАЗ	машиностроение
17.	Пивоваренная компания «Балтика»	пищевая промышленность
18.	Группа «Альфа-Банк»	банки
19.	НОВАТЭК	нефтяная и нефтегазовая промышленность

Список российских компаний, составляющих финансовую отчетность в формате МСФО

1	2	3
20.	Промышленно-металлургический холдинг (КОКС)	черная металлургия
21.	Челябинский трубопрокатный завод	черная металлургия
22.	М.видео	розничная торговля
23.	Alliance Oil Company	нефтяная и нефтегазовая промышленность
24.	МОЭСК	электроэнергетика
25.	«Уралкалий»	химическая и нефтехимическая промышленность
26.	«Соллерс» («Северсталь-Авто»)	машиностроение
27.	ИНТЕР РАО ЕЭС	электроэнергетика
28.	Группа компаний АВТОТОР	машиностроение
29.	ОГК-1	электроэнергетика
30.	Группа ЛСР	промышленность строительных материалов
31.	Группа компаний «Дикси»	розничная торговля
32.	ЮниКредит Банк	банки
33.	«МРСК Центра»	электроэнергетика
34.	«Акрон»	химическая и нефтехимическая промышленность
35.	«Энел ОГК-5»	электроэнергетика
36.	«Катрен»	оптовая торговля
37.	«Иркутскэнерго»	электроэнергетика
38.	«Совкомфлот»	транспорт
39.	МДМ-Банк	банки
40.	ОГК-4	электроэнергетика
41.	Группа СОГАЗ	страхование
42.	Группа «Разгуляй»	агропромышленный комплекс
43.	Группа компаний «Интегра»	сервисные компании
44.	Группа компаний ПИК	строительство
45.	Торговый дом «Копейка»	розничная торговля
46.	Хоум Кредит энд Финанс Банк	банки
47.	Концерн «Силловые машины»	машиностроение
48.	«РЕСО-Гарантия»	страхование
49.	Корпорация «Иркут»	машиностроение
50.	Транспортная группа FESCO	транспорт

Список российских компаний, составляющих финансовую отчетность в формате МСФО

1	2	3
51.	«Распадская»	угольная промышленность
52.	ТГК-4	электроэнергетика
53.	Объединенные машиностроительные заводы (группа «Уралмаш-Ижора»)	машиностроение
54.	«Полюс Золото»	промышленность драгоценных металлов и алмазов
55.	Группа «Транскредитбанк»	банки
56.	Пивоварни «Эфес»	пищевая промышленность
57.	Группа «Белон»	угольная промышленность
58.	«Новосибирскэнерго»	электроэнергетика
59.	«Россельхозбанк»	банки
60.	ТГК-2	электроэнергетика
61.	Группа компаний «Амтел-Фредештайн»	химическая и нефтехимическая промышленность
62.	«Трансконтейнер»	транспорт
63.	«Куйбышевазот»	химическая и нефтехимическая промышленность
64.	Банк «Возрождение»	банки
65.	«Зенит», банковская группа	банки
66.	ЗАО «МИЭЛЬ»	операции с недвижимостью
67.	Группа РОСНО	страхование
68.	Международный Промышленный Банк	банки
69.	Синергия	пищевая промышленность
70.	Новороссийский морской торговый порт	транспорт
71.	ТГК-11	электроэнергетика
72.	Национальный банк ТРАСТ	банки
73.	«Фармстандарт»	фармацевтическая промышленность
74.	Группа «Гидравлические машины и системы»	машиностроение
75.	Группа компаний «Синтерра»	телекоммуникации и связь
76.	Группа компаний «ЛенСпецСМУ»	строительство
77.	Концерн «Калина»	парфюмерно-косметическая промышленность

Учебное издание

Котельникова Надежда Владимировна

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Вводный курс

Учебное пособие

Редактор Л.И. Александрова
Компьютерная верстка С.Ю. Заворотной

Лицензия на издательскую деятельность ИД № 03816 от 22.01.2001

Подписано в печать 28.06.2010. Формат 70×100/8.
Бумага писчая. Печать офсетная. Усл. печ. л. 29,0.
Уч.-изд. л. 28,5. Тираж 1000 экз. Заказ

Издательство Владивостокского государственного университета экономики и сервиса
690600, Владивосток, ул. Гоголя, 41
Отпечатано в типографии ВГУЭС
690600, Владивосток, ул. Державина, 57