



**Уральский
федеральный
университет**

имени первого Президента
России Б.Н.Ельцина

**Высшая школа
экономики
и менеджмента**

А. С. ТЕТЕРЛЕВА

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебное пособие

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
УРАЛЬСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ ПЕРВОГО ПРЕЗИДЕНТА РОССИИ Б. Н. ЕЛЬЦИНА

А. С. Тетерлева

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Рекомендовано методическим советом УрФУ
в качестве учебного пособия для студентов, обучающихся
по программе магистратуры по направлению подготовки
38.04.02 «Менеджмент»

Екатеринбург
Издательство Уральского университета
2016

Рецензенты:

кафедра бухгалтерского учета и аудита
Уральского государственного экономического университета
(заведующий кафедрой доктор экономических наук,
профессор Н. С. Нечехина);
Е. О. Зайцева, директор ООО «ПРЕМЬЕР-АУДИТ»

Тетерлева, А. С.

Т37 Международные стандарты финансовой отчетности :
[учеб. пособие] / А. С. Тетерлева ; М-во образования и науки
Рос. Федерации, Урал. федер. ун-т. – Екатеринбург : Изд-во
Урал. ун-та, 2016. – 176 с.

ISBN 978-5-7996-1837-7

Материал, представленный в учебном пособии, позволяет изучить правила организации и ведения бухгалтерского учета имущества, источников его финансирования, доходов, расходов и финансовых результатов на основе МФСО. Показана методика составления форм бухгалтерской отчетности. Анализ международных стандартов сопровождается схемами и таблицами, примерами из практики, тренировочными задачами.

Для студентов, изучающих дисциплины «Международный финансовый менеджмент», «Риск-менеджмент», «Корпоративные финансы», «Управление стоимостью компании», «Финансовый учет и балансирование» и др. Будет полезно в работе бухгалтера, аудитора и финансового менеджера.

ББК У052.206.1я73-1

ОГЛАВЛЕНИЕ

Список основных сокращений	5
Предисловие	6
Система и структура МСФО.	
Принципы подготовки отчетности по МСФО	8
Обзор основных положений МСФО	17
Оценка справедливой стоимости (МСФО (IFRS) 13)	17
Представление финансовой отчетности (МСФО (IAS) 1)	19
Промежуточная финансовая отчетность (МСФО (IAS) 34)	28
Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки (МСФО (IAS) 8)	29
Применение МСФО впервые (МСФО (IFRS) 1)	33
Основные средства (МСФО (IAS) 16)	39
Инвестиционная собственность (МСФО (IAS) 40)	50
Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность (МСФО (IFRS) 5)	54
Нематериальные активы (МСФО (IAS) 38)	56
Запасы (МСФО (IAS) 2)	61
Договоры на строительство (МСФО (IAS) 11)	67
Аренда (МСФО (IAS) 17)	79
Обесценение активов (МСФО (IAS) 36)	91
Выручка (МСФО (IAS) 18)	99
Затраты по займам (МСФО (IAS) 23)	105
Влияние изменений обменных курсов валют (МСФО (IAS) 21) ...	111
Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи (МСФО (IAS) 20)	116
Резервы, условные обязательства и условные активы (МСФО (IAS) 37)	120

Вознаграждения работникам (МСФО (IAS) 19)	126
Платежи, основанные на акциях (МСФО (IFRS) 2)	132
События после отчетной даты (МСФО (IAS) 10)	137
Прибыль на акцию (МСФО (IAS) 33)	139
Раскрытие информации о связанных сторонах (МСФО (IAS) 24)	148
Операционные сегменты (МСФО (IFRS) 8)	150
Сельское хозяйство (МСФО (IAS) 41)	153
Разведка и оценка запасов полезных ископаемых (МСФО (IFRS) 6)	157
Задачи для самостоятельного решения	160
Список рекомендуемой литературы	172

СПИСОК ОСНОВНЫХ СОКРАЩЕНИЙ

БПА	– базовая прибыль на акцию
ЕГДС	– единица, генерирующая денежные средства
ИС	– инвестиционная собственность
КВП	– коэффициент выпуска прав
КЛЭ	– коэффициент льготной эмиссии
МАП	– минимальный арендный платеж
МСФО	– международные стандарты финансовой отчетности
НИОКР	– научно-исследовательские, опытно-конструкторские работы
НМА	– нематериальный актив
НСФО	– Национальный совет по финансовой отчетности
ОПБУ	– общепризнанные стандарты бухгалтерского учета
ОПУ	– отчет о прибылях и убытках
ОС	– основные средства
ОСД	– отчет о совокупном доходе
ОФП	– отчет о финансовом положении
ПОА	– прибыль, причитающаяся владельцам обыкновенных акций
ППА	– пониженная прибыль на акцию
ПСД	– прочий совокупный доход
РСБУ	– Российские стандарты бухгалтерского учета
СВКОАО	– средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении
СПОД	– события после отчетной даты
СС	– справедливая стоимость
ФИФО	– первое поступление, первый отпук
ФО	– финансовая отчетность
IAS	– International accounting standart
IFRS	– International financial reporting standart
EPS	– базовая прибыль на акцию

ПРЕДИСЛОВИЕ

2010–2012 гг. стали решающими для России в сфере применения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

В 2011 г. после проведения Национальным советом по финансовой отчетности (НСФО) экспертизы применимости текстов МСФО на территории РФ все стандарты, а также разъяснения к ним были официально признаны действующими на территории нашей страны.

В связи с введением МСФО в правовую сферу нашей страны у многих организаций возникают вопросы о необходимости их применения на практике, а также о механизмах внедрения и подготовки отчетности по международным стандартам.

Данное учебное пособие проиллюстрировано структурно-логическими схемами, обобщающими таблицами и практическими примерами. Последовательность представления информации позволяет понять сущность МСФО, выработать практические навыки работы с ними.

Учебное пособие соответствует требованиям стандарта профессионального высшего образования по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности».

В результате освоения дисциплины студент должен:

знать:

– основные тенденции, определяющие развитие бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации в связи с переходом на МСФО;

– положения концептуальных документов МСФО;

– краткое содержание и основные правила применения действующих международных стандартов;

– способы раскрытия информации в отчетности;

уметь:

– свободно ориентироваться в правилах применения важнейших теоретических положений и принципов МСФО на практике;

– логически грамотно выражать и обосновывать свою точку зрения по тематике, связанной с МСФО;

– оперировать понятиями и категориями МСФО;

– самостоятельно применять международные стандарты при составлении финансовой отчетности;

владеть:

– практическими навыками по применению МСФО и проведению необходимых расчетов;

– навыками принятия профессиональных решений в процессе выбора оптимальных вариантов методики бухгалтерского учета и составления отчетности;

– навыками оформления всех видов отчетов по МСФО и составления пояснительной записки с учетом международных требований по раскрытию информации.

Учебное пособие рекомендуется для студентов, аспирантов и преподавателей экономических специальностей вузов, практикующих бухгалтеров и аудиторов, работников финансовых служб организаций.

СИСТЕМА И СТРУКТУРА МСФО. ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО

В настоящее время МСФО состоят из следующих документов:

1. «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности».

2. Стандарты:

– IAS 1-41;

– IFRS 1-16.

3. Интерпретации МСФО.

Далее приведена классификация МСФО по темам:

1. Вводные стандарты:

Принципы для подготовки и представления финансовой отчетности;

Основные финансовые отчеты и учетная политика;

МСФО (IAS) 1: Представление финансовой отчетности;

МСФО (IAS) 7: Отчеты о движении денежных средств;

МСФО (IAS) 8: Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки.

2. Финансовые инструменты:

МСФО (IFRS) 7: Финансовые инструменты: раскрытие информации;

МСФО (IAS) 32: Финансовые инструменты: представление информации;

МСФО (IAS) 39: Финансовые инструменты: признание и оценка.

3. Стандарты по долгосрочным активам и обязательствам:

МСФО (IAS) 16: Основные средства;

МСФО (IAS) 36: Обесценение активов;

МСФО (IAS) 40: Инвестиционная собственность;

МСФО (IAS) 17: Аренда;

МСФО (IAS) 38: Нематериальные активы;

- МСФО (IAS) 11: Договоры на строительство;
- МСФО (IAS) 23: Затраты по займам;
- МСФО (IAS) 20: Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи;
- МСФО (IFRS) 5: Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность.
- 4. Основные стандарты:
 - МСФО (IAS) 18: Выручка;
 - МСФО (IAS) 2: Запасы;
 - МСФО (IAS) 37: Резервы, условные обязательства и условные активы;
 - МСФО (IAS) 12: Налоги на прибыль.
- 5. Стандарты по консолидации:
 - МСФО (IFRS) 3: Объединение компаний;
 - МСФО (IFRS) 10: Консолидированная финансовая отчетность;
 - МСФО (IFRS) 11: Соглашения о совместной деятельности;
 - МСФО (IAS) 27: Отдельная финансовая отчетность;
 - МСФО (IAS) 28: Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия.
- 6. Частные стандарты:
 - МСФО (IAS) 21: Влияние изменений валютных курсов;
 - МСФО (IAS) 29: Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции;
 - МСФО (IFRS) 1: Применение МСФО впервые.
- 7. Стандарты по оплате труда:
 - МСФО (IAS) 19: Вознаграждения работникам;
 - МСФО (IFRS) 2: Платежи, основанные на акциях.
- 8. Группа стандартов для компаний, зарегистрированных на бирже:
 - МСФО (IFRS) 8: Операционные сегменты;
 - МСФО (IAS) 34: Промежуточная финансовая отчетность;
 - МСФО (IAS) 33: Прибыль на акцию.
- 9. Стандарты по раскрытию информации:
 - МСФО (IAS) 24: Раскрытие информации о связанных сторонах;
 - МСФО (IAS) 10: События после отчетной даты.

10. Отраслевые стандарты:

МСФО (IAS) 41: Сельское хозяйство;

МСФО (IFRS) 4: Договоры страхования;

МСФО (IFRS) 6: Разведка и оценка запасов полезных ископаемых.

Принципы подготовки отчетности по МСФО

Целью финансовой отчетности является правдивое представление информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств компании, полезной для широкого круга пользователей при принятии ими экономических решений (рис. 1).

Качественные характеристики финансовой отчетности по МСФО

Качественные характеристики финансовой отчетности приведены в «Принципах подготовки и представления финансовой отчетности по МСФО» (рис. 2).

Приоритет содержания над формой

Информация в финансовой отчетности должна правдиво представлять операции и другие события, поэтому необходимо, чтобы они учитывались и представлялись в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только юридической формой.

Сущность операций и других событий не всегда отвечает тому, что следует из их юридической формы.

П р и м е р. Продажа по цене, отличной от справедливой стоимости.

Если активы продаются по цене ниже или выше их справедливой стоимости, то вероятно, что существует связанная операция, которая объясняет причину такой продажи.

Если цена продажи выше справедливой стоимости, то почти наверняка речь идет о завуалированном займе, связанном с будущими операциями, обеспечивающими его погашение.

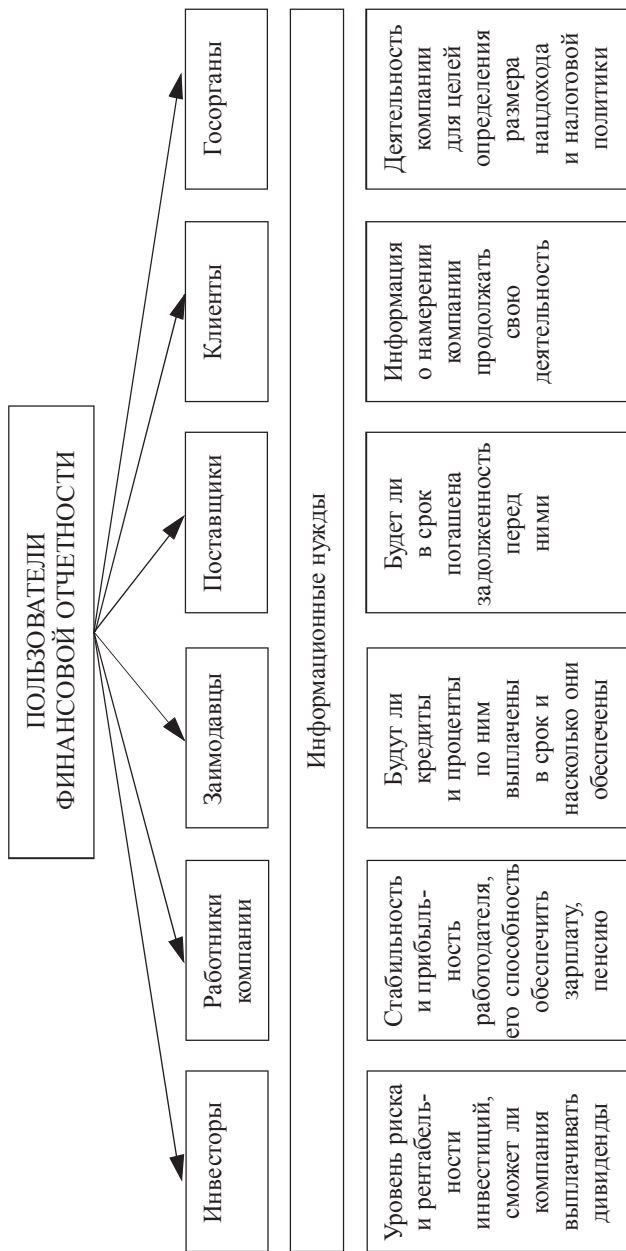


Рис. 1. Пользователи финансовой отчетности

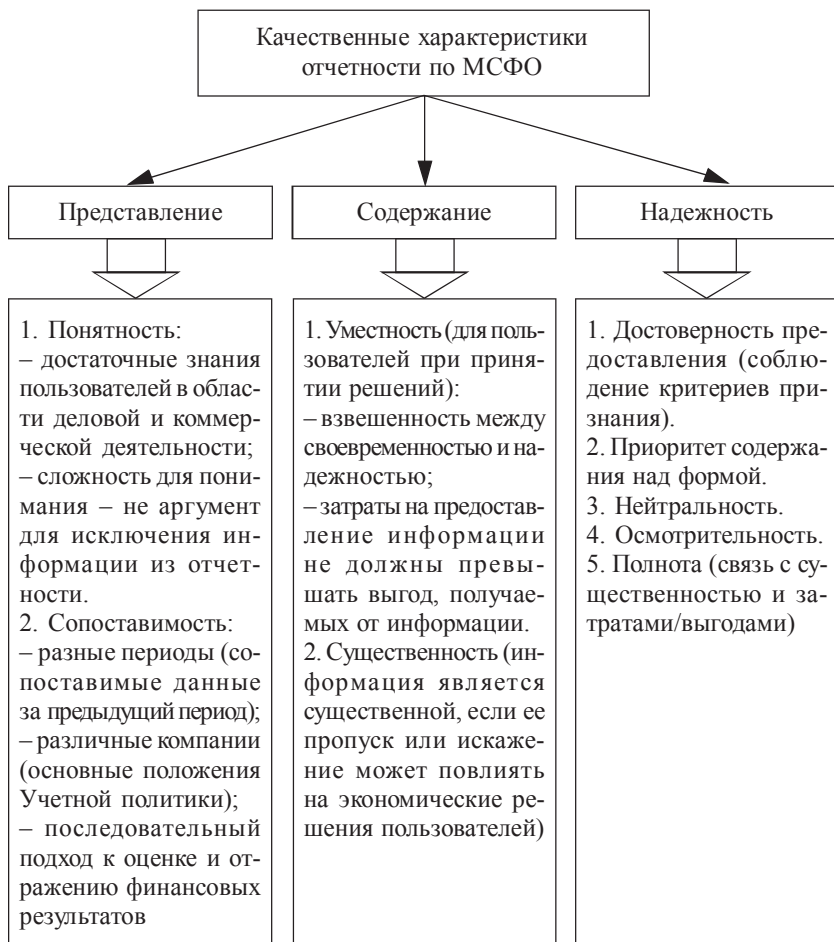


Рис. 2. Качественные характеристики финансовой отчетности по ИСФО

Если же цена ниже справедливой стоимости, то, возможно, суть операции заключается в желании отсрочить признание прибыли от продажи путем занижения будущей расходной статьи. Например, компания «продает» оборудование третьей стороне по цене ниже справедливой стоимости. При этом заключается соглашение

об обратной аренде оборудования, и арендная плата устанавливается ниже коммерческих ставок. В результате прибыль, недополученная при продаже, вернется в последующие периоды, а это ни что иное, как некая форма сглаживания прибыли.

П р и м е р. Совмещение сделок.

Запасы могут быть «проданы» третьей стороне при условии, что в будущем продавец сохраняет за собой право выкупить их обратно, часто по заранее оговоренной цене, которая рассчитана таким образом, чтобы, по сути, обеспечить покупателю вознаграждение за предоставление займа. Если все «связанные» операции рассматривать вместе, становится ясно, что на самом деле речь идет о сделке по привлечению финансирования, что и должно найти отражение в учете.

Основополагающие допущения при составлении финансовой отчетности по МСФО

Финансовая отчетность по МСФО должна быть подготовлена на основе основополагающих допущений, определенных в «Принципах подготовки и представления финансовой отчетности по МСФО».

Допущение о непрерывности деятельности компании означает, что компания будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и, кроме такого намерения, у нее должны быть и экономические возможности продолжать свою деятельность.

Финансовая отчетность подготавливается на основе принципа непрерывности деятельности, если только руководство не намеревается ликвидировать компанию или прекратить операции либо у него нет другой реальной альтернативы, кроме как сделать это.

Метод начисления – компании должны составлять финансовую отчетность, за исключением информации о движении денежных средств, на основе этого метода.

Согласно концепции начисления экономические события должны признаваться и отражаться в отчетности в том периоде, в котором они произошли, независимо от уплаты или получения денежных средств.

Элементы финансовой отчетности по МСФО

«Принципы подготовки и представления финансовой отчетности по МСФО» определяют пять основных элементов финансовой отчетности:

- активы;
- обязательства;
- доходы;
- расходы;
- капитал.

Актив – ресурс, контролируемый компанией в результате прошлых событий, от которого в будущем ожидается увеличение экономических выгод.

Более важным в первой части определения активов является понятие контроля. Оно характеризует прежде всего способность компании получать выгоды от использования конкретных ресурсов или же ограничивать права других лиц на получение этих выгод.

Как правило, контроль подкрепляется юридическим правом собственности или фактическим владением активом, но это не является определяющим фактором.

Активы, признаваемые в учете, должны возникать в результате прошлых событий (операций). Как правило, такими событиями является приобретение активов за деньги, в кредит или по бартеру, продажа товаров или услуг, заключение соглашений на получение каких-либо экономических выгод в будущем.

Будущие экономические выгоды выражаются в способности актива вносить свой вклад в увеличение чистых денежных притоков компании.

Обязательство – настоящая обязанность компании, возникшая в результате прошлых событий, погашение которой приведет к уменьшению экономических выгод.

Настоящая обязанность, согласно определению, возникает в результате прошлых событий, называемых обязывающими.

Обязывающими являются события, в результате которых у компании нет иной альтернативы, как только исполнить обязательство.

Капитал – это доля, которая остается в активах компании после погашения всех ее обязательств.

Доход – это прирост экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, приводящий к увеличению капитала, не связанного со взносами участников.

Таким образом, согласно определению доходом является не только выручка, но и иные прибыли, отражаемые в ОСД или учитываемые в разделе капитала (например, дооценка ОС и НМА).

Расход – это уменьшение экономических выгод в виде оттока активов или увеличения обязательств, которое приводит к уменьшению капитала, не связанного с распределением между участниками.

Компания может испытывать «отток экономических выгод» в связи с созданием нового актива. В таких ситуациях важно установить, соответствует ли последний определению актива, для того чтобы быть признанным в ОФП, и если нет, то затраты должны быть признаны расходами периода, в котором они были понесены.

Критерии признания элементов отчетности по МСФО

Критерии признания – условия, при выполнении которых элемент финансовой отчетности может быть включен в финансовую отчетность.

Существуют три критерия признания элементов финансовой отчетности:

- соответствие определению одного из элементов финансовой отчетности;
- вероятность того, что будущая экономическая выгода, связанная с конкретным элементом отчетности, будет получена или утрачена;
- возможность надежно измерить или оценить стоимость элемента финансовой отчетности.

Методы оценки элементов отчетности по МСФО

Оценка – это процесс определения денежного эквивалента стоимости элемента финансовой отчетности, который подлежит признанию и отражению в ОФП или ОСД.

Для целей оценки используются различные основы:

- историческая стоимость – это сумма, уплаченная в момент приобретения активов или полученная в обмен на обязательство;
- справедливая стоимость (СС) – это сумма, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки (подробнее см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»);
- дисконтированная (приведенная) стоимость – это сумма будущих денежных потоков, связанных с активом или обязательством, скорректированная на коэффициент временной стоимости денег (коэффициент дисконтирования).

П р и м е р. Дисконтирование.

Банк принимает вклады под 10 % годовых с капитализацией процентов. Рассчитать:

1. Сумму к получению через два года при первоначальном вкладе 100 руб.;

2. Какую сумму надо положить в банк, чтобы получить через 2 года 121 руб.?

1. В первом случае:

1-й год: $100 \times (100 \% + 10 \%) = 100 \times 1,1 = 110$ руб.;

2-й год: $110 \times (100 \% + 10 \%) = 110 \times 1,1 = 121$ руб.

2. Обратный процесс называется *дисконтированием* и рассчитывается по формуле

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

где PV (Present value) – текущая (дисконтированная) стоимость денег с учетом фактора времени; FV (Future value) – будущие денежные потоки (номинальные); i – процентная ставка; n – порядковый номер периода.

$$121 / (1 + 0,1)^2 = 100 \text{ руб.}$$

ОБЗОР ОСНОВНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ МСФО

Оценка справедливой стоимости (МСФО (IFRS) 13)

МСФО (IFRS) 13 не применяется в следующих случаях:

- когда выполняются операции по финансовой аренде (учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда»);
- происходит оценка чистой цены продажи запасов (учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы»);
- или оценка стоимости от использования активов (учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»);
- осуществляются платежи, основанные на акциях (учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях»).

Справедливая стоимость (СС) – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки.

Оценка СС актива или обязательства

Оценка СС осуществляется для конкретного актива или обязательства.

При оценке СС предприятие должно учитывать характеристики актива или обязательства, например:

- состояние актива;
- местонахождение актива;
- ограничения на продажу или использование актива.

Оценка СС операции

Оценка СС предполагает проведение операции по продаже актива или передаче обязательства:

- на рынке, который является основным для данного актива или обязательства;

– при отсутствии основного рынка на рынке, наиболее выгодном для данного актива или обязательства.

Оценка СС применяется к первоначальной и последующей оценке.

В случае, если цена операции не равна СС актива или обязательства, то предприятие должно признавать возникающий при этом доход или убыток в составе ОПУ (например, операции со связанными сторонами; продавец вынужден принять цену операции в случае, если продавец испытывает финансовые трудности).

Методы оценки СС

Рыночный подход: СС – цена, генерируемая рыночными сделками с идентичными или сопоставимыми (т. е. аналогичными) активами и обязательствами.

Затратный подход: СС – сумма, которая потребовалась бы в настоящий момент для замены производительной способности актива (т. е. текущая стоимость замещения).

3. Доходный подход: СС – дисконтированная сумма будущих денежных потоков, связанных с активом или обязательством.

Методы оценки, используемые для оценки СС, должны применяться последовательно.

Однако необходимо вносить изменения в метод оценки в следующих случаях:

- если развиваются новые рынки;
- становится доступной новая информация;
- ранее используемая информация больше не является доступной;
- усовершенствуются методы оценки;
- изменяются рыночные условия.

Изменения, возникающие в результате изменения метода оценки СС, отражаются как изменение бухгалтерской оценки (в соответствии с МСФО (IAS) 8).

Иерархия исходных данных для оценки СС

Приведем 3 уровня иерархии: наибольший приоритет – исходные данные 1-го уровня и наименьший приоритет – исходные данные 3-го уровня.

1-й у р о в е н ь – это котируемые цены (некорректируемые) на активных рынках для *идентичных* активов или обязательств на дату оценки (например, для котируемых финансовых активов и обязательств).

2-й у р о в е н ь – это исходные данные, которые не являются котируемыми ценами, включенными в 1-й уровень и которые прямо или косвенно являются наблюдаемыми для актива или обязательства, например:

– котируемые цены на аналогичные активы или обязательства на активных рынках;

– исходные данные, за исключением котируемых цен, которые являются наблюдаемыми для актива или обязательства (например, процентные ставки и кривые доходности, наблюдаемые на рынке).

Корректировки исходных данных 2-го уровня меняются в зависимости от факторов, специфических для актива или обязательства (например, состояние или местонахождение актива).

3-й у р о в е н ь – это ненаблюдаемые исходные данные для актива или обязательства (например, финансовый прогноз предприятия, дисконтированная сумма денежных потоков, связанных с активом или обязательством).

Представление финансовой отчетности (МСФО (IAS) 1)

Компоненты финансовой отчетности

Обязательные отчеты:

- о финансовом положении (*Statement of financial position*);
- о совокупном доходе (*Statement of comprehensive income*);
- об изменениях в капитале (*Statement of changes in equity*);
- о движении денежных средств (*Statement of Cash Flows*);
- примечания, состоящие из краткого обзора основных принципов учетной политики и прочей пояснительной информации;
- отчет о финансовом положении на начало самого раннего из представленных периодов (в том случае, если компания проводит ретроспективное изменение учетной политики, изменение

представленной ранее информации или реклассификацию статей в финансовой отчетности).

Дополнительные отчеты (прочая информация)

Многие компании помимо финансовой отчетности представляют финансовые обзоры руководства, в которых описываются и объясняются основные характеристики финансовых результатов деятельности компании, ее финансового положения и основных неопределенностей, с которыми она сталкивается.

Финансовая отчетность должна быть четко определена и выделена из прочей информации внутри того же опубликованного документа (например, годового отчета или проспекта).

МСФО применяются *только к финансовой отчетности*, а не к прочей информации, представленной в годовом отчете или другом документе.

Периодичность подготовки финансовой отчетности

Согласно МСФО (IAS) 1 финансовая отчетность должна представляться как минимум *ежегодно*.

Отчет о финансовом положении (ОФП)

ОФП представляет собой одну из обязательных форм отчетности компании. Его цель – продемонстрировать финансовое состояние компании на определенную дату, т. е. на конец отчетного периода (табл. 1).

Предприятие должно представить *дополнительные* статьи, заголовки и промежуточные итоговые суммы в ОФП, если такое представление необходимо для понимания финансового положения предприятия.

В ОФП компания обязана представлять *краткосрочные* и *долгосрочные* активы и обязательства *раздельно*.

Краткосрочные и долгосрочные активы

Актив классифицируется как краткосрочный в случаях:

а) когда его предполагается реализовать или он предназначен для продажи или потребления в рамках обычного операционного цикла предприятия;

Структура ОФП

	Элемент ОФП	Регламентирующий стандарт
АКТИВЫ	Основные средства	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»
	Инвестиционная собственность	МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная собственность»
	Нематериальные активы	МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»
	Финансовые активы (за исключением инвестиций, учитываемых по методу долевого участия, дебиторской задолженности, денежных средств и их эквивалентов)	МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»
	Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия	МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании»
	Биологические активы	МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»
	Запасы	МСФО (IAS) 2 «Запасы»
	Торговая и прочая дебиторская задолженность	МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»
	Денежные средства и их эквиваленты	МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»
	Активы, классифицируемые как предназначенные для продажи, и активы, включенные в выбывающие группы, классифицируемые как предназначенные для продажи	МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»
	Активы (предоплата) по текущему налогу на прибыль	МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»
	Отложенные налоговые активы	МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

	Элемент ОФП	Регламентирующий стандарт
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	Торговая и прочая кредиторская задолженность	МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»; МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»
	Резервы	МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»
	Финансовые обязательства (за исключением кредиторской задолженности и резервов)	МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»; МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»
	Обязательства по текущему налогу на прибыль	МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»
	Отложенные налоговые обязательства	МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»
	Обязательства, включенные в выбывающие группы, классифицируемые как предназначенные для продажи	МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»
КАПИТАЛ	Неконтролирующие доли, представленные в составе капитала	МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»; МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»
	Выпущенный капитал и резервы, относимые на собственников материнского предприятия	МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»; МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»

- б) предназначен в основном для целей торговли;
- в) его предполагается реализовать в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода;
- г) актив представляет собой денежные средства или их эквиваленты.

Все прочие активы классифицируются как долгосрочные.

Краткосрочные и долгосрочные обязательства

Обязательство классифицируется как *краткосрочное* в случаях:

- а) когда предполагается погашение предприятием обязательства в рамках обычного операционного цикла предприятия;
- б) оно удерживает обязательство в основном для целей торговли;
- в) обязательство подлежит погашению в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода;
- г) у него нет безусловного права откладывать погашение обязательства в течение как минимум 12 месяцев после окончания отчетного периода.

Все прочие обязательства классифицируются как *долгосрочные*.

П р и м е р. Классификация кредитных обязательств.

Компания, являющаяся должником банка, нарушила одно из условий кредитного договора. В результате долгосрочный кредит подлежит оплате по требованию банка. Менеджеры компании ведут переговоры с банком о восстановлении сроков кредита. На дату составления отчета переговоры еще не завершены.

В о п р о с. Возможно ли оставить обязательства по кредиту в разделе долгосрочных обязательств в связи с тем, что компания ведет переговоры с банком об отсрочке погашения?

Р е ш е н и е. Факт переговоров с банком не является достаточным основанием для того, чтобы не признавать обязательства, погашаемые по требованию, в разделе текущих обязательств. Только достигнутое соглашение может являться причиной того, чтобы оставить задолженность в части долгосрочных обязательств.

Отчет о совокупном доходе (ОСД)

Согласно МСФО (IAS) 1 все доходы и расходы периода следует представлять:

- в ОСД (т. е. в единой форме отчетности);
- в двух формах отчетности:
 - отчете о прибылях и убытках (ОПУ);
 - отчете, который начинается с прибылей или убытков за период и показывает компоненты прочего совокупного дохода (Отчет о прочей совокупной прибыли) (табл. 2).

Структура ОСД

	Элемент ОСД	За отчетный период	За предыдущий период
ПРИБЫЛЬ/УБЫТОК ЗА ПЕРИОД	Выручка	X	X
	Себестоимость продаж	(X)	(X)
	Валовая прибыль	X	X
	Прочие доходы	X	X
	Коммерческие расходы	(X)	(X)
	Административные расходы	(X)	(X)
	Прочие расходы	(X)	(X)
	Финансовые расходы	(X)	(X)
	Доход от инвестиций, учитываемых по методу долевого участия	X	X
	Прибыль/убыток до налога	X	X
	Расходы по налогу	(X)	(X)
	Прибыль/убыток за год	X	X
ПРОЧИЙ СОВОКУПНЫЙ ДОХОД	<i>Прочий совокупный доход</i>		
	Изменения стоимости от переоценки основных средств	X/(X)	X/(X)
	Изменения стоимости от переоценки финансовых активов, имеющих в наличии для продажи	X/(X)	X/(X)
	Доля в прочем совокупном доходе ассоциированных компаний	X	X
	Налог на прибыль, относящийся к компонентам прочего совокупного дохода	(X)	(X)
	Прочий совокупный доход за год после налога на прибыль	X	X

Элемент ОСД	За отчетный период	За предыдущий период
ИТОГО СОВОКУПНЫЙ ДОХОД ЗА ГОД	X	X
Прибыль/убыток, относящиеся:		
– к акционерам материнской компании;	X	X
– неконтролирующей доле;	X	X
Итого совокупный доход, относящийся:		
– к акционерам материнской компании;	X	X
– неконтролирующей доле	X	X

Предприятие должно представить дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоги в ОСД, когда такое представление уместно для понимания финансовых результатов предприятия.

Прибыль или убыток за период

Предприятие должно признать все статьи доходов и расходов за период в составе прибыли или убытка, если иное не требуется или не допускается в соответствии с требованиями МСФО.

Предприятие обязано представить анализ расходов, признанных в составе прибыли или убытка, с использованием классификации, основанной либо на характере расходов, либо на их функции в рамках предприятия в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию.

П р и м е р. Метод характера расходов:

Выручка	1 200
Прочий доход	200
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	(120)
Использованное сырье и расходные материалы	(480)
Заработная плата	400
Расходы на амортизацию	(120)
Прочие расходы	(215)
Прибыль до налогов	65

Пр и м е р. Метод функции расходов.

Расходы классифицируются в соответствии с их функцией как часть себестоимости продаж, коммерческой или административной деятельности:

Выручка	1 200
Себестоимость продаж	(690)
Валовая прибыль	510
Прочий доход	200
Коммерческие расходы	(30)
Административные расходы	(400)
Прочие расходы	(215)
Прибыль до налогов	65

Прочий совокупный доход

Включает статьи дохода и расхода, которые не признаны в составе прибыли или убытка, как того требуют или допускают другие МСФО.

Компоненты Прочего совокупного дохода включают:

а) изменения прироста стоимости от переоценки (МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»);

б) актуарные прибыли и убытки от пенсионных планов с установленными выплатами (МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);

в) прибыли и убытки, возникающие от перевода финансовой отчетности иностранного подразделения (МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»);

г) прибыли и убытки при повторном измерении финансовых активов, имеющих в наличии для продажи (МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение»).

Отчет об изменениях в капитале

Отчет об изменениях в капитале включает следующую информацию:

а) общий совокупный доход за период (по ОСД), в том числе относимый на собственников материнского предприятия и на контролируемые доли;

б) для каждого компонента капитала – эффект ретроспективного применения и пересчета в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»;

в) для каждого компонента капитала – сверка балансовой стоимости на начало и конец периода, отдельно раскрывая изменения, обусловленные:

– статьями прибыли или убытка;

– статьями прочего совокупного дохода;

– операциями с собственниками (например: взносы, сделанные собственниками, распределения в пользу собственников, изменения в долях участия в дочерних предприятиях, которые не приводят к утрате контроля, табл. 3).

Т а б л и ц а 3

Структура Отчета об изменениях в капитале

Наименование	Акционерный капитал	Эмиссионный доход	Резерв переоценки	Нераспределенная прибыль	Неконтролирующая доля	Всего
Остаток на начало периода	X	X	X	X	X	X
Изменение в учетной политике и ошибки	X	X	X	(X)	(X)	(X)
Скорректированный остаток на начало периода	X	X	X	X	X	X
Совокупный доход за период (по ОСД)	X	X	X	X	X	X
Дивиденды	X	X	X	(X)	(X)	(X)
Перенос на нераспределенную прибыль	X	X	(X)	X	X	X
Эмиссия акций	X	X	X	X	X	X
Остаток на конец периода	X	X	X	X	X	X

Промежуточная финансовая отчетность (МСФО (IAS) 34)

Компании, ценные бумаги которых свободно обращаются на открытом рынке, поощряются к представлению промежуточной финансовой отчетности:

- по крайней мере, по состоянию на конец первой половины финансового года;
- не позже чем через 60 дней после завершения промежуточного периода.

Состав промежуточной финансовой отчетности (2 варианта):

1. В полном объеме в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», т. е. включает:

- ОФП;
- ОСД;
- отчет об изменениях в собственном капитале;
- отчет о движении денежных средств;
- примечания, включая краткое описание значительных аспектов учетной политики и прочие пояснительные примечания;
- ОФП на начало самого раннего из представленных периодов (в случае, если компания проводила ретроспективное изменение учетной политики).

2. В сокращенном варианте (в целях ускорения подготовки и снижения затрат отчитывающейся компании):

- сокращенный ОФП;
- сокращенный ОСД;
- сокращенный отчет об изменениях в собственном капитале;
- сокращенный отчет о движении денежных средств;
- выборочные примечания к финансовой отчетности.

Сокращенный вариант должен включать как минимум каждый из заголовков и промежуточных сумм, которые были включены в самую последнюю годовую финансовую отчетность, и выборочные пояснительные примечания.

Признание и оценка

При подготовке промежуточной финансовой отчетности компания должна применять те же принципы учетной политики, которые были использованы в годовой финансовой отчетности.

Показатели промежуточной отчетности в большей степени основаны на оценочных расчетах, чем статьи годовой финансовой отчетности.

Если расчетная оценка суммы, отраженной в промежуточной отчетности, существенно изменилась в последнем промежуточном периоде финансового года, то характер и сумма такого изменения должны раскрываться в примечании к годовой финансовой отчетности.

П р и м е р. Инвентаризация запасов на промежуточную отчетную дату обычно не проводится, поэтому отчетность составляется на основе бухгалтерских учетных и оценочных данных.

Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки (МСФО (IAS) 8)

Учетная политика – это конкретные принципы, методы, процедуры, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Изменение учетной политики разрешается в двух случаях:

– *обязательное* изменение в соответствии с требованием стандарта или интерпретации;

– *добровольное* изменение в учетной политике (рис. 3).

Обязательное изменение учетной политики в соответствии с требованием стандарта или интерпретации применяется с условиями переходного периода, данного в стандарте или интерпретации, либо ретроспективно, если в стандарте или интерпретации нет условий переходного периода.

Добровольное изменение в учетной политике разрешено, если это приводит к надежному и более уместному представлению финансовой информации и отражается ретроспективно.

Ретроспективное применение – это применение новой учетной политики в отношении операций, других событий и условий таким образом, как если бы эта политика применялась всегда.

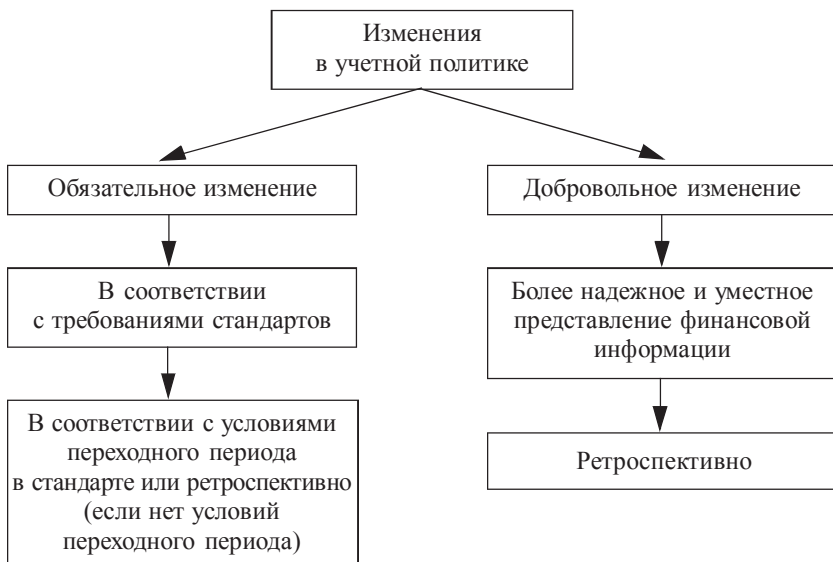


Рис. 3. Изменения в учетной политике

В соответствии с МСФО (IAS) 8 не является изменением в учетной политике:

- принятие новой учетной политики для событий или сделок, которые не происходили ранее или не были существенными;
- принятие учетной политики для событий или сделок, отличающихся по существу от ранее происходивших событий и сделок.

В результате неопределенностей, свойственных предпринимательской деятельности, многие статьи финансовой отчетности не поддаются точному расчету, а могут быть лишь оценены.

Изменение в бухгалтерских расчетах/оценках – это пересмотр бухгалтерских оценок в результате появления новой информации, накопления опыта или последующих событий.

Для отражения изменений в бухгалтерских оценках применяется перспективный метод. Результат изменения в бухгалтерских оценках должен включаться в расчет чистой прибыли или убытка:

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

Примеры изменений в бухгалтерских оценках:

- изменение в оценке сомнительных долгов;
- изменение сроков полезной службы амортизируемых активов;
- изменение метода амортизации;
- изменение оценки устаревания запасов.

Результаты изменений в бухгалтерских оценках должны быть включены в те же самые классификационные статьи отчета о совокупном доходе, в которых были ранее учтены указанные оценки.

П р и м е р. В 2008 г. компания признала резерв под обесценение торговой дебиторской задолженности контрагента, находящегося в финансовых затруднениях. В 2010 г. контрагент вышел из затруднений и полностью погасил задолженность перед компанией. Резерв под обесценение дебиторской задолженности был отражен в отчете о совокупном доходе за 2008 г. по статье «Коммерческие расходы».

З а д а н и е. Каким образом надо отразить сторнирование резерва под обесценение дебиторской задолженности?

Р е ш е н и е. Сторнирование резерва должно происходить по той же статье ОСД за 2010 г., что и начисление резерва в 2008 г. – «Коммерческие расходы». В случае, если изменения бухгалтерских оценок имели существенный эффект, необходимо раскрыть суммы изменений отдельно либо в самом ОСД, либо в примечаниях к финансовой отчетности.

Ошибка – это пропуски и неверные данные в финансовой отчетности компании за один или более предшествующих периодов, математические ошибки/просчеты, неправильное применение учетной политики, искажение фактов, мошенничество или невнимательность.

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

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

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

Ошибки, влияющие на текущий и будущие периоды, необходимо корректировать в периоде их обнаружения, но нет никакой необходимости раскрытия информации об этих событиях в отчетности.

П р и м е р. Корректировки ошибок предыдущих периодов.

В 2010 г. бухгалтер компании «Оптима» обнаружил, что в 2009 г. стоимость проданных товаров в сумме 10 тыс. долл. была неверно включена в стоимость запасов на конец года. По бухгалтерским записям размер выручки в 2010 г. составил 230 тыс. долл.; стоимость проданных товаров – 130 тыс. долл. (включая ошибочно включенные 10 тыс. долл. в остатках запасов на начало года).

ОСД компании «Оптима» за 2009 г.

Наименование	2009
Выручка	260 000
Себестоимость продаж	(100 000)
Прибыль до налогов	160 000
Налог на прибыль	(48 000)
Прибыль за период	112 000

Корректировка ошибки.

ОСД компании «Оптима» за 2010 г.

Наименование	2010	2009
Выручка	230 000	260 000
Себестоимость продаж	(120 000)	(110 000)
Прибыль до налогов	110 000	150 000
Налог на прибыль	(33 000)	(45 000)
Прибыль за период	77 000	105 000

Применение МСФО впервые (МСФО (IFRS) 1)

Первая финансовая отчетность предприятия по МСФО – это первая годовая финансовая отчетность, в которой предприятие принимает Международные стандарты финансовой отчетности.

Компания обязана применять МСФО (IFRS) 1 «Применение МСФО впервые»:

- к первой финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с требованиями МСФО;
- к каждой промежуточной финансовой отчетности за часть того периода, который охвачен первой подготовленной в соответствии с МСФО финансовой отчетностью (рис. 4).

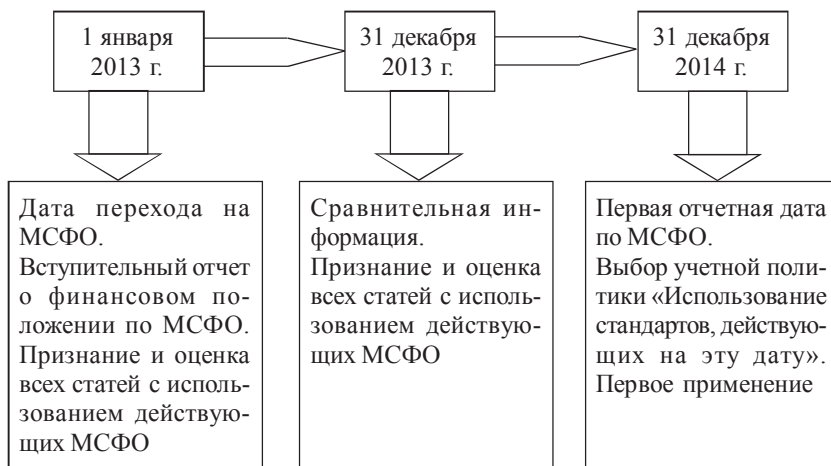


Рис. 4. Схема перехода предприятия на МСФО впервые

Предприятие должно подготовить и представить Начальный отчет о финансовом положении по МСФО (IFRS) на дату перехода на МСФО (IFRS). Это является начальной точкой для подготовки финансовой отчетности предприятия в соответствии с МСФО (IFRS).

Начальный ОФП при переходе на МСФО должен быть составлен с применением новой учетной политики таким образом, как будто эта политика действовала с самого начала, т. е. компания должна:

- признать все активы и обязательства, подлежащие признанию в соответствии с требованиями МСФО (например, основные средства, полученные по договорам финансовой аренды, и соответствующие обязательства);

- исключить все активы и обязательства, не подлежащие признанию в соответствии с требованиями МСФО (например, капитализированные затраты на научные исследования);

- реклассифицировать статьи активов, обязательств и капитала в ОФП в соответствии с требованиями МСФО;

- произвести оценку всех активов и обязательств в соответствии с требованиями МСФО (например, исключение ранее капитализированных затрат, связанных с нематериальными активами).

Компания обязана использовать одну и ту же учетную политику в начальном ОФП по МСФО и во всех периодах, представленных в первой финансовой отчетности по МСФО. Данная учетная политика должна отвечать требованиям каждого МСФО, действующим на дату окончания первого отчетного периода по МСФО, за исключением случаев использования исключений (об этом см. ниже).

Корректировки, связанные с изменениями учетной политики при переходе на МСФО, являются ретроспективными корректировками и относятся непосредственно на нераспределенную прибыль на дату перехода.

Исключения из требований ретроспективного применения МСФО

Стандарт требует использования *ретроспективного подхода* при переходе на МСФО, но предусматривает следующие обязательные и добровольные исключения:

1. Прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств (если предприятие, впервые применяющее МСФО, прекратило признание финансовых активов или финансовых обя-

зательств согласно своим предыдущим ОПУ, то оно не должно признавать эти активы и обязательства согласно МСФО).

2. Учет операций хеджирования (применяется перспективно с даты перехода на МСФО).

3. Учет неконтролирующей доли (компания, переходящая на МСФО, должна применять МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» перспективно с даты перехода на МСФО. Однако если компания решит применить МСФО (IFRS) 3 ретроспективно по отношению к объединениям компаний, произошедшим до даты перехода на МСФО, то она обязана применять и МСФО (IAS) 27 ретроспективно).

4. Классификация и измерение финансовых активов (предприятие должно оценивать финансовые активы на основе фактов и обстоятельств, существующих на дату перехода на МСФО).

5. Встроенные производные инструменты (предприятие, впервые применяющее МСФО, должно оценить встроенный производный инструмент исходя из условий, которые существовали на более позднюю из следующих дат: дата, на которую оно впервые стало стороной по данному договору, и дата, на которую потребовалась переоценка).

15 добровольных исключений:

1. Объединения компаний.
2. Справедливая стоимость или стоимость переоценки в качестве предполагаемой стоимости необоротных активов.
3. Вознаграждения работникам.
4. Совокупная разница от пересчета отчетности из одной валюты в другую.
5. Конвертируемые финансовые инструменты.
6. Инвестиции в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия.
7. Активы и обязательства дочерних компаний, ассоциированных компаний и совместных предприятий.
8. Классификация ранее признанных финансовых инструментов.
9. Платежи с использованием долевых инструментов.
10. Договоры страхования.

11. Обязательства по выводу активов из эксплуатации и восстановлению участка, включенные в стоимость основных средств.

12. Аренда.

13. Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств по справедливой стоимости.

14. Признание финансовых активов или нематериальных активов в соответствии с интерпретацией «Сервисных концессионных соглашений».

15. Затраты по займам.

П р и м е р. Подготовка начального ОФП в соответствии с МСФО (IFRS) 1. Компания «Альфа» готовила отчетность в соответствии с РСБУ. ОФП «Альфа» в соответствии с РСБУ, долл.:

АКТИВЫ	Тыс. долл.
<i>Необоротные активы</i>	
Основные средства	700
Затраты на разработку	80
Итого необоротные активы	780
<i>Оборотные активы</i>	
Денежные средства	10
Дебиторская задолженность	110
Запасы	70
Другие текущие активы	30
Итого оборотные активы	220
Итого активы	1 000
СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
<i>Капитал и резервы</i>	
Акционерный капитал	350
Нераспределенная прибыль	200
Итого капитал и резервы	550
<i>Краткосрочные обязательства</i>	
Кредиторская задолженность	50
Кредиты	400
Итого краткосрочные обязательства	450
Итого капитал и обязательства	1 000

Анализ отчетности, составленной в соответствии с РСБУ, показал, что необходимо сделать следующие корректировки при переходе на МСФО:

1. В РСБУ не отражен резерв в связи с экологическим ущербом, причиненным компанией. Убытки на устранение последствий оцениваются в размере 20 тыс. долл.

2. В составе дебиторской задолженности учитываются счета к получению с просрочкой в оплате более 2 лет на сумму 2 тыс. долл.

3. В составе основных средств учтены активы, в отношении которых принято решение о продаже и которые в соответствии с МСФО (IFRS) 5 должны быть классифицированы как «необоротные активы, предназначенные для продажи». Их стоимость 10 тыс. долл.

4. В РСБУ не создавался резерв на сомнительные долги, что является обязательным в соответствии с требованиями МСФО. Резерв оценивается в 18 тыс. долл.

5. В составе нематериальных активов капитализированы затраты на разработку в сумме 80 тыс. долл., которые не отвечают критериям признания в соответствии с МСФО.

Расчет корректировки нераспределенной прибыли:

1. Списание безнадежной задолженности и создание резерва по сомнительным долгам: $2\ 000 + 18\ 000 = 20\ 000$ долл.

2. Создание резерва под устранения последствий экологического бедствия 20 000 долл.

3. Списание затрат на разработку – 80 000 долл.

Итого корректировка: $20\ 000 + 20\ 000 + 80\ 000 = 120\ 000$ долл.

Наименование	ОФП по РСБУ на дату перехода	Корректировка	Начальное ОФП по МСФО
АКТИВЫ			
<i>Необоротные активы</i>			
Основные средства	700	-10	690
Затраты на разработку	80	-80	0
Итого необоротные активы	780		690

О к о н ч а н и е т а б л и ц ы

Наименование	ОФП по РСБУ на дату перехода	Корректировка	Начальное ОФП по МСФО
<i>Оборотные активы</i>			
Денежные средства	10		10
Дебиторская задолженность	110	-20	90
Запасы	70		70
Прочие оборотные активы	30		30
Итого оборотные активы	220		200
Необоротные активы, предназначенные для продажи		10	10
Итого активы	1 000		900

СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Капитал и резервы			
Акционерный капитал	350		350
Нераспределенная прибыль	200	(-120)	80
Итого капитал и резервы	550		430
Краткосрочные обязательства			
Кредиторская задолженность	50		50
Кредиты	400		400
Резерв (экологический ущерб)		20	20
Итого краткосрочные обязательства	450		470
Итого капитал и обязательства	1 000		900

Основные средства (МСФО (IAS) 16)

Основные понятия

Основные средства (ОС) – это материальные активы, которые:

а) предназначены:

- для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг;
- при сдаче в аренду;
- в административных целях.

б) предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.

Себестоимость – сумма уплаченных денежных средств/эквивалентов денежных средств/справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или во время его строительства.

Балансовая стоимость – стоимость, в которой актив признается в отчетности после вычета накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Амортизируемая стоимость – фактическая стоимость актива или другая сумма, заменяющая фактическую стоимость, за вычетом его остаточной стоимости.

Специфическая для предприятия стоимость – приведенная (дисконтированная) стоимость потоков денежных средств, которые предприятие ожидает получить от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования или выплатить при погашении какого-либо обязательства.

Справедливая стоимость – сумма, на которую актив может быть обменян между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.

Возмещаемая стоимость – большее из двух значений: справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу или стоимости от его использования.

Ликвидационная стоимость – расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив

уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования.

Первоначальная оценка ОС

Критерии признания ОС в отчетности:

1. Соответствие определению ОС.
2. Существует высокая вероятность получения компанией будущих экономических выгод от использования данного ОС.
3. Себестоимость основного средства может быть надежно оценена.

Измерение ОС при признании

Объект основных средств, подлежащий признанию в качестве актива, оценивается по себестоимости.

Себестоимость ОС равна сумме, уплаченной непосредственно за объект, с учетом всех других затрат, которые необходимо понести, для того чтобы подготовить приобретенный актив к использованию.

В состав элементов себестоимости ОС включается:

1. Цена покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за исключением торговых скидок;
2. Прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия.

Примеры прямых затрат:

- затраты на выплату вознаграждений работникам, непосредственно связанные со строительством или приобретением объекта основных средств;
 - на подготовку площадки;
 - первоначальные затраты на доставку и производство погрузочно-разгрузочных работ;
 - затраты на установку и монтаж;
 - на проверку надлежащего функционирования актива;
 - выплаты за оказанные профессиональные услуги.
3. Затраты на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке,

в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство при приобретении или вследствие использования актива.

Примеры затрат, не относящихся к себестоимости ОС:

- затраты на открытие нового производственного комплекса;
- затраты, связанные с внедрением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);
- затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала);
- административные и прочие общие накладные расходы.

Отсрочка платежа

Если объект основных средств приобретается на условиях отсрочки платежа, он будет признаваться по приведенной (дисконтированной) стоимости будущих денежных выплат за него. Разница между стоимостью первоначального признания основного средства и суммарными выплатами признается как процентный расход на протяжении всего периода отсрочки.

Капитализация затрат по займам

Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, должны капитализироваться путем включения в стоимость этого актива (МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»).

Квалифицируемый актив – это актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продаж требует значительного времени.

Обмен ОС

Когда один актив приобретается в обмен на другой актив, то приобретаемый актив должен быть оценен по СС. За основу оценки может быть взята и СС передаваемого актива, если она точнее и легче определяется.

Однако если СС не могут быть надежно определены, то актив признается в ОФП по балансовой стоимости переданного актива.

1. Бухгалтерские записи при обмене без доплаты:

Дт Новый актив	справедливая стоимость
Дт Накопленная амортизация	учтенная сумма
Кт Старый актив	учетная стоимость
Кт Прибыль (убыток) от реализации	балансирующая сумма

2. При обмене с доплатой, полученной:

Дт Новый актив	справедливая стоимость
Дт Денежные средства	доплата
Дт Накопленная амортизация	учтенная сумма
Кт Старый актив	учетная стоимость
Кт Прибыль (убыток) от реализации	балансирующая сумма

3. Обмен с доплатой, произведенной:

Дт Новый актив	справедливая стоимость
Дт Накопленная амортизация	учтенная сумма
Дт Убытки (прибыль) от реализации	балансирующая сумма
Кт Старый актив	учетная стоимость
Кт Денежные средства	доплата

П р и м е р. Обмен ОС.

Менеджмент компании А обменял автомат по продаже напитков на холодильник компании Б. Помимо холодильника компания А получила 325 долл. денежными средствами. Данные об остаточной и СС этих объектов представлены в следующей таблице:

Наименования	Остаточная стоимость	Справедливая стоимость
Автомат по продаже напитков	1 300	1 325
Холодильник	1 150	1 000

З а д а н и е. Отразить бухгалтерские записи по учету данной операции.

Р е ш е н и е. Холодильник должен быть признан в ОФП компании А по первоначальной стоимости, равной 1 000 (СС полученного актива). Прибыль в размере 25 (1 325–1 300) долл. должна быть признана в ОСД.

Проводки:

Дт Основное средство (холодильник)	1 000
Дт Денежные средства	325
Кт Основное средство (автомат)	1 300
Кт Доход от выбытия основного средства (ОСД)	25

Государственные субсидии

Признание и первоначальная оценка основных средств, для приобретения которых была получена государственная субсидия, происходят на основании тех же принципов, что и для прочих приобретенных ОС. Однако стоимость ОС может быть уменьшена на сумму полученной субсидии (МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»).

Резервы

Когда компания покупает или строит объект основных средств, у нее может возникнуть контрактное или юридическое обязательство по выводу из эксплуатации данного объекта в конце срока его полезной службы и/или обязательство по восстановлению площадки, на которой он находился. Поскольку такие расходы являются необходимыми для того, чтобы данный объект приносил экономические выгоды его владельцу, эти расходы должны капитализироваться в тот момент, когда у компании возникает обязательство по ним.

Если затраты будут понесены в долгосрочной перспективе, в состав основного средства капитализируется дисконтированная стоимость будущих расходов, рассчитанных с использованием наилучшей оценки.

Расчет и признание резерва (см. подробнее МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»).

Пример. Резерв под вывод из эксплуатации ОС.

У нефтяной компании в соответствии с законодательством возникает обязательство в момент установки буровой вышки вывести ее из эксплуатации в конце 30-летнего срока службы.

По оценкам менеджмента компании через 30 лет эти расходы составят 140 000 000 долл., дисконтированная стоимость которых по ставке 10 % составляет 8 023 197 долл.

З а д а н и е. Отразить бухгалтерские записи по данной операции.
Р е ш е н и е. Резерв под вывод из эксплуатации буровой вышки должен быть капитализирован в момент первоначального признания в размере дисконтированной стоимости будущих затрат, долл.:

Дт Основное средство	8 023 197
Кт Резерв (обязательство)	8 023 197

Далее основное средство амортизируется в обычном порядке. На резерв (обязательство) ежегодно будут начисляться проценты, они должны отражаться в ОСД как процентные расходы.

Последующие затраты

После того как актив становится готовым к использованию, *капитализация затрат прекращается.*

Последующие затраты, связанные с обслуживанием и эксплуатацией ОС (расходы на оплату труда, расходные материалы), *списываются на затраты периода* по мере их возникновения.

Последующая оценка ОС

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» предусматривает две модели последующего учета ОС:

– модель учета по первоначальной стоимости:

$$\begin{aligned} & \text{Балансовая стоимость ОС (ОФП)} = \\ & = \text{первоначальная стоимость} - \text{накопленная амортизация} - \\ & \quad - \text{накопленный убыток от обесценения}; \end{aligned}$$

– модель учета по переоцененной стоимости:

$$\begin{aligned} & \text{Балансовая стоимость ОС (ОФП)} = \\ & = \text{переоцененная стоимость} - \text{накопленная амортизация} - \\ & \quad - \text{накопленный убыток от обесценения}. \end{aligned}$$

Переоценка должна проводиться регулярно для того, чтобы на отчетную дату не возникало существенных различий между балансовой и СС.

Компания должна выбрать модель последующего учета для каждого класса ОС.

Если выполняется переоценка отдельного объекта ОС, то переоценке подлежат и все прочие активы, относящиеся к тому же классу ОС, что и данный актив.

Переоценка может отображаться в отчетности двумя способами:

1. *Методом пропорциональной переоценки.* Определяется СС и сравнивается с остаточной стоимостью, в результате чего рассчитывается коэффициент переоценки. Затем в соответствии с данным коэффициентом изменяются первоначальная стоимость и начисленная амортизация по следующей формуле:

$$\text{Коэффициент переоценки} = \frac{\text{СС основных средств}}{\text{балансовая стоимость ОС}}$$

2. *Метод списания.* Сначала вся сумма начисленной амортизации списывается на счет учета основных средств, а затем полученная стоимость переоценивается таким образом, что становится равной СС (т. е. новая первоначальная стоимость становится равной справедливой, а накопленная амортизация обнуляется).

Метод списания гораздо проще технически, но при его применении очень сложно сделать вывод о том, насколько ОС изношены (табл. 4).

Т а б л и ц а 4

Куда относится результат от переоценки ОС?

Переоценка	Повышение стоимости ОС (положительная переоценка)	Понижение стоимости ОС (отрицательная переоценка)
Первая	Резерв переоценки ОС (раздел «Капитал»)	Прочие убытки – в ОПУ
Последующие	На сумму ранее признанных убытков – в ОПУ, превышение – увеличение Резерва переоценки ОС (раздел «Капитал»)	Уменьшение ранее созданного Резерва переоценки ОС (раздел «Капитал»). При недостаточности резерва – в ОПУ

В последующем резерв переоценки ОС (в разделе «Капитал») может списываться («амортизироваться») на счет нераспределенной прибыли одновременно с амортизацией объекта основных средств, не отражаясь в текущих финансовых результатах:

Дт Резерв переоценки ОС (ОФП)
Кт Нераспределенная прибыль (ОФП)

При выбытии объекта основных средств соответствующий резерв переоценки полностью переносится на нераспределенную прибыль.

П р и м е р. Переоценка ОС.

Актив был приобретен компанией 01.01.2006 г. по цене 40 000 долл. Ожидаемый срок полезной службы актива – 10 лет. Компания предполагает, что ликвидационная стоимость актива будет равна нулю. Актив амортизируется линейным методом.

31.12.2007 г. СС актива равнялась 40 000 долл. В течение двух последующих лет балансовая стоимость актива соответствовала его возмещаемой стоимости. Однако оценка, проведенная 31.12.2010 г., показала, что возмещаемая стоимость актива не превышает 18 000 долл.

З а д а н и е. Отразить бухгалтерские записи по переоценке актива и его амортизации:

- методом пропорциональной переоценки;
- методом списания.

Р е ш е н и е

1) 01.01.2006 г. Приобретение актива, долл.:

Дт Основные средства (ОФП) 40 000
Кт Денежные средства (ОФП) 40 000

2) 31.12.2006 г. Начисление годовой амортизации, долл.:
40 000/10 лет = 4 000 в год.

Дт Расходы по амортизации (ОПУ) 4 000
Кт Накопленная амортизация (ОФП) 4 000

3) 31.12.2007 г. Начисление годовой амортизации, долл.:

Дт Расходы по амортизации (ОПУ) 4 000
Кт Накопленная амортизация (ОФП) 4 000

4) 31.12.2007 г. Переоценка актива (дооценка до 40 000 долл.).

Отражение переоценки ОС методом пропорциональной переоценки

Коэффициент переоценки = справедливая стоимость/балансовая стоимость ($40\,000/32\,000 = 1,25$).

Следовательно, необходимо увеличить первоначальную стоимость ОС и его накопленную амортизацию на коэффициент переоценки минус единица ($1,25 - 1 = 0,25$):

Дт Основные средства (ОФП) ($40\,000 \times 0,25$)	10 000
Кт Накопленная амортизация (ОФП) ($8\,000 \times 0,25$)	2 000
Кт Резерв по переоценке (ОФП) ($40\,000 - 32\,000$)	8 000

а) 31.12.2008 г., 31.12.2009 г., 31.12.2010 г.: Начисление годовой амортизации актива. Годовая сумма амортизации равна 5 000 долл. ($40\,000/8$ лет) с одновременным списанием резерва по переоценке ОС на сумму 1 000 долл. ($8\,000/8$ лет) в год:

Дт Расходы по амортизации (ОПУ)	5 000
Кт Накопленная амортизация (ОФП)	5 000
Дт Резерв по переоценке (ОФП)	1 000
Кт Нераспределенная прибыль (ОФП)	1 000

б) 31.12.2010 г. Переоценка актива (уценка до 18 000 долл.).

Переоцененная стоимость	18 000
Балансовая стоимость	25 000

Так как балансовая стоимость должна быть снижена на 7 000 долл., необходимо снизить на эту величину как переоцененную стоимость ОС, так и накопленную амортизацию (коэффициент: $18\,000/25\,000 = 0,72$).

Снижение стоимости производится сначала за счет списания резерва по переоценке на сумму 5 000 ($8\,000 - 3\,000$), а оставшаяся сумма признается в ОПУ как убыток от переоценки актива, долл.:

Дт Накопленная амортизация (ОФП) ($25\,000 - 25\,000 \times 0,72$)	7 000
Дт Резерв по переоценке (ОФП)	5 000
Дт Убыток от переоценки активов (ОПУ)	2 000
Кт Основные средства (ОФП) ($50\,000 - 50\,000 \times 0,72$)	14 000

Отражение переоценки ОС методом списания:

а) 31.12.2007 г. Переоценка актива (дооценка до 40 000 долл.):

Дт Основные средства (балансирующее значение) (ОФП)	0
Дт Накопленная амортизация (полная сумма) (ОФП)	8 000
Кт Резерв по переоценке (40 000 – 32 000) (ОФП)	8 000

б) 31.12.2008 г., 31.12.2009 г., 31.12.2010 г.: начисление годовой амортизации актива.

Годовая сумма амортизации равна 5 000 долл. (40 000/8 лет) с одновременным списанием резерва по переоценке ОС на сумму 1 000 долл. (8 000/8 лет) в год:

Дт Расходы по амортизации (ОПУ)	5 000
Кт Накопленная амортизация (ОФП)	5 000
Дт Резерв по переоценке (ОФП)	1 000
Кт Нераспределенная прибыль (ОФП)	1 000

в) 31.12.2010 г. Переоценка актива (уценка до 18 000 долл.):

Дт Амортизация (ОФП) (вся накопленная сумма)	15 000
Дт Резерв по переоценке (ОФП) (8 000 – 3 × 1 000)	5 000
Дт Убытки от переоценки активов (ОПУ) (балансирующая сумма)	2 000
Кт Основные средства (ОФП) (40 000 – 18 000)	22 000

В ы в о д: размер резерва по переоценке, величина убытков от переоценки не зависят от способа отражения переоценки в учете, однако суммы, отражаемые на счетах основных средств и накопленной амортизации, существенно разнятся, но при этом балансовая стоимость сохраняется неизменной.

Методы амортизации ОС

Срок полезного использования ОС:

а) это период времени, на протяжении которого ожидается, что актив будет в наличии для использования предприятием;

б) или количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

МСФО (IAS) 16 определяет следующие методы расчета амортизационных отчислений:

1. Линейный:

$$\frac{\text{первоначальная стоимость} - \text{ликвидационная стоимость}}{\text{срок полезной службы}};$$

2. Уменьшаемого остатка:

$$\frac{\text{балансовая стоимость} \times \text{коэффициент ускорения}}{\text{срок полезной службы}};$$

3. Списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции/выполненных работ/оказанных услуг.

$$\frac{(\text{первонач. ст-ть} - \text{ликв. ст-ть}) \times \text{факт. кол-во единиц продукции за отч. период}}{\text{ожидаемое кол-во единиц продукции (услуг)}}.$$

Прекращение признания ОС

Основное средство должно быть списано с ОФП:

- при его выбытии (продаже, дарении, продаже с обратной арендой и т. д.);
- если более не ожидается экономических выгод от его использования;
- при переклассификации в актив, предназначенный на продажу (МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»).

Прибыль или убытки от выбытия или реализации объекта основных средств равны разности между оценочной суммой чистых поступлений от выбытия и балансовой стоимостью основного средства.

З а д а ч а. Основные средства.

У компании «Джей» в ОФП имеется основное средство. Его первоначальная стоимость составляет 110 долл., накопленная амортизация на 01.01.2011 г. составляет 45 долл. Данный объект амортизируется линейным методом, срок его службы составляет 22 года. 01.01.2011 г. компания провела переоценку данного объекта, согласно которой его СС на эту дату составила 91 долл.

З а д а н и е

Проведите выдержки из отчета о совокупном доходе и отчета о финансовом положении компании «Джей» по итогам 2011 г. в отношении данного объекта и покажите соответствующие проводки за 2011 г., если переоценка учитывалась:

- а) методом списания;
- б) пропорциональным методом.

Инвестиционная собственность (МСФО (IAS) 40)

Инвестиционная собственность (ИС) – это собственность (например, земля, здание либо часть здания, либо и то, и другое), находящаяся в распоряжении собственника или арендатора по договору финансовой аренды с целью получения доходов от аренды или от прироста стоимости собственности, или того и другого, но не для производства или поставки товаров, оказания услуг или для административных целей; и не для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.

Примеры объектов ИС:

- земля, предназначенная для получения выгод от повышения ее стоимости в долгосрочной перспективе, а не для реализации в краткосрочной перспективе;
- земля, дальнейшее предназначение которой в настоящее время пока не определено;
- здание, находящееся в распоряжении отчитывающейся компании по договору финансовой аренды и предоставленное в операционную аренду;
- здание, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в операционную аренду;
- объекты незавершенного строительства или находящиеся на стадии реконструкции, которые предполагается в будущем использовать в качестве инвестиционной собственности.

Критерии признания ИС:

- соответствие определению;
- существует высокая вероятность получения компанией будущих экономических выгод от использования объекта ИС;
- себестоимость объекта ИС может быть надежно оценена.

Первоначальная оценка ИС

Объект инвестиционной собственности должен *первоначально* оцениваться по себестоимости.

Себестоимость объекта инвестиционной собственности должна включать в себя покупную цену и прямые затраты по сделке.

В себестоимость объекта инвестиционной собственности *не включаются* следующие затраты:

- затраты по вводу в эксплуатацию, кроме тех случаев, когда такие затраты необходимы для приведения объекта в рабочее состояние;
- первоначальные операционные убытки, например, до выхода на запланированный уровень сдачи офисных помещений в аренду;
- затраты на сверхнормативное потребление материалов, трудовых и прочих ресурсов при сооружении или реконструкции объектов собственности.

Если объект инвестиционной собственности приобретается на условиях отсрочки платежа, он будет признаваться по приведенной (дисконтированной) стоимости будущих денежных выплат за него. Разница между стоимостью первоначального признания объекта инвестиционной собственности и суммарными выплатами признается как процентный расход на протяжении всего периода отсрочки.

Последующие затраты

Последующие затраты, связанные с обслуживанием и эксплуатацией объекта инвестиционной собственности (расходы на оплату труда, расходные материалы), списываются на *затраты периода* по мере их возникновения.

Если часть инвестиционной собственности требует замены в течение срока ее полезной службы, соответствующие затраты

могут быть капитализированы (если выполнены критерии признания актива).

Последующая оценка ИС

Две модели последующего учета объектов инвестиционной собственности:

- модель учета по первоначальной стоимости (в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства»):

$$\begin{aligned} \text{ИС в ОФП} &= \\ &= \text{первоначальная стоимость} - \text{накопленная амортизация} - \\ &\quad - \text{накопленный убыток от обесценения}; \end{aligned}$$

- модель учета по справедливой стоимости:

$$\text{ИС в ОФП} = \text{СС (за исключением случаев, когда невозможно надежно оценить справедливую стоимость)}.$$

Компания должна выбрать модель последующего учета для всех объектов ИС.

Прибыли или убытки, возникающие от изменения справедливой стоимости ИС, относятся на финансовый результат периода, в котором они возникли.

Переклассификации

Перевод объекта в категорию инвестиционной собственности или исключение объекта из данной категории производится только при изменении характера использования объекта, а именно:

- владелец начинает занимать собственность:

$$\text{ИС реклассифицируется в категорию «Собственность, занимаемая владельцем» (в составе ОС);}$$

- начало реконструкции в целях реализации:

$$\text{ИС реклассифицируется в запасы;}$$

- заканчивается период, в течение которого владелец занимает собственность:

$$\begin{aligned} &\text{категория «Собственность, занимаемая владельцем» (в составе ОС)} \\ &\text{реклассифицируется в ИС;} \end{aligned}$$

• объект передается в аренду третьей стороне по договору операционной аренды:

Запасы, ОС реклассифицируются в ИС.

Пример. На конец периода в ОФП компании имеется здание, сдаваемое в аренду и учитываемое как ИС. На этот момент СС здания равна его балансовой стоимости – 8 млн. Принято решение начать использовать здание для своих нужд.

Проводки по переклассификации:

Дт Основные средства	8 000 000
Кт Инвестиционная собственность	8 000 000

Прекращение признания ИС

Объект ИС прекращает признаваться:

- при выбытии ИС (продажа, заключение договора финансовой аренды);
- если более не ожидается экономических выгод от использования.

Задача. Инвестиционная собственность.

Компания «Хампел» продолжает строительство нового здания ресторана. По состоянию на 31.12.2010 г. – дату завершения строительства – понесены следующие затраты, долл.:

- прямые затраты на строительство – 45 млн.
- накладные затраты на строительство – 8 млн.

Под финансирование строительства был привлечен банковский кредит. Проценты, начисленные за период строительства, составляют 0,2 млн долл. В течение периода строительства у компании не было возможности надежно оценить СС данного объекта. На момент окончания строительства (31.12.2010 г.) СС ресторана оценивалась в 59 млн долл.

В январе 2011 г. компания понесла затраты, связанные с заключением договора по сдаче в аренду ресторана, которые составили 0,3 млн долл. 01.01.2011 г. ресторан был передан в операционную аренду. В конце 2011 г. СС ресторана оценивалась в 62 млн долл.

Задача. Покажите бухгалтерские записи за 2010 и 2011 гг.

Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность (МСФО (IFRS) 5)

Долгосрочный актив должен быть классифицирован как предназначенный для продажи, если его стоимость будет возмещена в основном в результате продажи, а не продолжающегося использования.

Критерии признания:

- актив готов к немедленной продаже в его существующем состоянии на условиях, обычных для продажи таких активов, и его продажа высоко вероятна;
 - продажа актива высоко вероятна, т. е.:
 - существует формальный план продажи;
 - осуществляется активный поиск покупателя для выполнения плана продажи;
 - ведется активная маркетинговая программа для продажи актива по цене, сопоставимой с текущей рыночной стоимостью;
 - ожидается, что актив будет продан в течение ближайших 12 месяцев с момента реклассификации;
 - все предпринимаемые действия не предполагают существенных изменений или отмены плана продажи.

Увеличение периода, требуемого для завершения продажи на срок более года, не препятствует классификации актива в качестве предназначенного для продажи, если причиной задержки являются обстоятельства, не контролируемые предприятием, и предприятие продолжает выполнять план по продаже актива.

Как только долгосрочный актив определен в качестве предназначенного для продажи, он переводится в состав оборотных средств (но это не означает его перевод в состав запасов, учитываемых в соответствии с МСФО (IAS) 2) и учитывается отдельной строкой.

Оценка долгосрочных активов, предназначенных для продажи

Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, оцениваются по наименьшей:

- из балансовой стоимости;
- СС за вычетом затрат на продажу.

Приобретенные долгосрочные активы, отвечающие условиям классификации в качестве предназначенных для продажи, при первоначальном признании оцениваются по наименьшей:

- из фактической стоимости;
- за вычетом затрат на продажу (рис. 5).

Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, не амортизируются.

Убыток, полученный при оценке активов по СС за вычетом затрат на продажу, признается в отчете о совокупном доходе за период.



Рис. 5. Оценка долгосрочных активов, предназначенных для продажи

Признание и восстановление убытков от обесценения

На каждую отчетную дату предприятие производит тестирование активов на обесценение (в соответствии с МСФО (IAS) 36), при этом убыток от обесценения признается при любом снижении стоимости до справедливой за вычетом затрат на выбытие.

Если в последующем справедливая стоимость увеличивается, то разница отражается как доход в ОСД в пределах накопленных убытков от обесценения.

Пересмотр плана продажи

Если компания пересмотрела план продажи, то соответствующие долгосрочные активы подлежат обратной реклассификации по наименьшей:

- из балансовой стоимости актива на момент классификации в качестве предназначенного для продажи за вычетом амортизации и переоценки, которые были бы признаны, если бы актив не был переведен в категорию предназначенных для продажи;
- из СС на дату, когда компания отказалась от намерения продать актив.

Финансовый результат от проведенной переоценки отражается в ОСД того периода, в котором актив был реклассифицирован.

Нематериальные активы (МСФО (IAS) 38)

Нематериальный актив (НМА) – это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.

Монетарные активы – имеющиеся денежные средства и активы, подлежащие получению в виде фиксированных или определяемых сумм денежных средств.

Критерии признания НМА

Выделяют следующие критерии признания НМА:

- актив должен быть идентифицируемым (т.е. может быть отделен от компании, возникает из юридических и иных контрактных прав);
- компания должна обладать контролем над этим активом (определение актива);
- поток будущих экономических выгод от использования актива должен быть высоко вероятен;
- стоимость актива может быть надежно оценена.

В противном случае затраты относятся на финансовый результат как расходы периода.

Первоначальная оценка НМА

Приобретенные НМА учитываются по сумме затрат на их приобретение.

Первоначальная стоимость приобретенного НМА включает:

- покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку (за вычетом торговых скидок);
- прямые затраты по приведению актива в состояние предполагаемого использования (рис. 6).

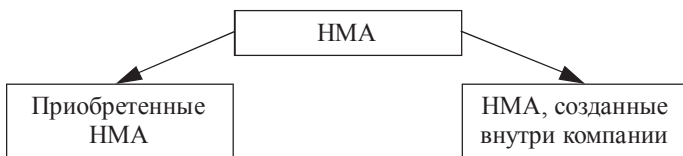


Рис. 6. Первоначальная оценка НМА

Процесс создания НМА внутри компании включает две стадии: стадию исследований и стадию разработок.

1. Стадия исследований.

Исследования – оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

Затраты на стадии исследования признаются в качестве расхода в том периоде, в котором они были понесены, и они не могут быть признаны в качестве НМА.

Примеры расходов на стадии исследований:

- поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;
- деятельность, направленная на получение новых знаний.

2. Стадия разработок.

Разработка – применение результатов исследований при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Для того чтобы капитализировать затраты на стадии разработок, требуется выполнение всех нижеприведенных критериев:

1) техническая осуществимость завершения создания нематериального актива;

2) намерение компании завершить создание нематериального актива, использовать или продать его;

3) способность компании использовать нематериальный актив или продать его;

4) наличие определенности, каким образом нематериальный актив будет создавать будущие экономические выгоды;

5) наличие технических, финансовых и прочих ресурсов, необходимых для завершения разработки, использования или продажи нематериального актива;

6) способность надежно оценить затраты, относящиеся к разработке НМА.

Примеры работ на стадии разработок:

– проектирование, конструирование и тестирование образцов и моделей до начала производства или использования;

– проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов;

– проектирование, конструирование и эксплуатация опытной установки (рис. 7).

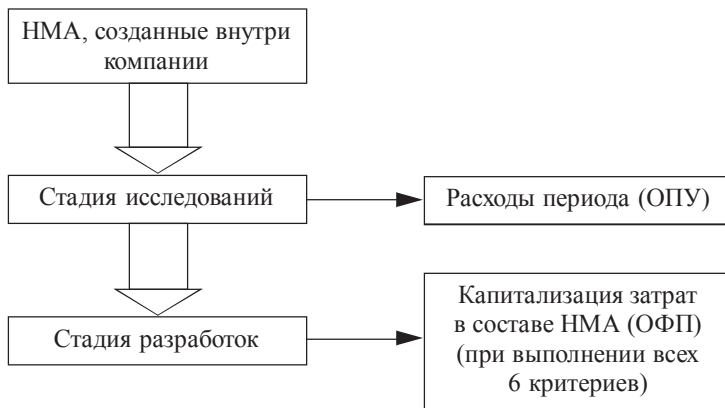


Рис. 7. Оценка НМА, созданных внутри компании

Пример. НМА, созданные внутри компании.

Компания «Акрон» занимается разработкой нового производственного процесса. В течение 2009 г. понесенные затраты составили 1000 долл., из которых 900 долл. были понесены до 01.12.2009 г. и 100 долл. – между 1 и 31 декабря 2009 г. Компания может продемонстрировать, что начиная с 01.12.2009 г. новый производственный процесс удовлетворяет критериям признания нематериального актива. Расходы, понесенные в 2010 г., составили еще 2000 долл.

Задача. Каков порядок учета данного производственного процесса в 2009 и в 2010 гг.?

Решение

2009 г. На 31.12.2009 г. производственный процесс признается НМА в сумме 100 долл. (сумма расходов, понесенных начиная с даты, когда критерии признания НМА были выполнены). Расходы, понесенные до 01.12.2009 г., в размере 900 долл. признаются расходами 2009 г., так как критерии признания нематериального актива еще не выполнялись.

2010 г. На 31.12.2010 г. производственный процесс признается в ОФП как НМА в размере 2100 долл. (капитализировано на 31.12.2009 г. – 100 + капитализировано на 31.12.2010 г. – 2 000).

Внутренне созданный гудвил

Созданный компанией гудвил никогда не признается в качестве НМА. Причиной является невозможность идентифицировать этот актив или отделить его от других активов компании, а также то, что стоимость такого актива практически невозможно надежно оценить.

Последующая оценка НМА

МСФО (IAS) 38 предусматривает две модели последующей оценки нематериальных активов:

1. Модель учета по первоначальной стоимости:

Балансовая стоимость НМА (ОФП) = первоначальная стоимость –
– накопленная амортизация – накопленный убыток от обесценения.

2. Модель учета по переоцененной стоимости:

Балансовая стоимость НМА (ОФП) = переоцененная стоимость –
– накопленная амортизация – накопленный убыток от обесценения.

Компания должна выбрать модель последующего учета для каждого класса НМА.

Модель учета по переоцененной стоимости можно применять только в тех случаях, когда существует активный рынок аналогичных НМА. Однако для многих видов НМА такого рынка не существует.

Переоценка может отображаться в отчетности двумя способами:

- методом пропорциональной переоценки;
- методом списания.

Учет переоценки НМА аналогичен учету переоценки ОС.

Амортизация НМА

1. НМА с определенным сроком полезного использования.

Срок полезного использования НМА:

- период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием;
- или количество единиц продукции, или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

Начисление амортизации НМА начинается, когда НМА готов к использованию, и заканчивается в следующих случаях:

- когда нематериальный актив классифицирован как актив, предназначенный для продажи;
- когда нематериальный актив более не признается в ОФП.

Метод амортизации должен отражать характер потребления компанией экономических выгод от использования НМА. Если такой характер установить невозможно, то необходимо использовать линейный метод амортизации.

НМА, используемые на основании лицензии (например, компьютерные программы), должны амортизироваться в течение срока действия лицензии или ожидаемого срока их полезной службы, если он короче.

2. НМА с неопределенным сроком полезного использования.

Срок полезной службы считается неопределенным, если невозможно установить предел периода, в течение которого от актива ожидается поступление экономических выгод.

НМА с неопределенным сроком полезной службы не амортизируются, а ежегодно тестируются на обесценение (см. подробнее МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»).

Прекращение признания НМА

Прекращение признания НМА означает необходимость его исключения из ОФП:

- при его выбытии;
- если более не ожидается экономических выгод от его использования.

З а д а ч а. Нематериальные активы.

Компания «ДиДжей» занимается исследованиями и разработками в сфере информационных технологий. В течение 2010 г. компания активно разрабатывала ряд программных продуктов. Затраты по продукту А составили 1 000 долл., по продукту В – 2 000 долл., по продукту С – 700 долл. и по продукту D – 1 450 долл. Компания прогнозирует существенный спрос по всем продуктам, за исключением продукта В. Работы по продукту С временно приостановлены, так как у компании на данном этапе не хватает средств на его разработку. Продукт А был завершен к 01.09.2010 г. и пущен в обращение. Возмещаемая сумма продукта D составляет 1 300 долл. Амортизация по нематериальным активам начисляется линейным способом в течение 5 лет.

З а д а н и е. Приведите выдержки из ОСД и ОФП компании «ДиДжей» по итогам 2010 г. в отношении данного объекта и покажите соответствующие проводки за 2010 г.

Запасы (МСФО (IAS) 2)

Запасы – это активы:

- предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- находящиеся в процессе производства для такой продажи;
- а также в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

Оценка запасов

В ОФП запасы должны оцениваться по наименьшей:

- из себестоимости;
- из чистой цены продажи.

Себестоимость запасов включает: затраты на приобретение + затраты на переработку + прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

1. Затраты на приобретение:

– цена, уплаченная поставщикам (если компания приобретает запасы на условиях отсрочки, то стоимость покупки отражается в размере дисконтированной стоимости);

– импортные пошлины и невозмещаемые налоги;

– расходы на транспортировку и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением запасов.

2. Затраты на переработку:

– прямые затраты (например, оплата труда);

– постоянные накладные производственные расходы – это косвенные производственные расходы, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства (например, амортизация и обслуживание зданий и оборудования, административно-управленческие расходы);

– переменные накладные производственные расходы – это косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой зависимости от изменения объема производства (например, вспомогательные материалы, косвенные затраты на оплату труда).

3. Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той степени, в которой они связаны с доведением их до текущего местоположения и состояния (например, затраты по разработке продуктов для конкретного клиента).

В себестоимость запасов не включаются:

– сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;

– затраты на хранение, если только они не являются необходимыми для процесса производства;

- административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов;
- затраты на продажу.

Такие затраты включаются в состав *текущих расходов*.

Чистая цена продажи – это предполагаемая цена продажи запасов за вычетом возможных затрат на реализацию.

Следуя принципу осмотрительности, активы не должны учитываться выше сумм, получение которых ожидается от их продажи или использования, и поэтому запасы могут уцениваться ниже их себестоимости, когда она превышает чистую цену продажи.

Возможные причины, при которых компания вынуждена продавать запасы по цене ниже их себестоимости:

- повреждение запасов;
- частичное устаревание запасов;
- снижение продажной цены;
- увеличение расчетных затрат на завершение производства или продажу.

Сравнение себестоимости и чистой цены продажи необходимо проводить *постатейно*.

Оценка чистой цены продажи в конце каждого отчетного периода пересматривается.

Если перестали существовать обстоятельства, которые ранее вызвали необходимость уценки запасов ниже себестоимости, а запасы еще не израсходованы, то такие запасы могут быть дооценены в пределах суммы уценки. Но дооценка выше себестоимости в любом случае невозможна (рис. 8).

П р и м е р. Оценка запасов.

Компания «Дельта» на отчетную дату провела оценку запасов:

Вид запасов	Себестоимость	Возможная чистая цена продажи
А	10	10
Б	12	15
В	15	11
Итого	37	36

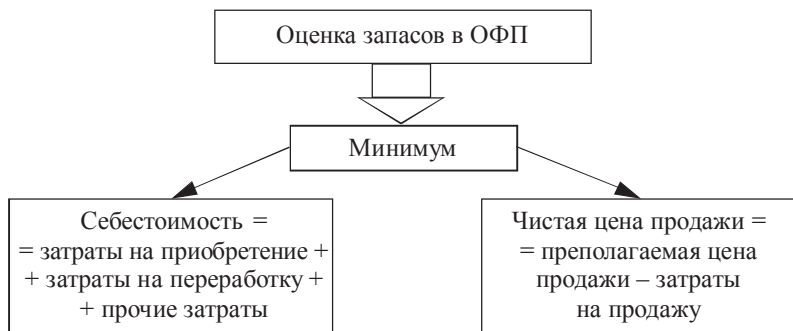


Рис. 8. Оценка запасов в ОФП

З а д а н и е. Определите балансовую оценку запасов и сумму убытка от обесценения запасов.

Р е ш е н и е:

Вид запасов	Себестоимость	Возможная чистая цена продажи	Балансовая оценка запасов (ОФП)	Убыток от обесценения запасов (ОСД)
А	10	10	10	0
Б	12	15	12	0
В	15	11	11	(4)
Итого	37	36	33	(4)

Способы расчета себестоимости запасов

Для взаимозаменяемых запасов применяются следующие методы:

- метод ФИФО (первое поступление – первый отпуск) – запасы, закупленные или произведенные первыми, будут проданы первыми и, соответственно, запасы, остающиеся на конец периода, были приобретены или произведены позднее, чем проданные;
- метод средневзвешенной стоимости – стоимость каждой статьи определяется по средневзвешенной стоимости запасов на начало периода и стоимости запасов, купленных или произведенных в течение периода.

Среднее значение может рассчитываться:

- на периодической основе (метод простой средневзвешенной);
- при получении каждой дополнительной партии (метод скользящей средневзвешенной).

$$\text{Средневзв. ст-ть ед. запасов} = \frac{\text{ст-ть запасов на начало периода} + \text{ст-ть запасов, приобр. за период}}{\text{кол-во запасов на начало периода} + \text{кол-во запасов, приобр. за период}}$$

Для специфических запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, используется *метод специфической идентификации конкретных затрат* (например, автомобили, ювелирные изделия, дорогостоящие меховые изделия; товары, произведенные и предназначенные для специальных проектов).

Пример. Себестоимость запасов.

На начало декабря остатков сырья не было. В течение периода были сделаны закупки, в долл.:

- 5 декабря 100 кг по 2,00 за кг;
- 12 декабря 210 кг по 2,10 за кг;
- 20 декабря 50 кг по 2,20 за кг;
- 24 декабря 30 кг по 2,30 за кг.

На 31 декабря на складе остатки сырья составили 105 кг.

Задание. Определить стоимость запасов на 31 декабря, если учетная политика компании предусматривает:

- а) метод ФИФО;
- б) метод средневзвешенной стоимости.

Решение

а) Метод ФИФО. Остатки 105 кг складываются из самого позднего поступления (30 кг), предпоследнего поступления (50 кг) и частично из партии, поступившей 12 декабря (25 кг (105–30–50)). Рассчитаем их стоимость, исходя из цены поступления каждой партии, долл.:

- 12 декабря 25 кг по 2,10 за кг = 52,50;
- 20 декабря 50 кг по 2,20 за кг = 110,00;
- 24 декабря 30 кг по 2,30 за кг = 69,00.

Стоимость запасов по методу ФИФО на 31.12 = 231,50 долл.

б) Метод средневзвешенной стоимости.

Общая стоимость закупок, долл.:

– 5 декабря 100 кг по 2,00 за кг = 200;

– 12 декабря 210 кг по 2,10 за кг = 441;

– 20 декабря 50 кг по 2,20 за кг = 110;

– 24 декабря 30 кг по 2,30 за кг = 69.

Итого: 390 кг = 820 долл.

Средневзвешенная стоимость запасов = $820/390 = 2,10$ долл. за 1 кг.

Стоимость запасов по методу средневзвешенной стоимости на 31.12 = $2,10 \times 105 = 220,50$ долл.

Признание в качестве расхода, капитализация

После продажи запасов сумма, по которой они учитывались, признается в качестве расхода в ОСД в том периоде, в котором признается соответствующая выручка.

Убытки от обесценения и потери запасов должны признаваться в качестве расхода в ОСД в том периоде, в котором они произошли.

Некоторые запасы могут относиться на увеличение стоимости других активов (например, материалы, использованные при создании основного средства, включаются в стоимость основного средства и в расходы посредством начисления амортизации в течение срока полезной службы основного средства).

З а д а ч а. Запасы в розничной торговле.

Предприятие розничной торговли осуществило следующие покупки и получило выручку по определенному ассортименту:

Дата	Единицы товара приобретенные	Цена за единицу покупки	Продано единиц	Розничная цена за единицу
2 декабря	100	500	60	530
16 декабря	60	503	80	528
30 декабря	70	506	50	526
14 января	50	509	70	524
28 января	80	512	50	522
11 февраля	40	515	40	520

На 31 декабря материальные запасы составили 150 единиц. Стоимость запасов определяется по формуле ФИФО. Затраты на продажу и сбыт составляют до 5 % цены продаж, общие административные затраты – до 7 % от цены продаж.

З а д а н и е. Подсчитать стоимость запасов на 31 декабря:

1. По себестоимости;
2. По чистой цене продажи;
3. По сумме, которая подлежит включению в финансовую отчетность по МСФО.

Договоры на строительство (МСФО (IAS) 11)

МСФО (IAS) 11 применяется для отражения договоров на строительство в финансовой отчетности подрядчиков.

Договор на строительство – это договор, заключаемый с целью строительства объекта или группы объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по их конструкции, технологии и функциям или по их конечному назначению или использованию (рис. 9).



Рис. 9. Договоры на строительство

Примеры договоров на строительство:

- договоры о предоставлении услуг, непосредственно связанных со строительством объекта;
- договоры на разрушение или восстановление объектов и восстановление окружающей среды после разрушения объектов.

Объединение и разделение договоров на строительство

Когда договор включает сооружение нескольких объектов, то стандарт может применяться к отдельным компонентам договора и наоборот, возможно объединение нескольких договоров в один.

Разделение договоров: если договор включает ряд объектов, то сооружение каждого из них должно отражаться как отдельный договор на строительство в следующих случаях:

- если на сооружение каждого объекта было представлено отдельное предложение;
- по каждому объекту велись отдельные переговоры;
- затраты и выручка по каждому объекту могут быть определены.

Объединение договоров: совокупность договоров независимо от того, заключены они с одним заказчиком или с несколькими, должна отражаться как единый договор на строительство в следующих случаях:

- если переговоры велись по пакету, состоящему из совокупности договоров;
- договоры тесно взаимосвязаны и взаимозависимы, фактически представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли;
- договоры выполняются одновременно или последовательно без перерывов.

Пример 1. Компания ABC получила от иностранного инвестора заказ на строительство трех заводов в разных регионах страны. Срок контракта – три года. Затраты обсуждались по каждому заводу отдельно с учетом особенностей региона.

Пример 2. Компания ABC получила заказ на строительство четырех типовых школ в районах новостроек. Срок контракта – 1,5 года. Все школы должны быть готовы к следующему учебному году.

Выручка по договору на строительство

Такая выручка измеряется по СС полученного или ожидаемого возмещения.

В случае отсроченного дохода сумма ожидаемого возмещения подлежит дисконтированию (рис. 10).

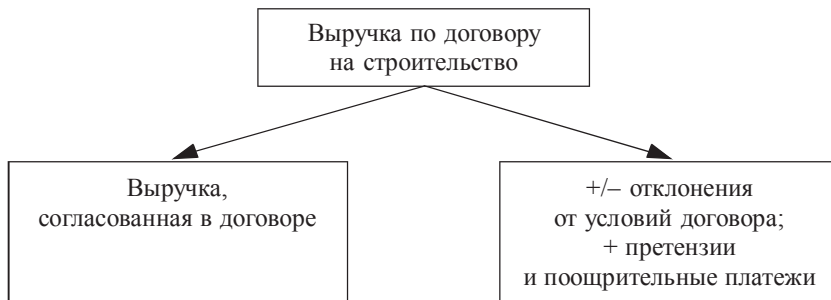


Рис. 10. Выручка по договору на строительство

В выручку включаются:

1. Отклонение – одобренное заказчиком изменение объема работ, которые должны быть выполнены по договору.

Отклонение может вести к увеличению или уменьшению выручки по договору.

Примеры отклонений:

- изменение спецификаций;
- изменение конструкции объекта;
- изменение срока действия договора.

Отклонение включается в выручку по договору в следующих случаях:

- если вероятно, что заказчик одобрит отклонение и его сумму;
- если сумма выручки может быть надежно измерена.

2. Претензия – сумма, которую подрядчик намеревается получить от заказчика в качестве возмещения затрат, не включаемых в цену договора.

Примеры претензий:

- задержки со стороны заказчика;

- ошибки в спецификациях или конструкции;
- спорные отклонения в работах по договору.

Претензия включается в выручку по договору в следующих случаях:

– если переговоры достигли стадии, когда принятие претензии заказчиком стало вероятным;

– сумма, которую заказчик примет, может быть надежно измерена.

3. Поощрительный платеж – дополнительная сумма, уплачиваемая подрядчику, если нормы, предусмотренные договором, выполняются или превышаются.

Пример поощрительного платежа:

– поощрительный платеж подрядчику за досрочное выполнение работ по договору.

Поощрительный платеж включается в выручку по договору в следующих случаях:

– если договор находится в стадии его завершения, когда выполнение или превышение предусмотренных им норм вероятно;

– если сумму поощрительного платежа можно надежно измерить.

П р и м е р. Сумма по договору подряда между Заказчиком и Подрядчиком, составляет сумму в рублях, эквивалентную 500 000 долл. Однако договор предусматривает:

- что затраты по курсовой разнице при росте курса доллара по отношению к рублю более 3 % в год будут возмещены Заказчиком в сумме 50 %;

- поощрительные платежи в размере 5 % от контрактной суммы, если Подрядчик сможет завершить работу на полгода раньше установленного в договоре срока (31.03.2012 г.).

На 31.03.2011 г. выполнено 25 % ожидаемых работ, и на эту дату Подрядчик не ожидает завершения работ раньше установленного договором срока.

З а д а н и е. Что должен учесть Подрядчик при расчете выручки по данному договору, если девальвация рубля в 2011 г. составила 3,5 %?

Р е ш е н и е

Подрядчик должен отразить у себя в выручке основную сумму договора и отклонения по девальвации рубля.

Затраты по договору на строительство

Затраты по договору включают затраты, относящиеся к договору, от даты, когда заключение договора гарантировано, до окончательного завершения работ по договору.

Затраты по договору включают:

1. Затраты, непосредственно связанные с определенным договором:

- заработная плата рабочих на строительной площадке;
- надзор за стройплощадкой;
- стоимость материалов, использованных при строительстве;
- амортизация основных средств, использованных для выполнения договора;
- затраты на перемещение машин, оборудования и материалов на стройплощадку и с нее;
- затраты на аренду машин и оборудования;
- затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с договором.

Данные затраты могут быть уменьшены на сумму *случайного дохода*, который не включается в выручку по договору (например, доход от продажи излишка материалов или выбытия основных средств по завершении договора).

2. Затраты, которые относятся к строительной деятельности в целом и могут быть отнесены на конкретный договор:

- страховые платежи;
- затраты на конструкторскую и техническую поддержку, не связанные непосредственно с конкретным договором;
- накладные расходы строительства.

Затраты, которые могут быть отнесены к строительной деятельности в целом и распределены на отдельные договоры, также включают *затраты по займам*.

3. Прочие затраты, которые могут возмещаться заказчиком в соответствии с условиями договора:

- часть общих административных расходов и затраты на исследование и разработку, возмещение которых предусмотрено договором.

Затраты, которые не относятся к деятельности подрядчика по выполнению договоров на строительство и не могут быть отнесены на договор подряда, не должны включаться в затраты по этому договору, например:

- общие административные расходы, возмещение которых не предусмотрено условиями договора;
- коммерческие расходы;
- затраты на исследования и разработку, возмещение которых не предусмотрено по договору подряда;
- амортизация простаивающих машин и оборудования, не используемых по конкретному договору.

Признание выручки и расходов

В зависимости от результата выполнения договора МСФО (IAS) 11 предусматривает три вида договоров:

- договоры, по которым ожидается прибыль;
- договоры, по которым ожидается убыток;
- договоры, результат которых не может быть надежно оценен.

По договору с фиксированной ценой результат договора может быть надежно оценен в случае выполнения всех следующих условий:

- общая выручка по договору подряда может быть надежно определена;
- существует высокая вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные с договором;
- затраты, необходимые для завершения договора, а также степень завершенности работ по договору на отчетную дату могут быть надежно определены.

По договору «затраты плюс» результат договора может быть надежно оценен при соблюдении всех следующих условий:

- существует высокая вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные с договором;
- затраты, необходимые для завершения договора, могут быть надежно определены.

Расчет степени завершенности работ

В расчете степени завершенности работ на основе затрат учитываются только такие затраты, которые понесены в процессе достижения данной степени завершенности работ (рис. 11).

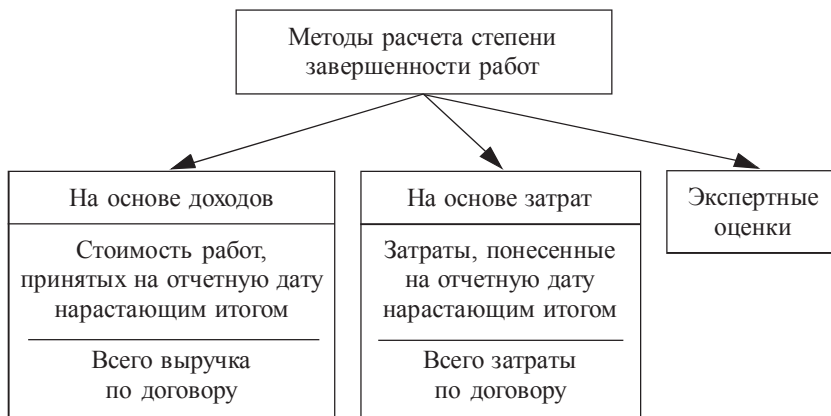


Рис. 11. Методы расчета степени завершенности работ

Примеры затрат, не отражающих процесс достижения степени завершенности работ:

- затраты, относящиеся к будущей деятельности по договору (например, стоимость материалов, поставленных на строительную площадку для использования в следующих отчетных периодах). Такие затраты признаются в качестве актива – «Незавершенное производство по договору» (ОФП);
- авансовые платежи субподрядчикам за работы, которые должны быть выполнены по договорам субподряда.

Правила признания выручки и расходов

Договоры на строительство, по которым ожидается прибыль

Порядок расчета:

1. Расчет степени завершенности работ.
2. Расчет показателей ОСД нарастающим итогом производятся по следующим формулам:

Выручка нарастающим итогом =
= общая ожидаемая выручка по договору × % завершенности;
Расходы нарастающим итогом =
= общие ожидаемые расходы по договору × % завершенности;
Финансовый результат нарастающим итогом =
= выручка нарастающим итогом – расходы нарастающим итогом.

3. Расчет показателей ОСД отчетного периода осуществляется следующим образом:

Выручка отчетного периода = выручка нарастающим итогом –
– признанная выручка в предыдущих отчетных периодах;
Расходы отчетного периода = расходы нарастающим итогом –
– признанные расходы в предыдущих отчетных периодах;
Финансовый результат отчетного периода =
= выручка отчетного периода – расходы отчетного периода.

Договоры на строительство, по которым ожидается убыток
Порядок расчета:

1. Расчет степени завершенности работ.
2. Расчет показателей ОСД нарастающим итогом осуществляется по следующим формулам:

Выручка нарастающим итогом =
= общая ожидаемая выручка по договору × % завершенности;
Расходы нарастающим итогом =
= балансирующая величина между ожидаемым убытком
и выручкой нарастающим итогом;

Финансовый результат нарастающим итогом = 100 % ожидаемого убытка.

3. Расчет показателей ОСД отчетного периода производится по формулам:

Выручка отчетного периода = выручка нарастающим итогом –
– признанная выручка в предыдущих отчетных периодах;
Расходы отчетного периода = расходы нарастающим итогом –
– признанные расходы в предыдущих отчетных периодах;
Финансовый результат отчетного периода =
= выручка отчетного периода – расходы отчетного периода.

Договоры на строительство, результат которых не может быть надежно оценен

В случае, если результат по договору подряда не может быть надежно оценен:

- выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат по договору, которые, вероятно, будут возмещены;
- затраты по договору признаются в периоде, в котором понесены;
- прибыль по договору не признается.

Когда неопределенности, препятствующие надежной оценке результата договора, исчезают, то доходы и затраты, связанные с договором, должны признаваться путем ссылки на степень завершенности работ.

Порядок расчета:

1. Расчет показателей ОСД нарастающим итогом осуществляется по формулам:

Выручка нарастающим итогом = расходы нарастающим итогом;

Расходы нарастающим итогом = понесенные расходы на отчетную дату;

Финансовый результат нарастающим итогом = 0.

2. Расчет показателей ОСД отчетного периода производится следующим образом:

Выручка отчетного периода = выручка нарастающим итогом –
– признанная выручка в предыдущих отчетных периодах;

Расходы отчетного периода = расходы нарастающим итогом –
– признанные расходы в предыдущих отчетных периодах;

Финансовый результат отчетного периода = 0.

Изменение оценок

Изменения расчетной оценки выручки и затрат по договору, а также изменения расчетной оценки результата договора отражаются как изменения бухгалтерских оценок, т. е. *перспективно* в периоде, в котором произведены изменения, и в последующих периодах (см. МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»).

П р и м е р. Договор на строительство, по которому ожидается прибыль.

Компания «Альфа» является Подрядчиком и 01.01.2008 г. заключила договор с фиксированной ценой в 1,1 млн долл. на строительство здания сроком на три года.

Первоначальная оценка затрат по договору 750 000 долл. Подрядчик по вине Заказчика не смог вовремя начать работу, но смог выполнить запланированный объем работ к концу года. В результате понесенные затраты были на 50 000 долл. выше запланированных. В 2009 г. было согласовано с Заказчиком повышение стоимости вознаграждения по контракту до 1,2 млн долл.

Компания «Альфа» использует метод оценки степени завершенности работ на основе затрат.

Свод финансовой информации в течение периода строительства выглядит следующим образом, в долл. (табл. 5).

Т а б л и ц а 5

Свод финансовой информации

Показатель	2008	2009	2010
Цена договора	1 100 000	1 200 000	1 200 000
Затраты, понесенные на отчетную дату нарастающим итогом	450 000	650 000	800 000
Оценка дальнейших затрат на завершение	350 000	150 000	
Суммарные затраты по договору	800 000	800 000	800 000

З а д а н и е. Выполнить расчеты по данному договору подряда для каждого из отчетных периодов (табл. 6).

Р е ш е н и е

Т а б л и ц а 6

Расчеты по договору строительного подряда

Показатель	2008	2009	2010
<i>Шаг 1. Расчет ожидаемого финансового результата</i>			
Общая ожидаемая выручка	1 100 000	1 200 000	1 200 000
Общие ожидаемые расходы	$450\,000 + 350\,000 = 800\,000$	$650\,000 + 150\,000 = 800\,000$	800 000
Ожидаемый финансовый результат	$1\,100\,000 - 800\,000 = 300\,000$	$1\,200\,000 - 800\,000 = 400\,000$	$1\,200\,000 - 800\,000 = 400\,000$
<i>Шаг 2. Расчет степени завершенности работ (на основе затрат)</i>			
Степень завершенности работ	$450\,000/800\,000 = 56,25\%$	$650\,000/800\,000 = 81,25\%$	$800\,000/800\,000 = 100\%$
<i>Шаг 3. Расчет показателей отчета о совокупном доходе нарастающим итогом</i>			
Выручка нарастающим итогом	$1\,100\,000 \times 56,25\% = 618\,750$	$1\,200\,000 \times 81,25\% = 975\,000$	$1\,200\,000 \times 100\% = 1\,200\,000$
Расходы нарастающим итогом	$800\,000 \times 56,25\% = 450\,000$	$800\,000 \times 81,25\% = 650\,000$	$800\,000 \times 100\% = 800\,000$
Финансовый результат нарастающим итогом	$618\,750 - 450\,000 = 168\,750$	$975\,000 - 650\,000 = 325\,000$	$1\,200\,000 - 800\,000 = 400\,000$

Показатель	2008	2009	2010
<i>Шаг 4. Расчет показателей отчета о совокупном доходе отчетного периода</i>			
Выручка отчетного периода	618 750 – 0 = = 618 750	975 000 – 618 750 = = 356 250	1 200 000 – 975 000 = = 225 000
Расходы отчетного периода	450 000 – 0 = = 450 000	650 000 – 450 000 = = 200 000	800 000 – 650 000 = = 150 000
Финансовый результат отчетного периода	618 750 – 450 000 = = 168 750	356 250 – 200 000 = = 156 250	225 000 – 150 000 = = 75 000

З а д а ч а. Договоры подряда.

Ниже представлена информация компании «Корни» за год, закончившийся 31.12.2010 г., долл.:

Ожидаемая выручка от договора	3 200
Ожидаемые суммарные затраты	2 500

Информация о деятельности в предыдущих периодах:

Выручка, признанная в предыдущих отчетах о совокупном доходе	1 200
Затраты, признанные расходами в предыдущих отчетах о совокупном доходе	950

Информация о деятельности в текущем периоде:

Затраты, понесенные на дату отчета	1 500
------------------------------------	-------

З а д а н и е. Рассчитать выручку и расходы, которые подлежат включению в ОСД на 31.12.2010 г. по методу оценки степени завершенности работ по информации о принятых работах, если известно, что работы, принятые на дату отчета, оцениваются в 1 800 долл.

Аренда (МСФО (IAS) 17)

Аренда – договор, согласно которому арендодатель передает арендатору право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на платеж или ряд платежей (рис. 12).

Классификация аренды

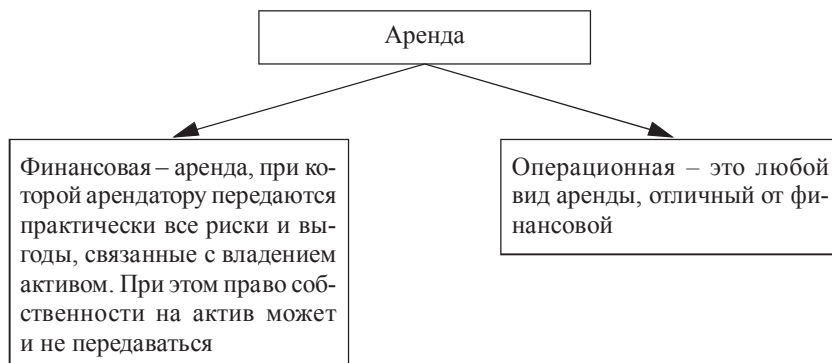


Рис. 12. Классификация аренды

Классификация аренды осуществляется на основании того, произошел ли переход рисков и выгод владения арендованного актива от арендодателя к арендатору.

При определении данного фактора необходимо отталкиваться от экономической сущности сделки, а не просто от юридической формы договора.

Примеры факторов, позволяющих классифицировать аренду как финансовую:

- автоматический переход права собственности на арендуемый актив в конце срока договора аренды;
- возможность арендатора продлить договор аренды по льготной цене;
- возможность арендатора выкупить арендуемый актив у арендодателя по окончании срока аренды по льготной цене;
- срок аренды составляет большую часть срока полезной службы актива;

- на начало срока аренды дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей приблизительно равна справедливой стоимости актива;
- актив носит специфический характер (может использоваться только арендатором без существенных модификаций).

Финансовая аренда

Учет у арендатора. Первоначальное признание

При первоначальном признании актива отражается следующая проводка:

Дт Актив (ОФП)

Кт Обязательство по финансовой аренде (ОФП) (рис. 13).



Рис. 13. Первоначальное признание актива у арендатора

Пример. Условия договора аренды: арендатор получает актив, срок службы которого равен 6 годам и СС составляет 42 000 долл. Договор заключен на срок 5 лет, ежегодная арендная плата – 11 000 долл. Платежи в конце периода. Ставка дисконтирования равна 10 %.

Задача. По какой цене данный актив должен быть поставлен на учет у арендатора?

Решение. Рассчитаем дисконтированную стоимость МАП, долл.

1-й год: $11\ 000 \times 1/1,1^1 = 10\ 000$;

2-й год: $11\ 000 \times 1/1,1^2 = 9\ 091$;

3-й год: $11\ 000 \times 1/1,1^3 = 8\ 264$;

4-й год: $11\ 000 \times 1/1,1^4 = 7\ 513$;

5-й год: $11\ 000 \times 1/1,1^5 = 6\ 830$.

Итого: $10\ 000 + 9\ 091 + 8\ 264 + 7\ 513 + 6\ 830 = 41\ 698$.

Дисконтированная стоимость МАП равна 41 698 долл., что меньше чем 42 000 долл. (СС). Следовательно, актив должен быть отражен в ОФП в сумме 41 698 долл.

Дт Актив (ОФП)	41 698
Кт Обязательство по финансовой аренде (ОФП)	41 698

Последующий учет:

Дт Амортизационный расход (ОСД)

Кт Актив. Накопленная амортизация (ОФП)

Дт Обязательство по финансовой аренде (ОФП)

Дт Процентный расход (ОСД)

Кт Денежные средства (ОФП)

Арендатор амортизирует арендованный актив в соответствии со своей учетной политикой.

Срок амортизации арендованного актива равен:

а) сроку экономической службы актива, если право собственности на актив перейдет к арендатору в конце срока аренды;

б) иначе – кратчайшему периоду:

– из срока аренды;

– срока экономической службы актива.

Арендатор должен проверять арендуемый актив на предмет его возможного обесценения (см. подробнее: МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»).

Учет у арендодателя

Первоначальное признание:

Дт Чистая инвестиция в аренду (в составе Дебиторской задолженности) (ОФП)

Кт Актив (ОФП)

Дт/Кт Убыток/Прибыль (ОСД)

Последующий учет:

- Дт Денежные средства (ОФП)
- Кт Чистая инвестиция в аренду (в составе Дебиторской задолженности) (ОФП)
- Кт Процентный доход (ОСД)

На протяжении срока аренды арендатор выплачивает арендные платежи. Каждый арендный платеж состоит:

- из части основного долга;
- процентной составляющей (рис. 14).

Главное: финансовые (процентные) платежи должны отражаться в ОСД, чтобы приблизительно получалась постоянная процентная ставка на остаток обязательства для каждого периода.

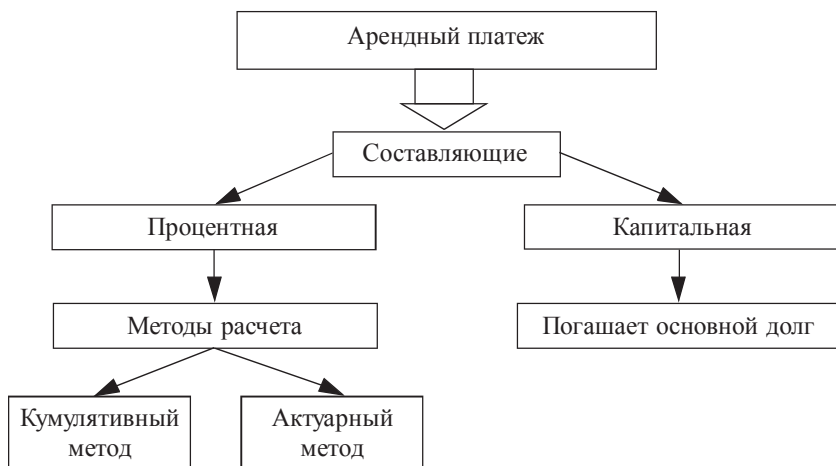


Рис. 14. Арендный платеж

Актuarный метод учета обязательства по финансовой аренде

Алгоритм расчета:

- Процентный расход отчетного периода =
- = (обязательство по финансовой аренде на начало периода –
 - арендный платеж на начало периода) × процентная ставка, подразумеваемая в договоре финансовой аренды.

Актуарный метод учета обязательства по финансовой аренде – платежи в конце периода

П р и м е р. Компания «Микрон» 01.01.2010 г. заключила договор финансовой аренды. СС арендуемого актива – 1 700 долл., процентная ставка – 10,4 %, график платежей – 5 платежей по 400 долл. в конце года (31.12). Срок аренды – 5 лет. Коэффициент дисконтирования k (10,4 %, 5 лет) ежегодных арендных платежей (аннуитетов) равен 3,75.

З а д а н и е. Представить выдержки из финансовой отчетности компании «Микрон» на 31.12.2010 г.

Р е ш е н и е

Дисконтированная стоимость МАП = $400 \times 3,75 = 1\,500$ долл.

$1\,500 < 1\,700$ (СС актива) \Rightarrow Актив в ОФП в сумме 1 500 долл. (табл. 7).

Т а б л и ц а 7

Расчет платежей по договору финансовой аренды

Дата	Платеж	Процентный расход (10,4 % от остатка обязательства)	Уменьшение обязательства	Остаток обязательств в ОФП
01.01.2010				1 500
31.12.2010	400	156	244	1 256
31.12.2011	400	131	269	987

Проводки

01.01.2010 г.:

Дт Актив (ОФП) 1 500

Кт Обязательство по финансовой аренде (ОФП) 1 500

31.12.2010 г.:

Дт Амортизационный расход (ОСД) 300

Кт Актив (ОФП) 300

Дт Процентный расход (ОСД) 156

Дт Обязательство по финансовой аренде (ОФП) 244

Кт Денежные средства (ОФП) 400

**Выдержки из финансовой отчетности
компании «Микрон» на 31.12.2010 г.**

Отчет о финансовом положении

Необоротные активы

Актив 1 200

Долгосрочные обязательства

Обязательство по финансовой аренде 987

Краткосрочные обязательства

Обязательство по финансовой аренде 269

Отчет о совокупном доходе

Амортизационный расход 300

Процентный расход 156

**Актуарный метод учета обязательства
по финансовой аренде – платежи в начале периода**

Пример. Компания «Микрон» 01.01.2010 г. заключила договор финансовой аренды. СС актива – 1700 долл., процентная ставка – 10,4 %, график платежей – 5 платежей по 400 долл. в начале года (первая выплата – 01.01.2010 г.). Срок аренды – 5 лет. Коэффициент дисконтирования k (10,4 %, 4 года) ежегодных арендных платежей (аннуитетов) равен 3,14.

Задание. Представить выдержки из финансовой отчетности компании «Микрон» на 31.12.2010 г.

Решение

Дисконтированная стоимость МАП = $400 + 400 \times 3,14 = 1\,656$ долл.

$1\,656 < 1\,700$ (СС актива) \Rightarrow Актив в ОФП в сумме 1 656 долл. (табл. 8).

Проводки:

01.01.2010 г.:

Дт Актив (ОФП)	1 656
Кт Обязательство по финансовой аренде (ОФП)	1 656
Дт Обязательство по финансовой аренде (ОФП)	400
Кт Денежные средства (ОФП)	400

**Расчет платежей
по договору финансовой аренды**

Дата	Платеж	Процентный расход (10,4 % от остатка обязательства)	Уменьшение обязательства	Остаток обязательств в ОФП
01.01.2010				1 656
01.01.2010	400		400	1 256
31.12.2010		131	(131)	1 387
01.01.2011	400		400	987
31.12.2011		103	(103)	1 090

31.12.2010 г.:

Дт Амортизационный расход (ОСД)	331
Кт Актив (ОФП)	331
Дт Процентный расход (ОСД)	131
Кт Обязательство по финансовой аренде (ОФП)	131

***Выдержки из финансовой отчетности
компании «Микрон» на 31.12.2010 г.***

Отчет о финансовом положении

Необоротные активы

Актив 1 325

Долгосрочные обязательства

Обязательство по финансовой аренде 1 090

Краткосрочные обязательства

Обязательство по финансовой аренде 297

Отчет о совокупном доходе

Амортизационный расход 331

Процентный расход 131

Кумулятивный метод учета обязательства по финансовой аренде

Алгоритм расчета:

1. Найти общий процентный расход за весь срок аренды = сумма платежей по номинальной стоимости – СС актива (или дисконтированная стоимость обязательства).

2. Найти сумму чисел периодов, на которые распространяется процентный расход:

$$\text{Сумма чисел периодов} = n \times (n + 1) / 2,$$

где n – число периодов, на которые распространяется процентный расход.

3. Распределить процентный расход по периодам, используя пропорцию:

$$\begin{aligned} & \text{Процентный расход отчетного периода} = \\ & = \text{количество оставшихся периодов на начало отчетного периода} / \\ & \quad \text{сумма чисел периодов} \times \text{общий процентный расход.} \end{aligned}$$

Кумулятивный метод учета обязательства по финансовой аренде – платежи в конце периода

П р и м е р. Компания «Микрон» 01.01.2010 г. заключила договор финансовой аренды. СС актива – 1 500 долл., график платежей – 5 платежей по 400 долл. в конце года (31.12). Срок аренды – 5 лет. Процентные платежи по финансовой аренде рассчитываются по кумулятивному методу.

З а д а н и е. Представить выдержки из финансовой отчетности компании «Микрон» на 31.12.2010 г.

Р е ш е н и е

1. Найти общий процентный расход за весь срок аренды:

$$5 \times 400 - 1\,500 = 500 \text{ долл.}$$

2. Найти сумму чисел периодов, на которые распространяется процентный расход:

$$5 \times (5 + 1) / 2 = 15.$$

3. Распределить процентный расход по периодам, используя пропорцию:

31.12.2010 г.: $5/15 \times 500 = 167$ долл.;

31.12.2011 г.: $4/15 \times 500 = 133$ долл. (табл. 9).

Т а б л и ц а 9

Расчет платежей по договору финансовой аренды

Дата	Платеж	Процентный расход	Уменьшение обязательства	Остаток обязательств в ОФП
01.01.2010				1 500
31.12.2010	400	167	233	1 267
31.12.2011	400	133	267	1 000

Проводки:

01.01.2010 г.

Дт Актив (ОФП) 1 500
Кт Обязательство по финансовой аренде (ОФП) 1 500

31.12.2010 г.:

Дт Амортизационный расход (ОСД) 300
Кт Актив (ОФП) 300
Дт Процентный расход (ОСД) 167
Дт Обязательство по финансовой аренде (ОФП) 233
Кт Денежные средства (ОФП) 400

Выдержки из финансовой отчетности компании «Микрон» на 31.12.2010 г.

Отчет о финансовом положении

Необоротные активы

Актив 1 200

Долгосрочные обязательства

Обязательство по финансовой аренде 1 000

Краткосрочные обязательства

Обязательство по финансовой аренде 267

Отчет о совокупном доходе
Амортизационный расход 300
Процентный расход 167

**Кумулятивный метод учета обязательства
по финансовой аренде – платежи в начале периода**

Пр и м е р. Компания «Микрон» 01.01.2010 г. заключила договор финансовой аренды. СС актива – 1 500 долл., график платежей – 5 платежей по 400 долл. в начале года (первый платеж – 01.01.2010 г.). Срок аренды – 5 лет. Процентные платежи по финансовой аренде рассчитываются по *кумулятивному методу*.

З а д а н и е. Представить выдержки из финансовой отчетности компании «Микрон» на 31.12.2010 г.

Р е ш е н и е

1. Найти общий процентный расход за весь срок аренды:

$$2\,000 - 1\,500 = 500 \text{ долл.}$$

2. Найти сумму чисел периодов, на которые распространяется процентный расход:

$$4 \times (4 + 1) / 2 = 10.$$

3. Распределить процентный расход по периодам, используя пропорцию:

$$31.12.2010 \text{ г.: } 4/10 \times 500 = 200 \text{ долл.};$$

$$31.12.2011 \text{ г.: } 3/10 \times 500 = 150 \text{ долл. (табл. 10).}$$

Т а б л и ц а 10

Расчет платежей по договору финансовой аренды

Дата	Платеж	Процентный расход	Уменьшение обязательства	Остаток обязательств в ОФП
01.01.2010				1 500
01.01.2010	400		400	1 100
31.12.2010		200	(200)	1 300
01.01.2011	400		400	900
31.12.2011		150	(150)	1 050

Проводки:

01.01.2010 г.

Дт Актив (ОФП)	1 500
Кт Обязательство по финансовой аренде (ОФП)	1 500
Дт Обязательство по финансовой аренде (ОФП)	400
Кт Денежные средства (ОФП)	400

31.12.2010 г.:

Дт Амортизационный расход (ОСД)	300
Кт Актив (ОФП)	300
Дт Процентный расход (ОСД)	200
Кт Обязательство по финансовой аренде (ОФП)	200

***Выдержки из финансовой отчетности
компании «Микрон» на 31.12.2010 г.***

Отчет о финансовом положении

Необоротные активы

Актив 1 200

Долгосрочные обязательства

Обязательство по финансовой аренде 1 050

Краткосрочные обязательства

Обязательство по финансовой аренде 250

Отчет о совокупном доходе

Амортизационный расход 300

Процентный расход 200

Операционная аренда

Если договор аренды классифицируется как операционная аренда, актив учитывается в ОФП арендодателя.

Арендодатель отражает доходы от аренды, а арендатор – расходы по аренде в ОСД равномерно в течение срока аренды вне зависимости от графика платежей (принцип начисления).

При операционной аренде проценты не начисляются.

Расходы (доходы) по аренде за период = $\frac{\text{сумма всех выплат по договору}}{\text{количество периодов аренды}}$.

В случае, если уплаченная сумма денежных средств отличается от суммы признаваемых расходов по аренде, арендатор относит

разницу либо на кредиторскую задолженность по аренде, либо на счет авансов выданных. В конце срока аренды этот счет будет полностью использован, т. е. сальдо по счету будет равно нулю.

П р и м е р. По условию договора аренды компания «Скай» должна уплатить 150 000 долл., а также в течение последующих 5 лет вносить в первый день года платежи в сумме 140 000 долл. Срок службы актива составляет 18 лет.

З а д а н и е. Подготовить проводки в отношении договора аренды за каждый отчетный период в течение срока договора.

Р е ш е н и е. Сумма ежегодных расходов по аренде, отражаемых в ОСД:

$$(150\,000 + 140\,000 \times 5) / 5 \text{ лет} = 170\,000 \text{ долл.}$$

1-й год:

Дт Расход по аренде (ОСД)	170 000
Дт Предоплата	
(балансирующее значение 290 000 – 170 000) (ОФП)	120 000
Кт Денежные средства (150 000 + 140 000) (ОФП)	290 000

2–5-й годы:

Дт Расход по аренде (ОСД)	170 000
Кт Предоплата	
(балансирующее значение 170 000 – 140 000) (ОФП)	30 000
Кт Денежные средства (ОФП)	140 000

З а д а ч а. Аренда.

01.01.2011 г. компания «Роуд» заключила следующие договоры об аренде:

а) аренда на 4 года бензовоза у компании «Ойл» сроком службы 5 лет. Бензовоз был приобретен «Ойл» за 40 000 долл. По договору аренды 01.01.2011 г. необходимо внести 1-й взнос в размере 3 000 долл., за которыми через каждые полгода последуют 8 платежей в размере 7 000 долл. 1-й из них был осуществлен 30.06.2011 г. Проценты по аренде распределяются по *кумулятивному методу*.

б) аренда автомобилей у компании «АвтоСпецЦентр» сроком на 5 лет. Машина была приобретена «АвтоСпецЦентром» за 120 000 долл. Срок полезной службы оценивается в 6 лет. По договору аренды необходимо внести 5 ежегодных платежей в сумме

30 000 долл. 1-й платеж производится 01.01.2011 г. Процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды, равна 7,5 %.

Руководство «Роуд» намеревается выкупить объект аренды после окончания срока договора финансовой аренды.

З а д а н и е. Показать выдержки из финансовой отчетности компании «Роуд» за год, окончившийся 31.12.2011 г.

Обесценение активов (МСФО (IAS) 36)

Компании должны на каждую отчетную дату рассматривать вопрос, имеются ли какие-либо признаки того, что могло произойти обесценение актива (рис. 15).

Если такие признаки существуют, то необходимо провести *полный анализ обесценения*, для того чтобы рассчитать возмещаемую стоимость актива и, если она меньше балансовой стоимости, отразить обесценение актива (рис. 16).

Примеры внешних признаков обесценения:

- снижение рыночной стоимости актива выше, чем можно было ожидать в результате течения времени или использования актива;
- изменения в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, которые отрицательно сказываются на положении компании;
- увеличение рыночных процентных ставок, которые повлияют на ставку дисконта, которая используется для вычисления ценности использования актива, и приведут к уменьшению возмещаемой стоимости актива.

Примеры внутренних признаков обесценения:

- устаревание или физическое повреждение актива;
- существенные изменения, отрицательно сказывающиеся на использовании актива;
- экономические результаты использования актива хуже, чем предполагались;

- оттоки денежных средств для приобретения, эксплуатации и обслуживания актива значительно выше изначально предусмотренных бюджетом;
- притоки денежных средств от актива значительно хуже, чем заложены в бюджет.

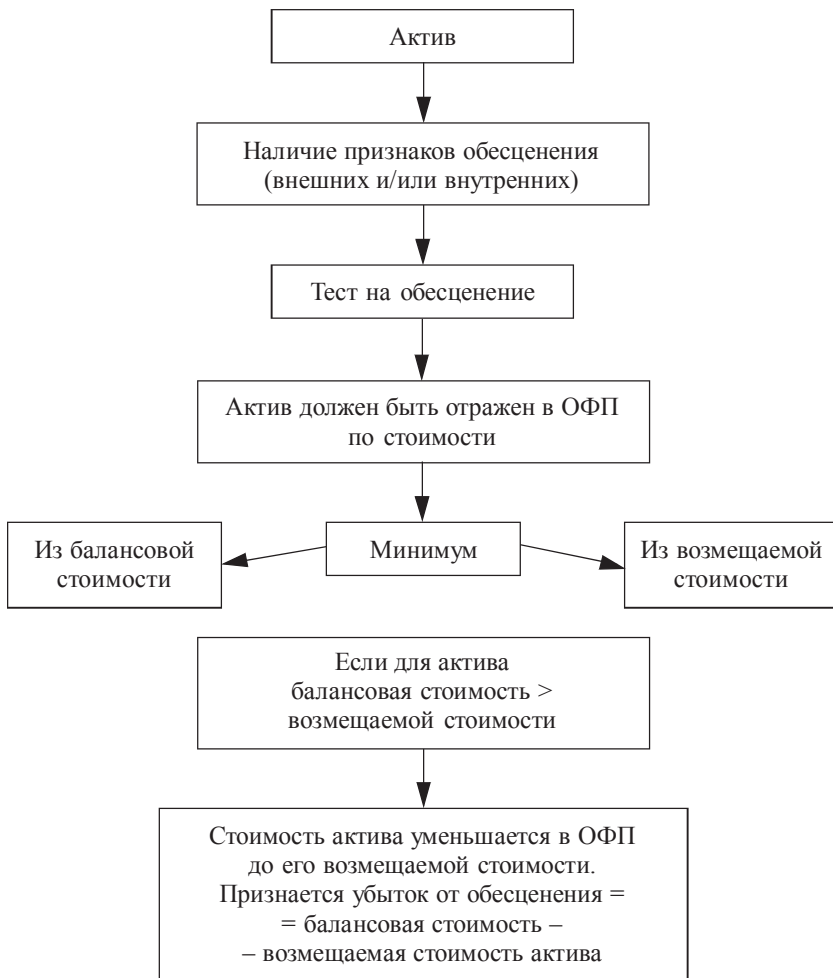


Рис. 15. Логика проверки активов на обесценение

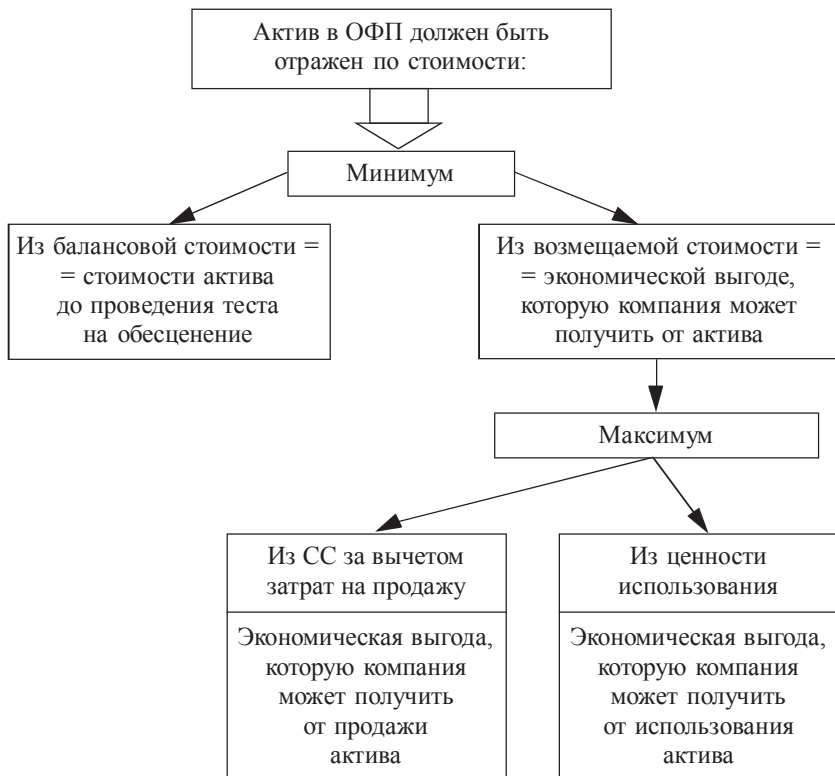


Рис. 16. Методика проверки активов на обесценение

Возмещаемая стоимость – ценность использования

Расчет ценности использования актива состоит из следующих этапов:

1. Определение будущих денежных потоков от дальнейшего использования или выбытия актива.
2. Дисконтирование этих потоков с применением соответствующей ставки дисконта.

Будущие потоки денежных средств включают:

- поступления денежных средств от использования актива;

- оттоки денежных средств для генерирования притоков денежных средств от использования актива (подготовка к использованию, обслуживание и ремонт);
- потоки денежных средств (если они имеются), которые предполагается получить (или выплатить) при ликвидации актива в конце срока его полезной службы.

Будущие потоки денежных средств не включают потоки:

- от реструктуризации, к которой компания еще не приступила;
- улучшения или повышения производительности актива;
- финансовой деятельности;
- налога на прибыль (рис. 17).



Рис. 17. Признание убытка от обесценения

После признания убытка от обесценения новая балансовая стоимость актива будет амортизироваться на протяжении оставшегося срока полезной службы актива.

Единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС)

Если оценить возмещаемую стоимость для отдельного актива невозможно, то компания обязана определить возмещаемую стоимость ЕГДС, к которой принадлежит данный актив.

Возмещаемая стоимость отдельно взятого актива не может быть определена, в следующих случаях:

- если ценность использования актива отличается от его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- если актив не генерирует притоков денежных средств независимых от притоков денежных средств от других активов.

В таких случаях ценность использования и, следовательно, возмещаемая стоимость могут быть определены только для ЕГДС.

П р и м е р. Добывающее предприятие владеет частной железной дорогой для обеспечения своей добывающей деятельности. Частная железная дорога может быть продана только по стоимости лома, и она не создает поступлений денежных средств, которые в значительной степени независимы от потоков денежных средств по другим активам шахты.

Невозможно оценить возмещаемую стоимость частной железной дороги, поскольку ее ценность использования не может быть определена, и отличается от стоимости лома. Следовательно, предприятие оценивает возмещаемую стоимость ЕГДС, к которой относится железная дорога, т. е. шахты в целом.

ЕГДС – наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов или групп активов.

Примеры ЕГДС: отдел, производственная линия, цех, по которым можно определить выход продукции и затраты.

Возмещаемая стоимость ЕГДС определяется так же, как и для отдельного актива, т. е. как наибольшая:

- из ценности использования;
- из справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Балансовая стоимость ЕГДС равна:

- балансовой стоимости активов, которые могут быть непосредственно отнесены к ЕГДС;
- части балансовой стоимости совместно используемых несколькими ЕГДС активов:
 - гудвилу, приобретенному в ходе объединения компаний;
 - корпоративным активам – зданиям центрального офиса или региональных управлений, оборудованию информационно-вычислительного центра или научно-исследовательского центра.

Распределение убытков от обесценения

Убыток от обесценения должен распределяться для уменьшения балансовой стоимости активов ЕГДС в следующем порядке:

- сначала на уменьшение стоимости гудвила, отнесенного к ЕГДС (если таковой имеется);
- затем между всеми активами ЕГДС, пропорционально балансовой стоимости каждого актива в ЕГДС.

При распределении убытка от обесценения балансовая стоимость актива не должна уменьшаться ниже наибольшего значения:

- из справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу;
- ценности использования актива;
- нуля.

П р и м е р. Обесценение ЕГДС.

Компания «Эльвира» владеет группой основных средств (активы А – D), которые принадлежат одной ЕГДС. Балансовая стоимость ЕГДС превышает возмещаемую стоимость на 600 000 долл.

Убыток от обесценения 600 000 долл. будет распределен между активами следующим образом (табл. 11).

В первую очередь списывается весь гудвил, а оставшаяся сумма обесценения 300 000 долл. распределяется на основные средства общей стоимостью 2 500 000 долл. пропорционально их балансовой стоимости.

Распределение убытка от обесценения

Группа активов	Балансовая стоимость	Распределение убытка от обесценения	Скорректированная балансовая стоимость
Текущие активы	400		400
Обязательства	(150)		(150)
Долгосрочные активы:			
гудвил	300	(300)	0
актив А	590	(70,8)	519,2
актив В	780	(93,6)	686,4
актив С	950	(114)	836
актив D	180	(21,6)	158,4
Итого	3 050	(600)	2 450

Восстановление ранее признанных убытков от обесценения

Увеличенная за счет восстановления убытка от обесценения балансовая стоимость актива не должна превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы для актива не признавался убыток от обесценения.

После восстановления убытка от обесценения новая балансовая стоимость актива амортизируется на протяжении оставшегося срока службы актива.

Убыток от обесценения гудвила в последующие периоды восстановлению не подлежит (рис. 18).

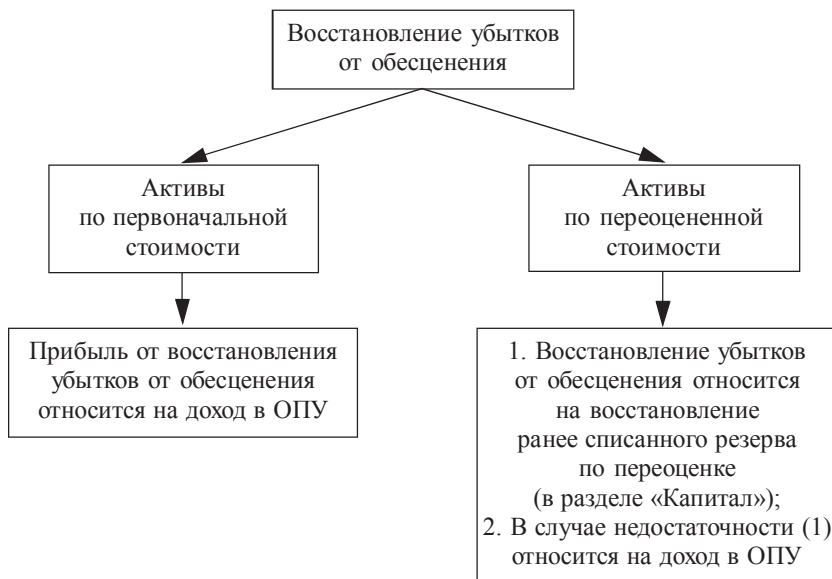


Рис. 18. Восстановление убытков от обесценения

З а д а ч а. Обесценение активов.

Компания «Стар» определила подразделение, которое производит определенный продукт, в качестве ЕГДС. Приведем балансовую стоимость ее активов на 31.12.2010 г.:

Наименование	Млн долларов
Гудвил	100
Материальные активы:	
– земля и здания	400
– машины и оборудование	140
Итого	640

Недавно компания-конкурент вышла на рынок с улучшенной версией этого же продукта. Теперь «Стар» необходимо осуществить инвестиции в усовершенствование данного продукта и снизить цену

на него, что приведет к снижению маржи прибыли. По мнению руководства, все это является признаком обесценения.

Следует также принять во внимание следующее:

1. Прогнозируемые поступления денежных средств от производства продукта, млн. долл.:

2011 г. – 200;

2012 г. – 170;

2013 г. – 110.

2. Ставка дисконтирования, отображающая рыночную оценку рисков данного бизнеса, составляет 11 %.

3. СС за вычетом затрат на продажу земли и зданий составляет 300 млн долл., а машин и оборудования – 68 млн долл.

З а д а н и е

1. Рассчитать убыток от обесценения, который должен быть признан на 31.12.2010 г.

2. Показать, как этот убыток будет отражен в финансовой отчетности за 2010 г.

Выручка (МСФО (IAS) 18)

Особенности оценки выручки

Выручка – это валовое поступление экономических выгод за период в ходе обычной деятельности компании, приводящее к увеличению капитала, не связанному с вкладами акционеров.

Сумма выручки оценивается по СС возмещения, полученного или ожидаемого к получению, с учетом суммы любых торговых или оптовых скидок, предоставляемых компанией.

Оценка выручки при отсрочке платежа

Если поступление денежных средств откладывается, то СС возмещения может быть меньше полученной или ожидаемой к получению номинальной суммы денежных средств.

П р и м е р. 1 января 2007 г. компания ABC продает произведенное ею оборудование с отсрочкой платежа на три года. Клиент

выдает вексель с обязательством перечислить 120 000 долл. компании 31 декабря 2009 г. В момент оформления сделки ставка процента равна 6 %.

Р е ш е н и е. Данный договор совмещает две сделки: продажу и финансирование. СС возмещения определяется дисконтированием будущих поступлений. Разность между СС и номинальной суммой возмещения признается как процентный доход в течение срока договора.

Дисконтированная стоимость векселя на 01.01.2007 г. будет являться СС на момент признания выручки:

$$120\,000 \times (1/1,06^3) = 100\,754.$$

01.01.2007 г.: признание выручки.

Дт Задолженность по векселю (ОФП)	100 754
Кт Выручка (ОСД)	100 754

31.12.2007 г.:

Дт Задолженность по векселю (ОФП) (100 754 × 6%)	6 045
Кт Процентный доход (ОСД)	6 045

Оценка выручки при обмене активами

Обмен аналогичными по характеру и величине товарами или услугами не рассматривается как сделка, создающая выручку (например, магазин обменивает партию испанского вина на такую же партию итальянского в соседнем магазине). Положение магазина после обмена ничем не отличается от исходного: он по-прежнему несет риски, связанные с собственностью на товар, а выгоды его ожидают впереди, когда партия вина будет продана покупателю.

Обмен неаналогичными товарами или услугами рассматривается как операция, создающая выручку. Выручка оценивается:

- либо по СС полученных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов (основной метод);
- либо по СС переданных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов (альтернативный метод).

Критерии признания выручки

Главный вопрос при учете выручки – определение момента ее признания.

Выручка и расходы, относящиеся к одной сделке, признаются одновременно – принцип соотнесения доходов и расходов.

1. Продажа товаров.

МСФО (IAS) 18 определяет следующие критерии признания выручки от продажи товаров:

- покупателю переданы значительные риски и выгоды владения;
- продавец больше не участвует в управлении товаром в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;
- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию;
- понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены.

П р и м е р 1. Магазин розничной торговли гарантирует возврат денег в случае, если клиент не удовлетворен покупкой.

З а д а н и е. Определить момент признания выручки.

Р е ш е н и е. Выручка в таких случаях признается в момент совершения продажи, если продавец может надежно оценить будущие возвраты и принимает на себя обязательство по возвратам на основе предыдущего опыта и других соответствующих факторов.

П р и м е р 2. Компания реализует товары за пределы страны, но у нее нет уверенности в том, что иностранное правительство разрешит перевод суммы полученного при продаже возмещения за границу.

З а д а н и е. Определить момент признания выручки.

Р е ш е н и е. Когда будет получено разрешение, то неопределенность устраняется, и выручка, соответственно, признается.

2. Предоставление услуг.

В случае предоставления услуг признание выручки осложняется тем фактом, что зачастую сложно достоверно оценить все затра-

ты, поскольку период предоставления услуг может быть длиннее определенного ранее периода или длиннее одного финансового года.

Результат сделки может быть надежно оценен, если выполняются все следующие условия:

- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию;
- степень завершенности сделки по состоянию на отчетную дату может быть надежно определена;
- затраты, понесенные при реализации сделки, и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть надежно определены.

Когда результат сделки, предполагающей предоставление услуг, может быть надежно оценен, выручка от этой сделки признается не одномоментно, а в зависимости от степени завершенности сделки на отчетную дату.

Методы определения степени завершенности работ:

- по отчетам о выполненной работе;
- пропорционально соотношению количества услуг, предоставленных на отчетную дату, к общему объему услуг;
- пропорционально соотношению затрат по договору, понесенных на отчетную дату, к оценочной величине общих затрат по сделке.

Если результат сделки, предполагающей оказание услуг, не может быть оценен надежно, то выручка должна признаваться только в размере признанных возмещаемых затрат на отчетную дату, и, следовательно, прибыль не должна признаваться.

В случае, когда результат сделки не может быть оценен надежно и отсутствует вероятность того, что понесенные затраты будут возмещены, выручка не признается, а понесенные затраты признаются убытками.

Когда неопределенности, препятствовавшие надежной оценке результата договора, устраняются, то выручка признается в соответствии с основными условиями признания выручки (рис. 19).



Рис. 19. Критерии признания выручки от предоставления услуг

Критерии признания выручки в виде процентов, лицензионных платежей и дивидендов

Выручка, возникающая от использования другими организациями активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды, признается в соответствии с общими критериями признания выручки:

- существует высокая вероятность получения компанией будущих экономических выгод;
- возможность надежно оценить выручку.

Выручка в этих случаях должна признаваться в следующем порядке:

- *проценты* – с использованием метода эффективной ставки процента (в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»);

- *лицензионные платежи* – по методу начисления в соответствии с содержанием соответствующего договора;
- *дивиденды* – тогда, когда установлено право акционеров на получение выплат.

З а д а ч а. Выручка.

З а д а н и е: объяснить отражение в финансовой отчетности каждой из нижеприведенных операций:

1. Компания «Спаркс» занимается продвижением нового продукта – «Хипра» и предлагает клиентам «купить один, получить второй бесплатно». Продажная цены «Хипры» – 10 долл., себестоимость – 4 долл. Как часть программы продвижения продукта на рынке компания дарит фирменную футболку «Хипра» за каждые 50 этикеток, присланных клиентами на адрес компании.

2. Компания выпустила специальную карточку для своих постоянных клиентов. Клиент в начале должен уплатить членский взнос, который в дальнейшем дает право на получение скидок на пользование услугами. Однако если клиент еще не пользовался услугами, он имеет право аннулировать членство в любое время и вернуть себе полную сумму взноса. Чтобы спрогнозировать вероятный объем аннулированных карточек, компания «Спаркс» привлекла агентство по исследованию рынка. В течение года дисконтные карточки приобрел 1 млн клиентов, каждый из них заплатил 50 долл. Ожидается, что 10 % членов аннулируют карточки и еще 15 % так и не воспользуются услугами по предложенной системе скидок.

3. Компания «Спаркс» заключила контракт с фирмой «Эден», занимающейся розничной продажей одежды. До договору «Спаркс» будет поставлять «Эден» одежду в целях ее дальнейшей реализации розничным покупателям через сеть бутиков «Эден». Право собственности на товар переходит к «Эден» при получении продукции, но фирма «Эден» не обязана оплачивать товар до перепродажи товара третьим лицам. Если одежда не продана в течение 3 месяцев, «Эден» может вернуть ее «Спаркс» либо рассчитаться и оставить одежду у себя.

Затраты по займам (МСФО (IAS) 23)

Затраты по займам – это процентные и другие затраты, понесенные компанией в связи с получением заемных средств (рис. 20).

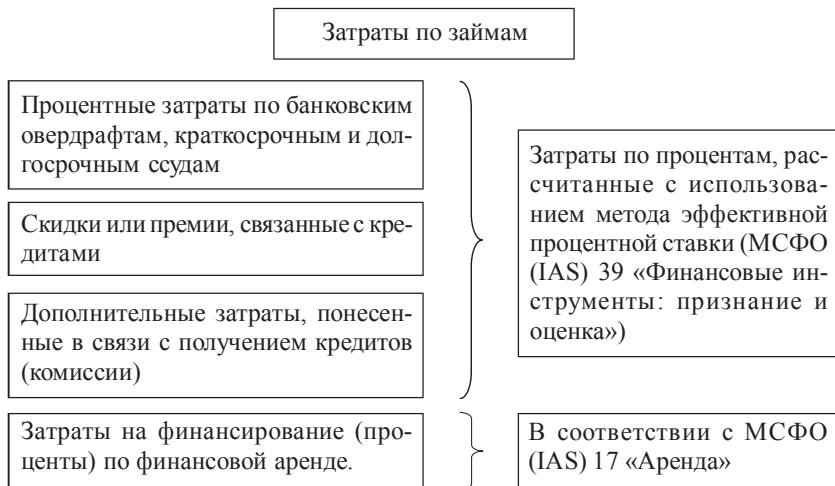


Рис. 20. Затраты по займам

Эффективная процентная ставка – это математически рассчитываемая процентная ставка, при которой будущие денежные платежи, дисконтированные по этой ставке, равны балансовой стоимости обязательства.

Пример. 1 января 2013 г. предприятие получило от банка кредит на пополнение оборотных средств в размере 20 млн долл. сроком на три года. Процентная ставка по договору составляет 10 %, проценты подлежат оплате в конце каждого года. Тело кредита в сумме 20 млн долл. подлежит погашению 31.12.2015 г.

В соответствии с условиями договора банк взимает комиссию за оформление кредита в размере 1,5 % от суммы кредита. Кроме того, предприятие оплатило специализированные услуги финансовой компании, связанные с подготовкой документов на получение кредита, в размере 200 тыс. долл.

З а д а н и е. Определить расходы на финансирование, признаваемые в ОПУ, за 2013–2015 гг.

Р е ш е н и е. Затраты, связанные с получением кредита в виде комиссии за оформление кредита в размере 300 тыс. долл. (20 млн долл. × 1,5 %) и услугами финансовой компании в сумме 200 тыс. долл., не относятся на расходы периода, а включаются в первоначальную стоимость кредита:

Дт Долгосрочный кредит (ОФП)	500 000
Кт Денежные средства/	
Кредиторская задолженность (ОФП)	500 000
Первоначальная стоимость кредита равна 19 500 тыс. долл. (20 000 тыс. – 300 тыс. – 200 тыс.)	
Эффективная ставка процента составляет 11,023 % годовых (для ее расчета можно использовать, например, функцию Excel ВСД)	

Расчет процентных расходов, признаваемых в ОПУ, с использованием эффективной ставки процента (11,023 %):

Дата	Процентный расход (11,023%) (ОПУ)	Платеж	Сальдо кредита на конец года (ОФП)
01.01.2013			19 500
31.12.2013	2 149	(2 000)	19 815
31.12.2014	2 166	(2 000)	19 815
31.12.2015	2 185	(22 000)	0
Итого:	6 500		

Таким образом, проценты за пользование кредитом в размере 6 000 000 долл., а также первоначальные затраты, связанные с получением кредита, в размере 500 000 долл. признаны в ОПУ в качестве расходов на финансирование за 2013–2015 гг.

Согласно МСФО (IAS) 23 затраты по займам признаются в качестве расходов в том периоде, в котором они понесены.

Однако затраты по займам, связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, должны быть капитализированы в составе себестоимости этого актива (рис. 21).

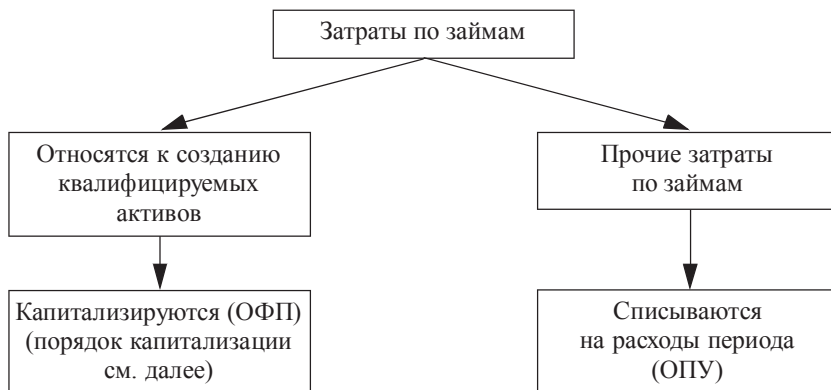


Рис. 21. Классификация затрат по займам

Квалифицируемый актив – это актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи требует значительного времени.

Примеры квалифицируемых активов: ОС, НМА, ИС, запасы.

Квалифицируемые активы: расчет капитализируемых затрат по займам

Расчет капитализируемых затрат по целевым кредитам и займам

Сумма затрат по займам для приобретения квалифицируемого актива, разрешенная для капитализации по данному активу, равна фактическим затратам, возникшим по этому займу в течение определенного периода, за вычетом любого инвестиционного дохода от временного инвестирования этих заемных средств.

Расчет капитализируемых затрат по кредитам и займам общего назначения

В случае:

- если проектов несколько;
- если кредитные средства использовались и на другие цели, в том числе операционные, то расчет капитализируемых затрат по займам осуществляется путем умножения ставки капита-

ции на сумме понесенных за период затрат по каждому квалифицируемому активу.

Ставка капитализации – это средневзвешенная ставка процента по займам, не погашенным в течение периода, кроме целевых займов:

$$\text{Ставка капитализации} = \frac{\text{сумма затрат по займам (кроме целевых) за период}}{\text{сумма средних балансовых стоимостей займов за период (кроме целевых)}}.$$

$$\begin{aligned} \text{Капитализируемые затраты по займам} &= \\ &= \text{ставка капитализации} \times \text{затраты на актив.} \end{aligned}$$

Капитализируемые затраты по займам ≤ фактически начисленные затраты по займам.

П р и м е р. В течение года компания реализовывала одновременно несколько проектов по производству оборудования для собственных нужд. Проекты финансировались за счет четырех источников заемных средств:

Источники заемных средств	Неоплаченная задолженность на конец периода, долл.	Процентные затраты за период, долл.
Кредит на 5 лет	1 700 000	225 000
Кредит на 10 лет	2 000 000	220 000
Кредитная линия	1 300 000	234 000
Овердрафт в банке	5 000	1 250
Итого	5 005 000	680 250

З а д а н и е. Необходимо рассчитать ставку капитализации затрат по займам:

1. Если нельзя отнести ни один заем к конкретному квалифицируемому активу;
2. Если кредит на 10 лет можно соотносить с конкретным квалифицируемым активом.

Р е ш е н и е

1. Нельзя отнести ни один заем к конкретному квалифицируемому активу:

$$\frac{225\,000 + 220\,000 + 234\,000 + 1\,250}{1\,700\,000 + 2\,000\,000 + 1\,300\,000 + 5\,000} = 13,59\%.$$

2. Кредит на 10 лет можно соотнести с конкретным квалифицируемым активом:

$$\frac{225\,000 + 234\,000 + 1\,250}{1\,700\,000 + 1\,300\,000 + 5\,000} = 15,32\%.$$

П р и м е р. Основываясь на ставке капитализации (все займы общекорпоративные), рассчитайте сумму для капитализации, если средняя балансовая стоимость актива равна, долл.

1. 2 000 000 долл.

2. 20 000 000 долл.

Р е ш е н и е.

1. $2\,000\,000 \times 13,59\% = 271\,800.$

2. $20\,000\,000 \times 13,59\% = 2\,718\,000.$

Однако сумма фактических затрат по займам за период составляет 680 250 долл., поэтому только 680 250 долл. может быть капитализировано.

Период капитализации затрат по займам

Начало капитализации – должны выполняться одновременно три условия:

- затраты на актив возникли;
- затраты по займам возникли;
- деятельность по строительству, производству или подготовке актива к эксплуатации или продаже в процессе.

Приостановление капитализации происходит в том случае, когда активная деятельность по строительству или производству квалифицируемого актива приостанавливается на продолжительное время.

Капитализация затрат по займам не приостанавливается, когда временная задержка является необходимой частью процесса

подготовки актива к использованию по назначению или к продаже (например, капитализация продолжается в течение продолжительного периода, когда высокий уровень воды задерживает строительство моста).

Прекращение капитализации – компания должна прекратить капитализацию затрат по займам, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию или продаже.

Когда предприятие завершает сооружение квалифицируемого актива по частям и каждая часть может использоваться пока продолжается сооружение других частей, предприятие должно прекратить капитализацию затрат по займам по завершении практически всех работ, необходимых для подготовки данной части актива к использованию по назначению или к продаже.

Например, строительство бизнес-центра, состоящего из нескольких зданий, каждое из которых пригодно к использованию отдельно.

З а д а ч а. Затраты по займам.

01.01.2010 г. компания «Перпл» начала строительство нескольких отдельных зданий. Компания придерживается политики капитализации затрат по займам согласно МСФО (IAS) 23. 31.12.2010 г. сумма расходов на строительство составила 12 млн долл. Эти расходы возникали равномерно в течение года. Проект финансируется за счет общих заимствований, привлеченных в целях строительства. Стоимость заемного капитала компании «Перпл» можно определить исходя из следующей информации:

- 2 млн долл. – овердрафт под 15 % годовых;
- 3 млн долл. – 8 % обеспеченные долговые обязательства на 5 лет;
- 5 млн долл. – 10 % необеспеченные долговые обязательства на 5 лет.

Строительство по проекту приостанавливалось дважды в течение 2010 г.: в первом случае – на 2 недели по причине обнаружения клада при проведении земельных работ, во втором случае – на 2 месяца из-за трудового конфликта.

З а д а н и е. Определите сумму затрат по займам, которую компания «Перпл» может капитализировать в 2010 г.

Влияние изменений обменных курсов валют (МСФО (IAS) 21)

Операция в иностранной валюте – операция, выраженная в иностранной валюте или предполагающая расчет в иностранной валюте.

Валюта представления отчетности – валюта, в которой компания представляет свою финансовую отчетность.

Иностранная валюта – валюта, отличная от валюты отчетности компании.

Курсовая разница – разница, возникающая при переводе определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов валют.

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

Немонетарные статьи – балансовые статьи, кроме денежных средств, требований на получение денежных средств и обязательств по выплате денежных средств.

Первоначальное признание монетарных и немонетарных статей

При первоначальном признании операция в иностранной валюте учитывается в валюте отчетности с применением к сумме в иностранной валюте текущего обменного курса иностранной валюты на валюту отчетности по состоянию на дату операции (рис. 22).

Последующая оценка монетарных статей

На конец каждого отчетного периода монетарные статьи в иностранной валюте переводятся по курсу закрытия (текущий обменный курс на конец отчетного периода).

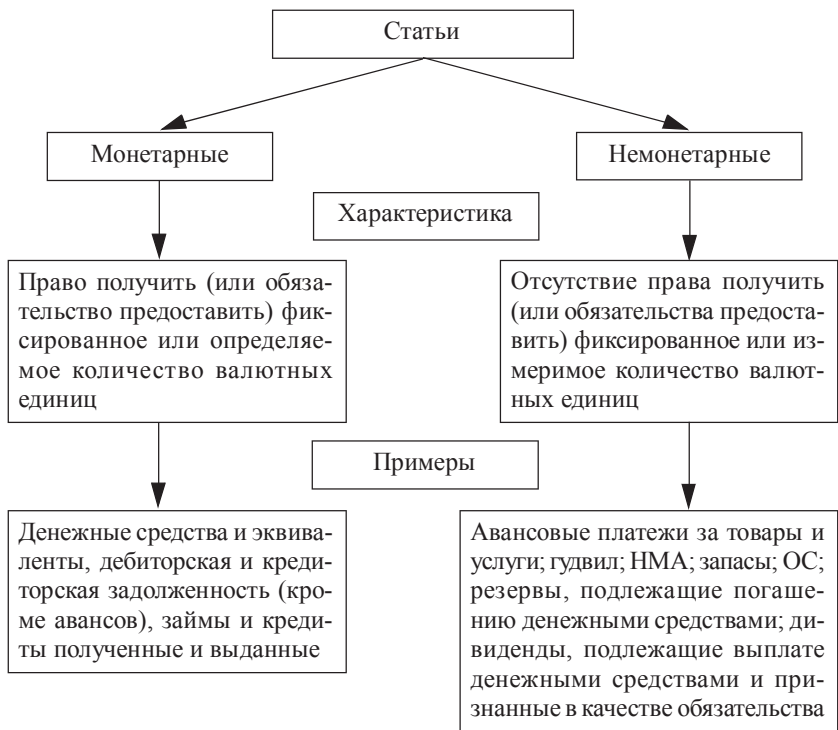


Рис. 22. Первоначальное признание монетарных и немонетарных статей

На каждую отчетную дату производится пересчет иностранной валюты в валюту отчетности по следующим правилам:

- активы и обязательства переводятся по курсу закрытия;
- прибыли и убытки пересчитываются по курсу на дату операции (допустимо использовать средний курс в случае незначительного колебания курса).

Последующая оценка немонетарных статей

На конец каждого отчетного периода:

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

– немонетарные статьи, которые оцениваются по справедливой стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу на дату определения справедливой стоимости.

Признание курсовых разниц

Курсовые разницы могут возникать в следующих случаях:

- при погашении монетарных статей (реализованные курсовые разницы);
- при представлении в финансовой отчетности денежных статей (нереализованные курсовые разницы) по курсам, отличным от тех, по которым они были первоначально признаны в текущем или предшествующих периодах.

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

П р и м е р. Компания «Дельта» готовит финансовый отчет за год, закончившийся 31.03.2011 г., и вашему вниманию предлагается выдержка из ОФП на эту дату. Компания «Дельта» еще не произвела расчет курсовых разниц на 31.03.2011 г.

Выдержка из ОФП компании «Дельта» на 31.03.2011 г., долл.:

Запасы на 31.03.2011 г.	20 000	
Торговая кредиторская задолженность		11 800
Прибыль текущего года		8 200
Итого:	20 000	20 000

Стоимость запасов на 31.03.2011 г. включала 960 тыс. долл. в отношении запчастей, которые были куплены у европейского поставщика 31.01.2011 г. за 800 тыс. евро. Эти запчасти не были использованы на 31.03.2011 г. 31.05.2011 г. была осуществлена оплата поставщику (в евро).

Обменные курсы выглядели следующим образом:

Дата	Обменный курс (\$ 1 к 1 €)
31.03.2011 г.	1,20
31.03.2011 г.	1,30
31.05.2011 г.	1,35

З а д а н и е. Подготовьте выдержку из ОФП «Дельты» на 31.03.2011 г.

Р е ш е н и е. В соответствии с принципами МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» стоимость запасов конвертируется в сумму в долларах по обменному курсу на дату закупки и не пересчитывается на отчетную дату (немонетарная статья).

Торговая кредиторская задолженность в евро должна быть повторно конвертирована, используя валютный курс на дату составления финансовой отчетности (€1 = \$ 1,30), и включается в отчет о финансовом положении в сумме 1,040 тыс. долл. (монетарная статья).

Отрицательная курсовая разница \$ 80 тыс. (\$ 1040 – \$ 960) должен отражаться в составе операционных расходов.

Выдержка из ОФП компании «Дельта» на 31.03.2011 г., долл.:

Запасы на 31.03.2011 г.	20 000
Торговая кредиторская задолженность	11 880 (11 800 + 80)
Прибыль текущего года	8120 (8200 – 80)

Чистые инвестиции в иностранное подразделение

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

У предприятия может быть монетарный актив к получению от иностранного подразделения или монетарное обязательство к выплате иностранному подразделению.

Монетарная статья, погашение которой в обозримом будущем не планируется и, вероятно, не произойдет, по сути является частью чистых инвестиций предприятия в иностранное подразделение.

П р и м е р. К монетарным статьям могут относиться долгосрочные задолженности и займы. К ним не относятся торговые дебиторские и кредиторские задолженности.

П р и м е р. У предприятия (материнская компания) есть дочернее предприятие А, которое является иностранным подразделением. Материнская компания предоставляет займ дочернему предприятию А. Задолженность по займу будет отражаться в составе чистой инвестиции предприятия в дочернее предприятие А, если погашение займа в обозримом будущем не планируется и, вероятно, не произойдет.

Курсовые разницы, возникающие в связи с монетарной статьей, которая составляет часть чистой инвестиции предприятия в иностранное подразделение, признаются:

– в отдельной финансовой отчетности предприятия или иностранного подразделения – в составе прибыли или убытка;

– в консолидированной финансовой отчетности, которая включает отчитывающееся предприятие и иностранное подразделение – первоначально признаются в составе прочей совокупной прибыли (раздел «Капитал») и реклассифицируются из состава капитала в состав прибыли или убытка после выбытия чистой инвестиции.

З а д а ч а. Влияние изменений валютных курсов.

В течение 2011 г. компания «Берти» осуществила следующие операции (валюта отчетности «Берти» – доллар):

1. Продажа товаров в кредит 01.10.2011 г. за 50 000 фунтов. Покупатель произвел оплату 03.12.2011 г.

2. Покупка товаров в кредит за 60 000 фунтов. Товар был получен «Берти» 15.12.2011 г., но до конца года так и не был оплачен.

3. 01.01.2011 г. был приобретен объект ОС. За него было уплачено денежными средствами 200 000 фунтов. Срок экономической службы актива – 5 лет.

4. 03.12.2011 г. в целях пополнения оборотных средств компании в банке был получен долгосрочный кредит в сумме 800 000 фунтов.

Курсы обмена на соответствующие даты (1 долл.):

01.01.2011 г. – 1,7 фунта;

01.10.2011 г. – 1,65 фунта;

03.12.2011 г. – 1,50 фунта;

15.12.2011 г. – 1,40 фунтов;

31.12.2011 г. – 1,35 фунта.

З а д а н и е. По каждой операции показать влияние на финансовый результат и ОФП «Берти» за год, окончившийся 31.12.2011 г.

Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи (МСФО (IAS) 20)

Государственные субсидии – это помощь, оказываемая государством в форме передачи предприятию ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью предприятия.

К государственным субсидиям не относятся:

– формы государственной помощи, стоимость которых не поддается обоснованной оценке (например, бесплатное проведение технических и маркетинговых консультаций, бесплатное предоставление гарантий);

– операции с государством, которые нельзя отличить от обычных коммерческих операций предприятия (рис. 23).

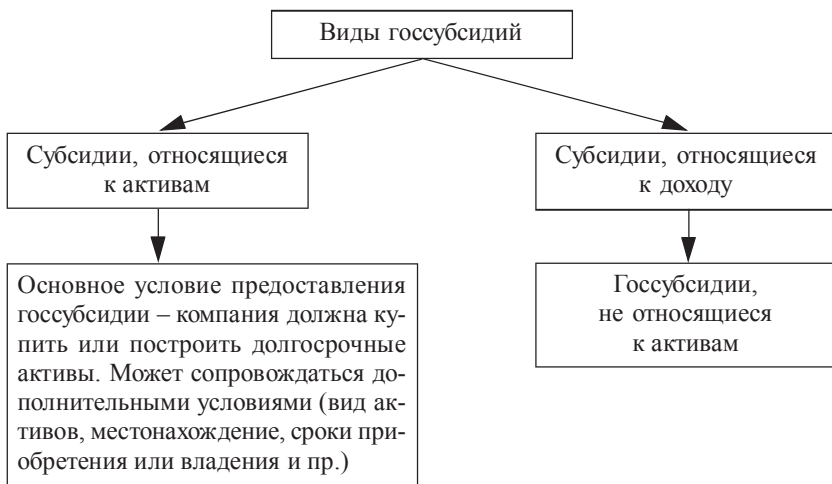


Рис. 23. Виды государственных субсидий

Оценка немонетарных (неденежных) государственных субсидий

Величина госсубсидии в форме немонетарного (неденежного) актива может определяться двумя способами:

– *основной подход*: неденежный актив учитывается по справедливой стоимости, и величина субсидии признается в соответствующей величине.

– *альтернативный подход*: неденежный актив и субсидия учитываются по номинальной величине.

Учет государственных субсидий

Вне зависимости от вида госсубсидии должны признаваться в качестве дохода в тех периодах, что и соответствующие расходы, которые они должны компенсировать, на систематической и рациональной основе.

Госсубсидия, которая подлежит получению в качестве компенсации за уже понесенные расходы или убытки или в целях оказания предприятию немедленной финансовой поддержки без каких-либо будущих соответствующих затрат, признается как доход того периода, в котором она подлежит получению.

Госсубсидия, относящаяся к амортизируемому активу, обычно признается как доход в течение того периода и в той пропорции, в которой начисляется амортизация актива.

Госсубсидия в виде предоставления земельного участка (не амортизируемого актива) предоставлена на условии возведения на нем здания, и в таком случае следует признавать субсидию в качестве дохода в течение срока службы здания.

Учет госсубсидий, относящихся к активам

Госсубсидии, относящиеся к активам, могут быть получены:

- в денежной форме;
- в форме неденежного актива (земельный участок, сырье или другие ресурсы).

Два альтернативных метода учета. Субсидии, относящиеся к активам, должны быть отражены в ОФП:

- путем отражения субсидии в качестве отложенного дохода (доходов будущих периодов), которые признаются текущими доходами в течение срока полезного использования актива;
- путем вычитания субсидии при определении балансовой стоимости актива. В этом случае субсидия признается доходом в течение срока полезного использования актива в виде уменьшения величины начисляемой амортизации.

Пример. Компания получила госсубсидию в размере 200 000 долл. на приобретение оборудования стоимостью 600 000 долл. Срок службы данного оборудования 10 лет. Отражение субсидии возможно двумя альтернативными вариантами:

1-й вариант: субсидия отражается как доход будущих периодов, долл.:

Дт Денежные средства (ОФП)	200 000
Кт Доходы будущих периодов (ОФП)	200 000

При этом первоначальная стоимость оборудования формируется по полной стоимости, долл.:

Дт Основные средства (ОФП)	600 000
Кт Расчеты с поставщиками (ОФП)	600 000

По истечении каждого года службы оборудования одновременно с начислением амортизации признается доходом текущего периода 1/10 часть субсидии, долл.:

Дт Расходы на амортизацию (ОСД)	60 000
Кт Амортизация основных средств (ОФП)	60 000
Дт Доходы будущих периодов (ОФП)	20 000
Кт Прочие доходы (ОФП)	20 000

2-й вариант: полученная субсидия относится на уменьшение стоимости актива, долл.:

Дт Денежные средства (ОФП)	200 000
Кт Расчеты по государственной субсидии (ОФП)	200 000

Субсидия уменьшает первоначальную стоимость ОС, долл.:

Дт Основные средства (ОФП)	400 000
Дт Расчеты по государственной субсидии (ОФП)	200 000
Кт Расчеты с поставщиками (ОФП)	600 000

По истечении каждого года службы оборудования начисляется амортизация, долл.:

Дт Расходы на амортизацию (ОСД)	40 000
Кт Амортизация основных средств (ОФП)	40 000

Учет госсубсидий, относящихся к доходам

Субсидии, относящиеся к доходу, должны быть отражены в ОСД:

- как отдельная статья доходов;
- путем уменьшения соответствующих расходов при отражении их в ОСД (взаимозачет), так как компания не производила бы расходов, если бы не получила субсидию.

Возврат госсубсидий

Государственная субсидия, подлежащая возврату, должна учитываться в порядке, предусмотренном для изменения бухгалтерской оценки, т. е. перспективно (см. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»).

Например, компания в момент получения субсидии была уверена, что условия предоставления субсидии будут ею исполнены, и применила для отражения субсидии МСФО (IAS) 20, но в силу каких-то причин не сумела исполнить все условия получения субсидии и обязана вернуть субсидию полностью или частично.

Возврат субсидии, относящейся к доходам:

1. Уменьшение оставшейся величины отложенного дохода (доходов будущих периодов), отраженного в отношении данной субсидии.

2. При недостаточности (п. 1) – немедленно признается как расход.

Возврат субсидии, относящейся к активам:

1. Увеличение балансовой стоимости актива или уменьшения сальдо отложенного дохода на сумму, подлежащую возврату (в зависимости от выбранного метода учета субсидии).

2. Совокупная сумма дополнительных амортизационных отчислений, которые при отсутствии субсидии были бы отнесены на расходы к настоящему времени, немедленно признается как расход.

З а д а ч а. Учет государственных субсидий.

Компания «Спонджер» 01.01.2010 г. приобрела водоочистительное оборудование стоимостью 2,5 млн долл. Срок полезного использования оборудования – 6 лет. На покупку оборудования получена государственная субсидия в сумме 1 млн долл. Условием предоставления субсидии является использование водоочистительного оборудования по прямому назначению не менее 6 лет.

З а д а н и е

Определите:

1. Остаточную стоимость оборудования на 31.12.2010 г. и 2011 г.;
2. Остаток по счету доходов будущих периодов на 31.12.2010 г. и 2011 г.

При условии (для п. 1 и 2):

- что первоначальная стоимость оборудования формируется из всех затрат на его приобретение;
- первоначальная стоимость оборудования уменьшается на сумму государственной субсидии.

Резервы, условные обязательства и условные активы (МСФО (IAS) 37)

Резерв – это обязательство на неопределенную сумму или с неопределенным сроком погашения.

Примеры резервов: резерв под гарантийные ремонты, резерв под загрязнение окружающей среды, резерв на демонтаж и вывод из эксплуатации объектов внеоборотных активов, резерв на реструктуризацию.

МСФО (IAS) 37 не распространяется на обесценение активов и сомнительные долги.

Критерии признания резервов:

– у компании есть текущее (существующее) обязательство (юридическое или фактическое), возникшее в результате прошлого события;

– существует вероятность, что для погашения обязательства потребуется выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды;

– сумма обязательства может быть надежно оценена.

Фактическое (конклюдентное) обязательство – обязательство, возникшее вследствие сложившейся практики, опубликованной политики или текущего заявления предприятия, в результате чего предприятие создало у других сторон обоснованные ожидания, что оно исполнит принятые на себя обязанности.

В качестве резервов признаются только обязательства, возникающие из прошлых событий, которые существуют независимо от будущих действий предприятия (т. е. направленности предприятия в будущем).

В случае, если предприятие может избежать будущих затрат при помощи своих будущих действий (например, изменив режим деятельности), то у него нет существующего обязательства по этим будущим затратам и резерв не признается.

Резервы не признаются в отношении затрат, которые придется понести предприятию для продолжения деятельности в будущем.

Оценка резерва

Сумма, признанная в качестве резерва, должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения существующего обязательства на отчетную дату.

Наилучшая оценка затрат, необходимых для погашения текущего обязательства, это сумма затрат:

- на немедленное погашение обязательства;
- перевод обязательства на третью сторону.

В случае, когда погашение резерва отложено во времени, величина резерва должна равняться дисконтированной стоимости ожидаемых затрат на урегулирование обязательства.

Оценка резервов определяется с помощью суждения руководства компании, дополненного опытом аналогичных операций, а в некоторых случаях – оценками независимых экспертов.

П р и м е р. Оценка резерва.

Предприятие продает товары с гарантией, по которой покупателям возмещаются затраты на устранение производственных дефектов, которые обнаруживаются в течение шести месяцев после покупки. Если во всех проданных товарах будут обнаружены небольшие дефекты, затраты на ремонт составят 1 млн долл., если значительные дефекты, то затраты на ремонт составят 4 млн долл. Прошлый опыт и ожидаемый прогноз предприятия говорят о том, что в предстоящем году 75 % проданных товаров не будут иметь дефектов, 20 % будут иметь небольшие дефекты и 5 % будут иметь значительные дефекты.

Ожидаемая стоимость затрат на ремонт (сумма резерва) составит, долл.:

$$(75 \% \times 0) + (20 \% \times 1 \text{ млн}) + (5 \% \times 4 \text{ млн}) = 400\,000.$$

Первоначальное признание резерва

Дт Актив (ОФП) / Расходы по созданию резерва (ОСД)

Кт Резерв (ОФП)

Изменения в оценках резервов

Резервы должны пересматриваться на каждую отчетную дату и корректироваться для отражения текущей наилучшей оценки.

Если более нет вероятности того, что выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, потребует для погашения обязательства, то признание резерва должно быть прекращено.

Там, где применяется дисконтирование, балансовая сумма резерва увеличивается в каждом периоде вследствие сокращения периодов дисконтирования. Это увеличение признается в качестве процентных расходов в ОСД.

Использование резервов

Резерв может быть использован только на покрытие тех расходов, для которых он изначально был создан.

Условные обязательства и условные активы

Стандарт МСФО (IAS) 37 различает *резервы*, которые подлежат признанию в отчетности и *условные обязательства*, которые не подлежат признанию, потому что либо являются лишь возможными обязательствами, либо существующими обязательствами, не отвечающими критериям признания (рис. 24).

Условное обязательство – это либо возможное обязательство, возникающее в результате прошлых событий и существование которого будет подтверждено наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, находящихся вне полного контроля компании; либо текущее (существующее) обязательство, возникающее в результате прошлых событий, но не признаваемое потому, что нет вероятности того, что погашение обязательства приведет к уменьшению ресурсов, содержащих экономические выгоды; или стоимость обязательства, которая не может быть надежно оценена.

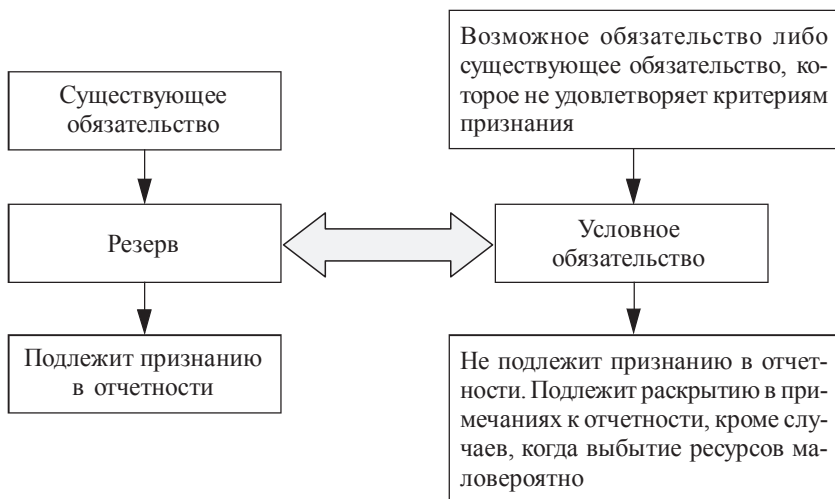


Рис. 24. Взаимосвязь между резервами и условными обязательствами

Условный актив – это возможный актив, возникающий в результате прошлых событий, существование которого будет подтверждено наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, находящихся вне полного контроля компании (рис. 25).

Условные активы *не признаются в отчетности*, поскольку их существование зависит от наступления или ненаступления будущих неопределенных событий.

Условные активы должны быть *раскрыты в примечаниях* к финансовой отчетности в тех случаях, когда возможность поступления экономических выгод является вероятной.

Пример. Условный актив.

Компания возбудила судебный иск против своего конкурента в связи с нарушением патентных прав. Результат рассмотрения иска является неопределенным. Однако высоковероятно, что суд обяжет конкурента возместить убытки, причиненные компании.



Рис. 25. Отражение резервов, условных обязательств и условных активов

Задача. Резервы.

«Генпауэр» занимается производством электроэнергии. Компании принадлежит несколько АЭС, затраты которых на устранение ущерба окружающей среде могут быть существенной статьёй расходов.

Информация о контракте, который недавно получила компания «Генпауэр»

Затраты на постройку АЭС составили 200 млн долл., АЭС введена в эксплуатацию 01.10.2013 г., имеет лицензию на производство сроком на 10 лет, что совпадает со сроком ее эксплуатации. По условиям лицензии по истечении этого срока АЭС должна быть выведена из эксплуатации и демонтирована.

По оценкам «Генпауэр», затраты на полное уничтожение АЭС через 10 лет составят 180 млн долл. Эти затраты, дисконтированные по надлежащей ставке, составят 120 млн долл. Согласно опыту каждые 12 месяцев существует 30 %-ная вероятность утечки воды из системы охлаждения. Затраты на устранение последствий утечки составляют от 20 до 40 млн долл.

Выписка из отчетности «Генпауэр» на 30.09.2014 г., млн долл.

ОСД:

Амортизация АЭС (10 % × 200 млн)	20
Резерв на уничтожение (10 % × 180 млн)	18
Резерв на устранение последствий утечек (30 %-ная от 30 млн)	9
Итого:	47

ОФП:

Необоротные активы:	
АЭС по себестоимости	200
Накопленная амортизация	(20)
Долгосрочные обязательства:	
Резерв на восстановление окружающей среды (18 + 9 млн)	27

З а д а н и е. Прокомментировать приемлемость учетной политики «Генпауэр» в свете требований МСФО (IAS) 37 и подготовить выдержки из финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 37.

Вознаграждение работникам (МСФО (IAS) 19)

Вознаграждения работникам – это все формы возмещения, которые предприятие предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги (рис. 26).

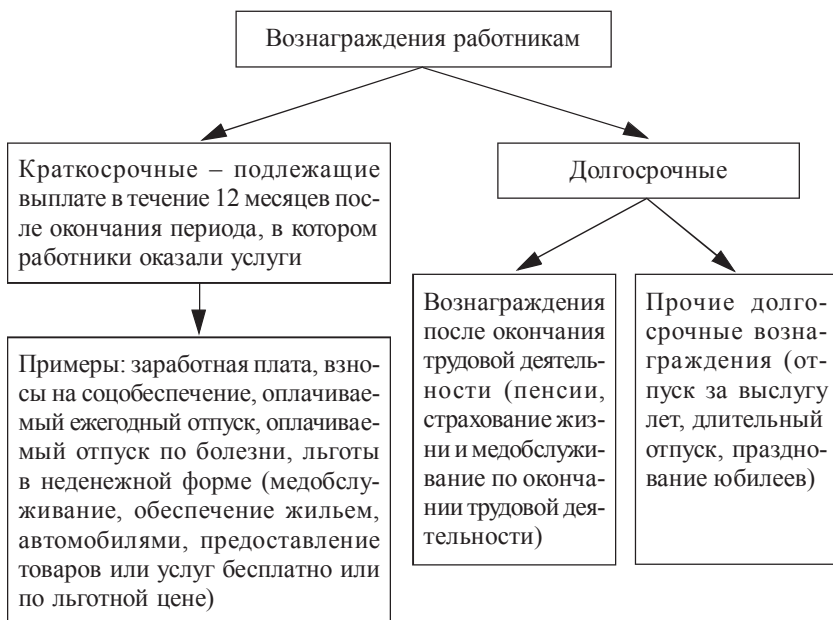


Рис. 26. Виды вознаграждений работникам

Учет краткосрочных вознаграждений

В основе учета краткосрочных вознаграждений сотрудникам лежит *принцип начисления*.

При предоставлении работником своих услуг в течение отчетного периода компания должна признать *недисконтированное обязательство* по выплате вознаграждения работникам:

Дт Расходы на вознаграждения сотрудникам (ОСД) /
Актив (ОФП, в случае капитализации расходов в стоимости активов)
Кт Обязательство перед сотрудниками
по выплате вознаграждений (ОФП)

Учет вознаграждений по окончании трудовой деятельности

Соглашения, в соответствии с которыми предприятие выплачивает вознаграждения одному или более работникам по окончании их трудовой деятельности, называются *планами вознаграждений по окончании трудовой деятельности* (рис. 27).

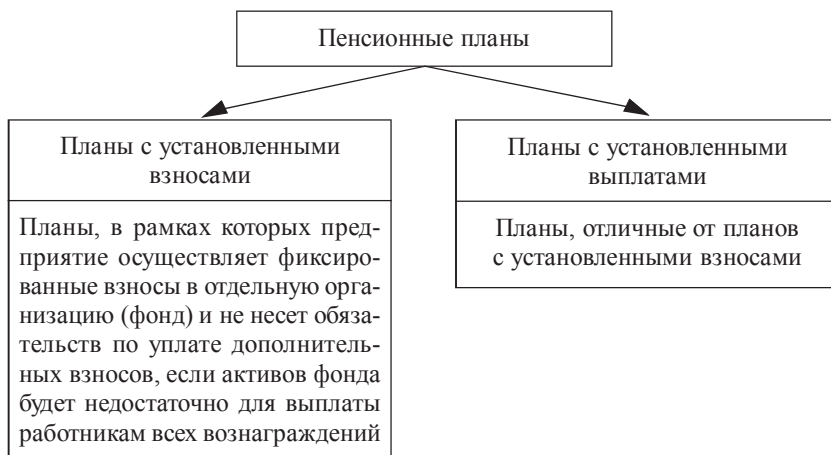


Рис. 27. Виды пенсионных планов

Пенсионные планы с установленными взносами

В основе учета пенсионных планов с установленными взносами лежит *принцип начисления*.

Обязательство компании за каждый период определяется исходя из объема взносов, которые причитаются в этом периоде. Взносы, подлежащие уплате в течение периода, списываются на расходы

в ОСД, а в ОФП отражается задолженность или предоплата в отношении взносов.

Пенсионные планы с установленными выплатами

Обязательство компании заключается в обеспечении вознаграждений по окончании трудовой деятельности оговоренного размера действующим и бывшим работникам. Например, план компании предусматривает пенсионные выплаты работникам в размере 3 % от их зарплаты в последний год работы перед выходом на пенсию за каждый год, проработанный в компании.

Компания производит денежные отчисления, которые инвестируются в целях получения дохода. Предполагается, что данные инвестиции в будущем помогут компании выполнить свои обязательства по пенсионному обеспечению.

Для оценки суммы необходимых отчислений в фонд компании обычно привлекают актуариев – экспертов в области расчета пенсионных обязательств.

Актуарии оценивают вероятные денежные потоки, связанные с пенсионными планами с установленными выплатами в будущем, производят расчет, в котором учтены факторы, влияющие на размер активов и обязательств плана.

По итогам расчета актуарий сообщает компании, в каком объеме ей необходимо осуществить денежные отчисления.

Актуарий сообщает только прогнозную оценку стоимости активов и обязательств плана, фактическая величина в конце каждого периода будет отличаться от прогнозного значения на дату актуарной оценки.

Актуарные прибыли и убытки включают:

- корректировки, основанные на опыте прошлых периодов (разница между актуарными допущениями и фактическими показателями прошлых периодов);
- результат изменений актуарных допущений.

Оценка стоимости активов и обязательств фонда производится *на каждую отчетную дату*: активы оцениваются по СС, обязательства – по дисконтированной стоимости, и компания признает в своем ОФП чистое обязательство (или, в редких случаях, чистый актив), учитывает актуарные разницы (рис. 28).



Рис. 28. Учет пенсионных планов с установленными выплатами

Пример. Учет пенсионных планов с установленными выплатами.

Ниже представлены следующие данные по пенсионному плану компании «Альфа» с установленными выплатами, долл.:

СС активов плана на начало 2011 г. (факт)	1 500
Дисконтированная стоимость обязательств на начало 2011 г. (факт)	(1 500)
В течение 2011 г.:	
Взносы, перечисленные в фонд (факт)	100
Выплаченные пенсии (факт)	150
Стоимость текущих услуг работников (данные актуария)	165
Процентная ставка, ставка дисконтирования (актуарные допущения)	10 %
Доходность инвестиций (актуарные допущения)	13 %
Фактическая стоимость активов плана на конец года	1 670
Фактическая стоимость обязательств плана на конец года	1 700

Задача. Подготовьте выдержки из ОФП и ОСД компании «Альфа», отражающие влияние пенсионного плана, за 2011 г.

Решение:

Активы плана, долл.

Дебет			Кредит	
Сальдо на начало периода	1 500			
Взносы в фонд	100	Выплата пенсий		150
Инвестиционный доход (13 % от 1 500)	195			
Ожидаемая стоимость	1 645			
Актуарные разницы (1 670–1 645)	25			
Сальдо на конец периода	1 670			

Обязательство плана, долл.

Дебет		Кредит
	Сальдо на начало периода	(1 500)
Выплата пенсий	150 Стоимость текущих услуг	(165)
	Процентный расход (10 % от 1,500)	(150)
	Ожидаемая стоимость	(1 665)
	Актуарные разницы (1 700–1 665)	(35)
	Сальдо на конец периода	(1 700)

В конце 2011 г. в ОФП признается, долл.:

Чистое обязательство на конец периода (1 700–1 670) 30

Проводки:

Дт Стоимость текущих услуг работников (ОСД)	165
Дт Процентный расход (ОСД)	150
Дт Актуарные убытки (ОСД)	10
Кт Инвестиционный доход от активов плана (ОСД)	195
Кт Чистое обязательство (ОФП)	30
Кт Денежные средства (ОФП)	100

***Выдержки из ОФП компании «Альфа»
на 31.12.2011 г., долл.***

Долгосрочные обязательства

Чистое обязательство в пенсионный фонд 30

***Выдержки из ОСД компании «Альфа»
за 2011 г., долл.***

Стоимость текущих услуг работников	(165)
Процентный расход	(150)
Актуарные убытки	(10)
Инвестиционный доход от активов плана	195

Платежи, основанные на акциях (МСФО (IFRS) 2)

Платежи, основанные на акциях, могут быть:

- с расчетами денежными средствами, другими активами, долевыми инструментами компании;
- с работниками компании и третьими сторонами.

Платежи, основанные на акциях – это соглашение между компанией и работником (или третьей стороной), по которому другая сторона имеет право на получение долевого инструмента компании (например, акций, опционов) или денежных средств, сумма которых зависит от цены долевого инструмента компании.

Долевой инструмент – это соглашение, предоставляющее право на долю в активах компании после вычета всех ее обязательств.

Опцион – это соглашение, которое предоставляет держателю опциона право (но не обязанность) на приобретение акций компании по фиксированной (или заранее установленной) цене в течение определенного периода времени (рис. 29).

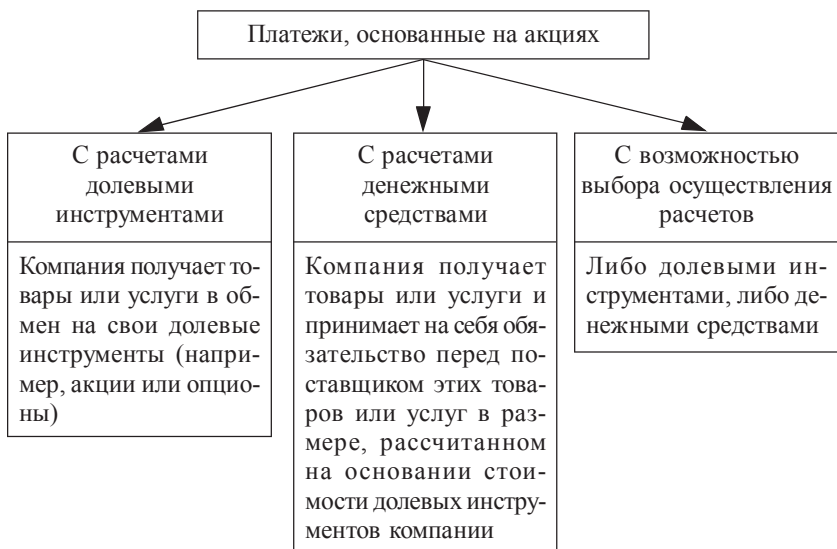


Рис. 29. Платежи, основанные на акциях

Первоначальное признание

Компания должна признать товары или услуги, приобретаемые по договорам с платежами с использованием долевых инструментов, в момент получения товаров или оказания услуг (принцип начисления).

Если товары или услуги получены по операциям с расчетами долевыми инструментами, то их признание отражается в корреспонденции с капиталом:

Дт Расходы (ОСД) / Активы (ОФП)
Кт Собственный капитал (ОФП)

МСФО (IFRS) 2 не указывает, на какой компонент собственного капитала следует относить данную операцию, поэтому на практике либо используется отдельный компонент капитала (например, Резерв по опционам), либо сумма кредитуется непосредственно на счет нераспределенной прибыли.

Если товары или услуги получены по операциям с расчетами денежными средствами, сумма которых зависит от цены долевых инструментов, то их признание отражается в корреспонденции с обязательством:

Дт Расходы (ОСД) / Активы (ОФП)
Кт Обязательство (ОФП)

Оценка операций с расчетами долевыми инструментами

Товары и услуги, полученные компанией по операциям с платежами с использованием долевых инструментов, а также увеличение капитала оцениваются:

- прямым методом: по СС полученных товаров и услуг – на дату их получения (например, при расчетах с третьими сторонами за товары или услуги);
- косвенным методом: если невозможно определить СС полученных товаров и услуг, то для оценки применяется СС долевых инструментов компании, подлежащих передаче, – на дату заключения соглашения (например, при расчетах с работниками).

Безусловное предоставление долевых инструментов

Если предоставление долевых инструментов не связано с выполнением каких-либо условий, то компания считает, что услуги получены на дату составления соглашения о предоставлении долевых инструментов (например, компания предоставляет свои долевые инструменты за работу сотрудников в прошлые периоды).

В этом случае на дату составления соглашения компания признает получение услуг и увеличение собственного капитала:

Дт Расходы (ОСД)

Кт Собственный капитал (ОФП)

Предоставление долевых инструментов на определенных условиях

Соглашение о предоставлении долевых инструментов может предусматривать выполнение определенных условий (например, долевые инструменты предоставляются после определенного периода работы сотрудника в компании).

В данном случае услуги должны признаваться в течение периода, по окончании которого сотрудник получит право на приобретение долевых инструментов.

П р и м е р. В начале отчетного года компания «Омега» предоставила 120 опционов каждому из своих 460 сотрудников. Данные права вступают в силу при условии, что сотрудник в течение последующего трехлетнего периода проработает в компании. «Омега» оценивает справедливую стоимость каждого опциона в 12 долл.

Предполагается, что 25 % сотрудников покинут компанию в течение следующего трехлетнего периода и утратят свои права на получение опционов.

З а д а н и е. Рассчитать суммы, которые будут признаны в качестве расходов в течение трехлетнего периода (табл. 13).

П р и м е р. Продолжение предыдущего примера.

1-й год: 25 сотрудников покинули компанию. «Омега» пересмотрела ожидаемую оценку количества уволившихся сотрудников за трехлетний период с 25 % (115 сотрудников) до 20 % (92 сотрудника).

**Расчет по соглашению
о предоставлении долевых инструментов, долл.**

Год	Расчет	Расходы на вознаграждения сотрудникам за период	Расходы на вознаграждения сотрудникам нарастающим итогом
1-й	$55\,200 \times 75\% \times 12 \times 1/3$	165 600	165 600
2-й	$(55\,200 \times 75\% \times 12 \times 2/3) - 165\,600$	165 600	331 200
3-й	$(55\,200 \times 75\% \times 12 \times 3/3) - 331\,200$	165 600	496 800

2-й год: еще 22 сотрудника покинули компанию. Омега пересмотрела ожидаемую оценку количества уволившихся сотрудников за трехлетний период с 20 % до 15 % (69 сотрудника).

3-й год: еще 13 сотрудников покинули компанию.

З а д а н и е. Рассчитать суммы, которые будут признаны в качестве расходов в течение трехлетнего периода (табл. 14).

**Расчет по соглашению
о предоставлении долевых инструментов, долл.**

Год	Расчет	Расходы на вознаграждения сотрудникам за период	Расходы на вознаграждения сотрудникам нарастающим итогом
1-й	$55\,200 \times 80\% \times 12 \times 1/3$	176 640	176 640
2-й	$(55\,200 \times 85\% \times 12 \times 2/3) - 176\,640$	198 720	375 360
3-й	$(48\,000 \times 12) - 375\,360$	200 640	576 000

Операции с расчетами денежными средствами

Для операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами, предприятие должно измерять приобретенные товары или услуги и возникшее обязательство по СС обязательства.

Пока обязательство не будет погашено, предприятие должно переоценивать СС обязательства на конец каждого отчетного периода, а также на дату расчетов по обязательству, признавая изменения в СС обязательства в составе прибыли или убытка за период.

Пример. 01.04.2010 г. компания предоставила по 100 опционов каждому из 500 своих сотрудников на получение дохода от прироста курсовой стоимости акций. Опцион дает право на получение денежных выплат 31.03.2013 г. в размере, равном превышению курсовой стоимости акций на эту дату над суммой 20 долл. за акцию. Данные права вступят в силу при условии, что сотрудник проработает весь этот период в компании. На 31.12.2010 г. в компании работало 490 сотрудников, имеющих право на опционы. Рыночная стоимость каждого опциона на 01.04.2010 г. равнялась 5 долл. и на 31.12.2010 г. составляла 5,5 долл.

Задание. Рассчитать суммы, которые следует отразить в отчетности на 31.12.2010 г.

Решение. Данную операцию следует рассматривать как сделку на основе долевого инструмента с выплатами денежными средствами. Ожидаемая сумма платежа оценивается на последнюю отчетную дату и признается в течение срока, установленного для передачи прав на выплаты по акциям.

Совокупная сумма расходов на вознаграждения = 490 сотрудников × 100 опционов × 5,5 = 269 500 долл.

2010 г., признание: $269\,500 \times 9/36 = 67\,375$ долл.:

Дт Расходы на персонал (ОСД)	67 375
Кт Долгосрочное обязательство (ОФП)	67 375

События после отчетной даты (МСФО (IAS) 10)

События после отчетной даты (СПОД) – это события как положительно, так и отрицательно влияющие на финансовое положение отчитывающейся организации, которые произошли между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску (рис. 30).

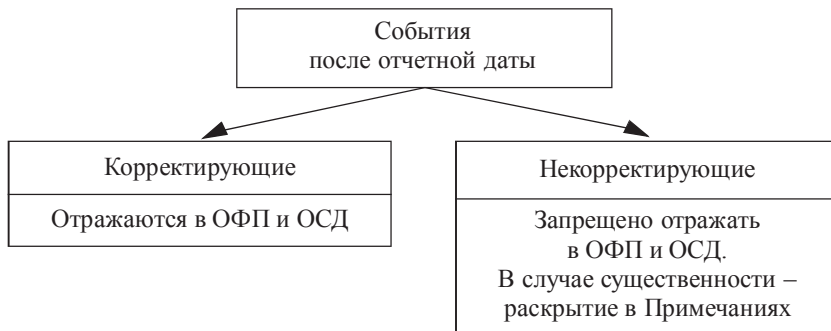


Рис. 30. События после отчетной даты

СПОД являются корректирующими, если они связаны с фактами, возникшими до окончания отчетного периода, т. е. уточняют, отменяют или определяют более точно размер финансовых последствий таких событий.

П р и м е р. Корректирующие события.

В конце отчетного года к отчитывающейся компании был подан крупный судебный иск, однако вероятность судебного решения не могла быть точно определена. В отчетности был создан резерв на возможные выплаты по решению суда. В начале года, следующего за отчетным, состоялось заседание суда, и судебное решение вступило в силу (компания не планирует оспаривать судебное решение). Таким образом, в результате этого события величина резерва может быть уточнена.

Если события, ставшие известными в промежуток времени между отчетной датой и датой утверждения отчетности к выпуску,

не связаны с событиями до окончания отчетного периода, то такие события являются *некорректирующими*.

В ОФП запрещено отражать последствия некорректирующих событий. Если последствия таких событий являются существенными, то они должны быть раскрыты в Примечаниях к финансовой отчетности.

П р и м е р. Некорректирующие события:

– объявление о выплате дивидендов после отчетной даты (так как на отчетную дату не существовало никаких обязательств по выплате дивидендов); сведения о дивидендах могут быть раскрыты в Примечаниях к финансовой отчетности;

– подача судебного иска, причиной которого явилось событие, произошедшее уже после отчетной даты.

З а д а ч а. СПОД.

Компания «Этернити» заканчивает подготовку отчетности за год, окончившийся 31.12.2010 г. В течение года имели место следующие события:

1. На 31.12.2010 г. в торговую дебиторскую задолженность включен остаток на сумму 250 000 долл. в отношении компании «Вонг». 08.03.2011 г., когда «Вонг» уже была должна 200 000 долл., начался процесс ее банкротства. Из корреспонденции с конкурсным управляющим получение каких-либо денежных средств необеспеченными кредиторами представляется маловероятным.

2. 15.03.2011 г. «Этернити» продала старое здание своего центрального аппарата за 2,7 млн долл. В конце 2010 г. здание было вакантно и учитывалось в ОФП по стоимости 3,1 млн долл.

3. В конце 2010 г. запасы включали новый трансформатор стоимостью 650 000 долл. В январе 2011 г. Европейский союз объявил о том, что трансформаторы такого образца не отвечают нормам безопасности, и запретил торговлю ими. В настоящее время изучается альтернативный рынок таких трансформаторов в Хабаровском крае, однако рыночная цена там предположительно будет на 30 % ниже себестоимости.

4. В феврале 2011 г. иностранная дочерняя компания «Фьючерс» была национализирована, причем правительство страны пребыва-

ния «Фьючерс» отказалось выплачивать какие-либо компенсации. Чистые активы «Фьючерс» по состоянию на конец 2010 г. оцениваются в 200 000 долл.

5. В январе 2011 г. наводнение нанесло ущерб отделению «Этернити» на сумму 150 000 долл. Отделение было полностью застраховано.

6. 01.04.2011 г. в целях привлечения 15 млн долл. «Этернити» объявило о выпуске прав из расчета 1 новая акция на 1 существующую.

З а д а н и е. Прокомментируйте подход к учету вышеописанных операций.

Прибыль на акцию (МСФО (IAS) 33)

Базовая прибыль на акцию

Обычно эта прибыль рассчитывается путем деления прибыли (убытка), причитающейся владельцам обыкновенных акций (ПОА), на средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении за период (СВКОАО):

$$\text{БПА} = \text{ПОА} / \text{СВКОАО}.$$

Прибыль, причитающаяся владельцам обыкновенных акций (ПОА)

Показатель ПОА представляет собой прибыль/убыток, скорректированный на сумму дивидендов по привилегированным акциям после налога (и прочих статей, относящихся к привилегированным акциям).

П р и м е р. ПОА.

Прибыль компании «Аргус» составила 202 800 000 долл. Сумма дивидендов по привилегированным акциям – 60 000 долл. Средневзвешенное количество обыкновенных акций за период – 100 млн.

В о п р о с. Рассчитать базовую прибыль на акцию.

Р е ш е н и е: $\text{БПА} = (202,800 - 60) / 100,000 = 2,03$ долл.

Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении (СВКОАО)

Показатель СВКОАО представляет собой количество обыкновенных акций на начало периода, скорректированное на количество приобретенных и выкупленных в течение периода акций, умноженное на взвешенный временной коэффициент.

Порядок определения СВКОАО зависит от вариантов эмиссии (выпуска) акций:

- эмиссии по рыночной цене;
- льготной эмиссии (эмиссия без оплаты);
- выпуска прав (эмиссия с частичной оплатой).

При эмиссии акций делается следующая проводка:

Дт Денежные средства/Дебиторская задолженность (ОФП)

Кт Акционерный капитал (ОФП) – на номинал акций

Кт Эмиссионный доход (ОФП) – на превышение цены продажи акций над номиналом

Эмиссия по рыночной цене

Пример. СВКОАО. Представим информацию об обыкновенных акциях в обращении (табл. 15).

Т а б л и ц а 15

Информация об обыкновенных акциях в обращении

Дата	Наименование	Выпущенные акции	Выкупленные акции	Акции в обращении
01.01.2007 г.	Сальдо на начало года	2 000	(300)	1 700
31.05.2007 г.	Размещено новых акций за деньги	800	–	2 500
01.12.2007 г.	Выкуплено акций за деньги	–	(250)	2 250
31.12.2007 г.	Сальдо на конец года	2 800	(550)	2 250

В о п р о с. Определить средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в 2007 г.

Р е ш е н и е. Расчет средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении:

$$(1\,700 \times 5/12) + (2\,500 \times 6/12) + (2\,250 \times 1/12) = 2\,146 \text{ акций.}$$

Льготная эмиссия (эмиссия без оплаты)

При льготных эмиссиях происходит размещение обыкновенных акций среди существующих акционеров без дополнительной оплаты.

В случае льготной эмиссии количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до льготной эмиссии, корректируется с учетом пропорционального изменения в количестве обыкновенных акций, находящихся в обращении, т. е. таким образом, как если бы это событие произошло в начале самого раннего из представленных периодов (табл. 16).

Для этого все рассчитанные ранее СВКОАО периода умножаются на *коэффициент льготной эмиссии (КЛЭ)*:

КЛЭ = количество акций после эмиссии / количество акций до эмиссии.

П р и м е р. Льготная эмиссия.

Т а б л и ц а 16

Информация для расчета

Наименование	Сумма, долл.
Прибыль 2007 г.	180 долл.
Прибыль 2008 г.	600 долл.
Обыкновенные акции в обращении до 30.09.2008 г.	200
Прибыль на акцию за 2007 г. (180/200)	0,9 долл.
Льготная эмиссия акций 01.10.2008 г.	2 обыкновенные акции за каждую обыкновенную акцию в обращении на 30 сентября 2008 г.

В о п р о с. Определить базовую прибыль на акцию с учетом льготной эмиссии в 2008 г.

Р е ш е н и е.

КЛЭ = количество акций после эмиссии / количество акций до эмиссии = $600 / 200 = 3$.

2008 г. СВКОАО = $(200 \times 9/12 \times 3) + (600 \times 3/12) = 600$.

БПА (2008) = $600 / 600 = 1$ долл.

Скорректированная БПА (2007) = $180 / (200 \times 3) = 0,3$ долл.

Выпуск прав (эмиссия с частичной оплатой)

Выпуск прав дает акционеру право купить у компании акции по цене ниже рыночной.

Таким образом:

- компания получит возмещение (так же, как и при эмиссии по рыночной цене);

- часть акций акционер получает бесплатно (так же, как и при льготной эмиссии).

При расчетах количества акций за период, в котором произошел выпуск прав, учитываются следующие факты:

- количество акций в обращении до даты выпуска прав корректируется с учетом коэффициента выпуска прав (КВП);

- вновь выпущенные акции взвешиваются так же, как и при эмиссии по рыночной цене.

$$\text{КВП} = \frac{\text{стоимость акции до осуществления прав}}{\text{расчетная стоимость акции после осуществления прав.}}$$

$$\text{Расчетная стоимость акции после осуществления прав} = \frac{\text{стоимость акций в обращении после осуществления прав}}{\text{количество акций в обращении после осуществления прав.}}$$

П р и м е р. Выпуск прав.

Прибыль за период 2007 г. – 1 500 долл.; 2008 г. – 1 800 долл.

Акции в обращении до выпуска прав – 500 акций.

Выпуск прав – одна новая акция за каждые пять акций в обращении (всего 100 новых акций).

Цена реализации: 5 долл.

Дата выпуска прав: 01.01.2007 г.

Последняя дата для осуществления прав: 01.03.2007 г.

СС одной обыкновенной акции перед осуществлением прав 01.03.2007 г. 11 долл.

В о п р о с. Рассчитать показатель базовой прибыли на акцию. Предполагается, что все права реализованы.

Р е ш е н и е

1. Расчетная стоимость акции после осуществления прав = стоимость акций в обращении после осуществления прав / количество акций в обращении после осуществления прав = $(11 \times 500) + (5 \times 100) / 500 + 100 = 10$ долл.

2. КВП = стоимость акции до осуществления прав / расчетная стоимость акции после осуществления прав = $11 / 10 = 1,1$.

3. Определение СВКОАО = $(500 \times 1,1 \times 2/12) + (600 \times 10/12) = 592$.

4. Расчет базовой прибыли на акцию:

2008 г. БПА = $1\ 800 / 592 = 3,04$ долл.

2007 г. БПА (сравнительная) = $1\ 500 / (500 \times 1,1) = 2,72$ долл.

Пониженная прибыль на акцию

Понижение/разводнение – это уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытка на акцию при предположении того, что произошла конвертация конвертируемых инструментов, а обыкновенные акции эмитированы вследствие выполнения оговоренных условий.

Владельцы конвертируемых инструментов в будущем могут стать держателями акций, поэтому пониженная прибыль на акцию рассчитывается так, чтобы у акционеров компании было представление о том, на сколько возможно понижение прибыли на акцию в будущем.

Примеры потенциальных обыкновенных акций:

– конвертируемые облигации;

– опционы и варранты – это финансовые инструменты, которые дают своему владельцу право на покупку обыкновенных акций.

Для расчета пониженной прибыли на акцию прибыль, приходящаяся на обыкновенные акции, и средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении должны быть скорректиро-

ваны с учетом всех конвертируемых инструментов, понижающих прибыль.

$$\text{ППА} = \text{ПОА} + \text{корректировки} \\ (\text{скорректированный показатель прибыли}) / \text{СВКОАО} + \text{корректировки} \\ (\text{скорректированное количество акций}).$$

Скорректированный показатель прибыли = ПОА (при расчете базовой прибыли) + корректировки на посленалоговое влияние конвертации конвертируемых инструментов в обыкновенные акции, т. е.:

- дивиденды и прочие статьи по конвертируемым инструментам, которые были вычтены при расчете базовой прибыли на акцию;
- проценты по конвертируемым инструментам, признанные за период;
- другие изменения доходов и расходов, которые возникли бы в результате обращения конвертируемых инструментов в обыкновенные акции.

После конвертации конвертируемых инструментов в обыкновенные акции дивиденды, проценты и другие доходы или расходы, относящиеся к ним, больше не начисляются. Вместо этого новые владельцы обыкновенных акций будут иметь право участвовать в прибыли, приходящейся на владельцев обыкновенных акций.

$$\text{Скорректированное количество обыкновенных акций в обращении} = \\ = \text{СВКОАО (при расчете базовой прибыли)} + \\ + \text{средневзвешенное количество обыкновенных акций,} \\ \text{которые были бы выпущены в случае конвертации} \\ \text{всех конвертируемых инструментов в обыкновенные акции.}$$

П р и м е р. Пониженная прибыль на акцию, долл. Конвертируемые облигации:

Прибыль	1 004
Обыкновенные акции в обращении	1 000
Базовая прибыль на акцию	1,00
Конвертируемые облигации	100
Каждая партия из 10 облигаций конвертируется в 3 обыкновенные акции	

Процентные расходы за текущий период,
относящиеся к элементу обязательства
по конвертируемой облигации 10
Текущие и отложенные налоги
по процентным расходам 4
В о п р о с. Определить пониженную прибыль на акцию.
Р е ш е н и е
Скорректированная прибыль (1 004 + 10 – 4) 1 010
Количество обыкновенных акций, получаемых
в результате конвертации облигаций (100/10 × 3) 30
Скорректированное количество
обыкновенных акций (1 000 + 30) 1 030
Пониженная прибыль на акцию = 1 010/1 030 = 0,98
П р и м е р. Конвертация в течение периода (табл. 17).

Т а б л и ц а 17

Информация о движении капитала

Дата	Наименование	Сумма, долл.
01.01.2007 г.	Кол-во акций в обращении	1 500 000
	5 %-ные конвертируемые облигации (условия конвертации: 130 обыкновенных акций за 100 облигаций)	100 000
	Прибыль за период, закончившийся 31.12.2007 г.	300 000
30.03.2007 г.	Конвертация облигаций на сумму 25 000 в обыкновенные акции	
	Ставка налога на прибыль	30

В о п р о с. Рассчитать базовую и пониженную прибыль на акцию.
Р е ш е н и е:

	Количество акций	Прибыль, долл.
Базовые показатели	1 500 000	300 000

Новое количество обыкновенных акций в результате конвертации:

$$(25\ 000/100 \times 130) = 32\ 500.$$

Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении (СВКОАО):

$$(1\ 500\ 000 \times 3/12) + (1\ 532\ 500 \times 9/12) = 1\ 524\ 375.$$

	Количество акций	Прибыль, долл.
Данные для расчета базовой прибыли на акцию	1 524 375	300 000

Базовая прибыль на акцию (EPS): $(300\ 000/1\ 524\ 375) = 0,197$ долл.

Корректировки с учетом фактора понижения:

	Количество акций	Прибыль, долл.
Данные для расчета базовой прибыли на акцию	1 524 375	300 000

Процентный расход по облигациям за год с учетом налога с процентного расхода:

$$(100\ 000 \times 5\ \% \times 0,7 \times 3/12) + (75\ 000 \times 5\ \% \times 0,7 \times 9/12) = 2\ 844 \text{ долл.}$$

Средневзвешенное количество акций от будущей конвертации:

$$(100\ 000/100 \times 130 \times 3/12) + (75\ 000/100 \times 130 \times 9/12) = 105\ 625.$$

	Количество акций	Прибыль, долл.
Данные для расчета пониженной прибыли на акцию	1 630 000	302 844

Пониженная прибыль на акцию:

$$302\ 844/1\ 630\ 000 = 0,186 \text{ долл.}$$

З а д а ч а. Прибыль на акцию.

а) Представлен консолидированный ОПУ за 2011 г. с сопоставимой информацией:

	2010	2011
Прибыль до налогов	87 700	94 300
Налог на прибыль	(28 000)	(31 600)
Прибыль после налогов	59 000	62 700
В том числе:		
– доля неконтролирующих акционеров	3 500	3 900
– акционеры материнской компании	55 500	58 800

Капитал: обыкновенные акции по 50 центов: 100 000 долл.

З а д а н и е. Рассчитайте базовую прибыль на акцию за год, окончившийся 31.12.2011 г. (со сравнительной информацией).

б) Льготная эмиссия.

Консолидированный ОПУ тот же, что и в (а). Структура капитала та же, что в (а), за исключением того, что 01.02.2011 г. была осуществлена льготная эмиссия одной новой акции на каждые 4 акции, находящиеся в обращении. Льготная эмиссия не отражена в структуре капитала согласно п. (а).

З а д а н и е. Рассчитайте базовую прибыль на акцию за год, окончившийся 31.12.2011 г. (со сравнительной информацией).

в) Выпуск прав.

Прибыль после налогов:

2010 г. – 40 000 долл.;

2011 г. – 50 000 долл.

Капитал (до выпуска прав): 200 000 обыкновенных акций номиналом 50 центов.

01.10.2011 г. был осуществлен выпуск прав на покупку одной акции за 3 долл. на каждые 4 акции в обращении. Цена на последний день действия предложения (до осуществления прав) составляла 3,60 долл.

З а д а н и е. Рассчитайте базовую прибыль на акцию за год, окончившийся 31.12.2011 г. (со сравнительной информацией).

д) Конвертируемые облигации:

В течение периода находились в обращении обыкновенные акции номиналом 25 центов на сумму 100 000 долл. В 2009 г. компания эмитировала 8 %-ные облигации на сумму 100 000 долл., конвертируемые в обыкновенные акции на следующих условиях: облигации стоимостью 100 долл. за 140 акций.

Прибыль после процентов по облигациям и налогов:

31.12.2010 г. – 40 000 долл.;

31.12.2011 г. – 50 000 долл.

Ставка налога на прибыль 33 %.

З а д а н и е. Рассчитайте базовую и пониженную прибыль на акцию за год, окончившийся 31.12.2011 г. (со сравнительной информацией).

Раскрытие информации о связанных сторонах (МСФО (IAS) 24)

Цель МСФО (IAS) 24 – обеспечить, чтобы финансовая отчетность предприятия включала информацию, необходимую для привлечения внимания к возможности того, что его финансовое положение, а также прибыль или убыток могли быть подвержены влиянию связанных сторон.

Связанная сторона – это физическое лицо или предприятие, связанное с предприятием, составляющим финансовую отчетность.

Физическое лицо или его близкие родственники являются связанной стороной отчитывающегося предприятия, если данное лицо:

- осуществляет контроль или совместный контроль над отчитываемым предприятием;
- имеет значительное влияние на отчитываемое предприятие;
- входит в состав старшего руководящего персонала отчитываемого предприятия или его материнского предприятия.

П р и м е р. Супруга владельца контрольного пакета акций компании будет являться связанной стороной для компании, если может оказывать влияние на управленческие решения мужа.

Предприятие является связанной стороной отчитывающегося предприятия, если к нему применяется какое-либо из следующих условий:

- данное предприятие и отчитывающееся предприятие являются членами одной группы.
- одно предприятие является ассоциированным предприятием другого или их отношения характеризуются как совместное предпринимательство.
- оба предприятия осуществляют совместное предпринимательство с одной и той же третьей стороной.
- предприятие находится под контролем или совместным контролем одного физического лица.

П р и м е р. Материнская компания контролирует дочернюю, поэтому является связанной стороной для дочерней компании. Дочерняя компания, в свою очередь, контролируется материнской компанией, поэтому для материнской компании она тоже будет связанной стороной.

Операция между связанными сторонами – это передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами независимо от установления цен и взимания оплаты.

Примеры операций со связанными сторонами:

- закупки или продажи товаров, продукции, сырья и полуфабрикатов;
- закупки или продажи основных средств и других активов;
- оказание или получение услуг;
- передача или получение имущества в аренду;
- предоставление права пользования торговой маркой или товарным знаком;
- предоставление и возврат кредитов;
- взносы в уставные капиталы и их возврат;
- предоставление гарантий или обеспечения;
- погашение обязательств перед третьими лицами.

В финансовой отчетности предприятие раскрывает характер отношений со связанными сторонами, а также информацию об операциях со связанными сторонами *отдельно по следующим категориям* связанных сторон:

- материнское предприятие;
- предприятия, осуществляющие совместный контроль над предприятием или имеющие значительное влияние на предприятие;
- дочерние предприятия;
- ассоциированные предприятия;
- совместное предпринимательство, участником которого является предприятие;
- старший руководящий персонал предприятия или его материнского предприятия.

Операционные сегменты (МСФО (IFRS) 8)

Операционный сегмент – это компонент компании:

- занимающейся хозяйственной деятельностью, приносящей доходы и приводящей к возникновению расходов (включая доходы и расходы по операциям с другими компонентами той же компании);
- чьи операционные результаты регулярно анализируются руководителем, ответственным за принятие операционных решений, касающихся распределения ресурсов на сегменты и оценки результатов их деятельности;
- по которому имеется в наличии обособленная финансовая информация (рис. 31).

Отчетные сегменты

Компания обязана представлять в финансовой отчетности отдельную информацию по каждому операционному сегменту, который был идентифицирован в качестве операционного сегмента или является объединением двух или более операционных сегментов; превышает количественные пороги, установленные для отчетных сегментов.



Рис. 31. На пути к МСФО (IFRS) 8: 4 шага

Объединение (агрегирование) операционных сегментов

Два или более операционных сегмента могут быть объединены в один отчетный сегмент, если сегменты имеют схожие экономические характеристики (5 качественных критериев):

- характер товаров и услуг;
- характер производственного процесса;
- тип или класс потребителя товаров или услуг;
- методы распространения (продажи) товаров или услуг;
- если применимо, характер регулирующей среды (например, банковская, страховая отрасли).

Количественные критерии для отчетных сегментов

Операционный сегмент является отчетным, если соответствует хотя бы одному из следующих количественных критериев:

- выручка сегмента (как внешняя, так и внутрисегментная) равна или превышает 10 % совокупной выручки (как внутренней, так и внешней) всех операционных сегментов;
- абсолютная величина прибыли или убытка сегмента равна или превышает 10 % большего из (в абсолютных величинах):

совокупной прибыли всех прибыльных сегментов и совокупного убытка всех убыточных сегментов;

- активы сегмента равны или превышают 10 % совокупных активов всех операционных сегментов (рис. 32).

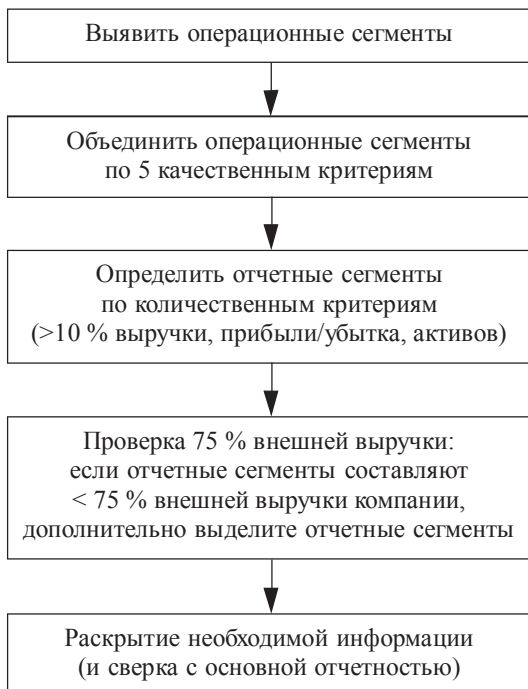


Рис. 32. Алгоритм определения отчетных сегментов

Исходя из 10 %-ного критерия, МСФО (IFRS) 8 указывает на максимальное рекомендуемое количество отчетных сегментов (всего их десять).

Если совокупная внешняя выручка операционных сегментов, выделенных как отчетные, составляет меньше 75 % всей внешней выручки компании, необходимо выделять дополнительные отчетные сегменты (даже если они не удовлетворяют количественным

критериям) до тех пор, пока суммарная выручка по отчетным сегментам не составит 75 % внешней выручки компании.

Информация по операционным сегментам, которые не могут стать отчетными сегментами, должна быть объединена в отдельную категорию «Все прочие сегменты».

Сельское хозяйство (МСФО (IAS) 41)

Определения

Сельскохозяйственная деятельность – это деятельность, связанная с биологической трансформацией биологических активов для получения сельскохозяйственной продукции для продажи, переработки либо трансформации в другие биологические активы.

Биологический актив – это растения и животные, контролируемые компанией в результате прошлых событий (табл. 18).

Сельскохозяйственная продукция – это продукция, полученная от биологических активов компании.

Биологическая трансформация – это процесс роста, дегенерации, производства и воспроизводства продукции, в результате которого происходят количественные и качественные изменения биологических активов.

Т а б л и ц а 18

Биологические активы

Биологические активы	Сельскохозяйственная продукция	Конечные результаты переработки полученной (собранной) продукции
Овцы	Шерсть	Пряжа, ковер
Деревья в лесопосадке	Вырубленные деревья	Бревна, пиломатериалы
Молочный скот	Молоко	Сыр
Свиньи	Туши	Колбасные изделия, консервированная ветчина
Виноградники	Виноград	Вино

Сбор урожая – это отделение сельскохозяйственной продукции от биологических активов.

МСФО (IAS) 41 выделяет общие характеристики сельскохозяйственной деятельности:

- растения или животные должны быть пригодными для дальнейшей трансформации;
- изменения в состоянии активов должны быть управляемыми, т. е. требовать определенных действий (например, кормление животных и уход за ними, прополка насаждений, разведение животных);
- должна существовать основа для оценки происходящих качественных и количественных изменений в состоянии биологических активов (например, изменение веса животных, изменение возраста лесонасаждений).

Критерии признания

Биологический актив или сельскохозяйственная продукция должны признаваться в следующих случаях:

- когда компания контролирует актив в результате прошлых событий;
- существует высокая вероятность получения компанией будущих экономических выгод, связанных с активом;
- СС или себестоимость актива может быть надежно оценена.

Оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции

Оценка биологических активов осуществляется в момент первоначального признания и на каждую отчетную дату по СС за вычетом затрат на продажу.

Если в момент оценки СС актива определить невозможно, то актив оценивается по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Как только появляется возможность достоверного определения СС актива, компания должна провести оценку по СС за вычетом затрат на продажу.

К затратам на продажу относятся:

- вознаграждения посредникам (брокерам/дилерам);
- сборы регулирующих органов;
- налоги и пошлины.

К затратам в момент продажи не относятся транспортные расходы для доставки активов на рынок.

Сельскохозяйственная продукция, полученная от биологических активов компании, оценивается по СС за вычетом расходов на продажу, определяемых в момент получения продукции.

Полученная в результате такого измерения величина является себестоимостью на ту дату, когда начинает применяться МСФО (IAS) 2 «Запасы» или иной применимый стандарт.

Определение СС

СС определяется как цена на активном сельскохозяйственном рынке сбыта.

Если активный рынок отсутствует, компания для определения СС может использовать следующие показатели:

- цена последней сделки на рынке;
- рыночные цены на аналогичные активы;
- отраслевые показатели (например, стоимость крупного рогатого скота в расчете на килограмм мяса).

Прибыль/убытки, возникающие при первоначальной оценке биологического актива и сельскохозяйственной продукции по СС за вычетом затрат в момент продажи, а также при дальнейшей переоценке, полностью признаются в ОПУ за период.

Государственные субсидии, относящиеся к биологическим активам

Безусловная государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу, подлежит признанию в качестве дохода тогда, когда государственная субсидия становится подлежащей получению.

Если государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу, предоставляется на определенных условиях, компания признает данную государственную субсидию в составе прибыли

или убытка тогда, когда будут выполнены связанные с государственной субсидией условия.

П р и м е р. Согласно условиям субсидии, предприятие в течение пяти лет обязано заниматься сельским хозяйством на определенном земельном участке, при этом государственная субсидия подлежит возврату в полном объеме, если предприятие занимается сельским хозяйством менее пяти лет. В данном случае такая государственная субсидия будет признана в качестве дохода только по прошествии пяти лет.

Однако если согласно условиям государственной субсидии предприятие может не возвращать определенную ее часть по прошествии определенного времени, эта государственная субсидия признается в составе прибыли или убытка пропорциональной истекшему периоду времени.

Раскрытие информации

Предприятие должно раскрывать в своей финансовой отчетности величину прибыли или убытка, возникающих при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции, а также в результате изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом расходов на продажу.

Изменение стоимости биологических активов после первоначального признания может быть обусловлено следующими факторами:

- 1) изменением рыночных цен;
- 2) изменением физического состояния биологического актива (например, возраста животного).

П р и м е р. По состоянию на 01.01.2010 г. в стаде было 10 двухлетних животных. Никакого изменения в количестве животных в течение отчетного периода не было. СС за вычетом оценочных затрат в момент продажи за одну голову составляет, долл.:

2-летние животные на 01.01.2010 г.	180
3-летние животные на 01.01.2010 г.	210
2-летние животные на 31.12.2010 г.	195
3-летние животные на 31.12.2010 г.	230

З а д а н и е. Рассчитать СС стада на 31 декабря 2010 г. и разделить изменение стоимости на результат изменения цены и физического состояния по сравнению с 01.01.2010 г.

Р е ш е н и е

1. СС стада на 01.01.2010 г. (10×180)	1 800
2. Увеличение СС в результате изменения цены $10 \times (195 - 180)$	150
3. Увеличение СС в результате физических изменений: $10 \times (230 - 195)$	350
4. Справедливая стоимость стада на 31.12.2010 г.:	2 300

Разведка и оценка запасов полезных ископаемых (МСФО (IFRS) 6)

Разведка и оценка запасов полезных ископаемых – это поиск запасов полезных ископаемых (например, нефти, природного газа) после получения предприятием юридических прав на производство разведочных работ на определенной территории, а также определение технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

МСФО (IFRS) 6 не применяется к затратам, понесенным компанией:

- до начала работ по разведке и оценке запасов полезных ископаемых (например, затраты, понесенные до получения предприятием юридических прав на разведочные работы на определенной территории).
- после того, как стали очевидными техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых.

Первоначальное признание и оценка

Первоначальная оценка активов, признаваемых в ходе разведки и оценки запасов полезных ископаемых, производится по себестоимости.

Примеры расходов, которые могут быть включены в себестоимость актива (капитализированы) при первоначальном признании:

- приобретение прав на проведение разведочных работ;
- затраты на проведение топографических, геологических, 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 полезных ископаемых.

Предприятие должно классифицировать активы, связанные с разведкой и оценкой, как ОС (например, транспортные средства, буровые установки) или НМА (например, права на производство буровых работ) в зависимости от характера актива.

Расходы на формирование резервов на вывод из эксплуатации также включаются в себестоимость активов при условии, что они являются следствием работ по разведке и оценке (см. подробнее: МСФО (IAS) 37).

Затраты на разведку и оценку полезных ископаемых, которые не могут быть капитализированы, относятся на расходы по мере их возникновения.

Не капитализируются затраты на разведку и оценку, возникшие после того, как становятся очевидными (т. е. могут быть подтверждены и при необходимости доказаны) техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых.

Для определения момента, когда техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых становятся очевидными, компания должна руководствоваться внутренней учетной политикой (техническая документация, регламенты) и предшествующим опытом работы.

Последующая оценка

После признания активов в ходе разведки и оценки полезных ископаемых компания обязана применять одну из следующих моделей:

- модель учета по первоначальной стоимости (фактическим затратам);
- модель учета по переоцененной стоимости – осуществляется в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» в зависимости от классификации актива (рис. 33).



Рис. 33. Последующая оценка активов в ходе разведки и оценки полезных ископаемых

З а д а ч а. Разведка и оценка запасов полезных ископаемых. 01.04.2008 г. компания «Промгаз» решила исследовать техническую осуществимость освоения газоконденсатного месторождения в отдаленной области. С этого момента на данном проекте было занято определенное количество сотрудников полный рабочий день. В течение финансового года, закончившегося 31.03.2009 г., совокупная заработная плата этих сотрудников составила 0,96 млн долл. Для проведения разведочных работ 01.12.2008 г. было приобретено специализированное оборудование стоимостью 3,6 млн долл., по существу, готовое к использованию. Предполагается, что срок полезной службы этого оборудования составит 3 года, ликвидационная стоимость равна 0. Согласно учетной политике износ начисляется ежемесячно.

01.01.2009 г. была получена лицензия на разработку месторождения.

З а д а н и е. Определить себестоимость актива в ОФП на 01.01.2009 г.

ЗАДАЧИ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОГО РЕШЕНИЯ

Задача 1. Запасы.

На начало декабря у компании «Бетан» остатки сырья на складе составляли 80 кг по цене 3,80 долл. за 1 кг. В течение декабря сделаны следующие закупки:

- 2 декабря 200 кг по 3,90 долл. за 1 кг;
- 12 декабря 210 кг по 4,00 долл. за 1 кг;
- 19 декабря 120 кг по 4,20 долл. за 1 кг;
- 21 декабря 50 кг по 4,30 долл. за 1 кг.

Задание

На складе остатки сырья составили 190 кг. Необходимо найти стоимость запасов, если учетная политика компании предусматривает для оценки запасов:

- а) метод ФИФО;
- б) метод средневзвешенной стоимости.

Задача 2. Запасы.

Себестоимость производства одной единицы готовой продукции в компании «Хемнес» составляет 5 долл. На конец года на складе находится 2 тыс. единиц готовой продукции. Средний объем продаж в неделю составляет 180 единиц. Цена продажи – 10 долл. за единицу.

Административные расходы составляют 500 долл. в неделю. Расходы на содержание торговых агентов – 270 долл. в неделю. Расходы на доставку одной единицы готовой продукции к покупателю – 2 долл.

Задание

По какой стоимости должны быть отражены запасы готовой продукции финансовой отчетности, если:

- а) цена продажи сохранится на уровне 10 долл.;

- б) цена продажи упадет до 8 долл.;
- в) цена продажи сохранится на уровне 10 долл., но расходы на доставку увеличатся с 2 до 3 долл. на одну единицу.

З а д а ч а 3. Запасы.

Остатков сырья и готовой продукции у компании «Мелла» на начало года не было. За год приобретено 115 т сырья по цене 1 300 долл. за 1 т. Прямые расходы на переработку 1 т сырья в 1 т готовой продукции составляют 2 000 долл.

Постоянные производственные накладные расходы – 1000 долл. в неделю.

Расходы на управление компанией – 1 200 долл. в неделю.

Содержание службы сбыта обходится в 600 долл. в неделю.

Транспортные расходы на доставку 1 т готовой продукции покупателям – 30 долл.

На конец года остатки сырья составили 3 т, готовой продукции – 5 т.

По условиям заключенного контракта в следующем году вся готовая продукция будет продаваться по цене 3 900 долл. за 1 т.

Для расчета: количество недель в году – 52.

З а д а н и е

Необходимо найти:

- а) себестоимость реализованной за год готовой продукции;
- б) стоимость готовой продукции на конец года.

З а д а ч а 4. Основные средства.

У компании «ДиДжей» в ОФП имеется ОС. Его полная первоначальная стоимость составляет 170 долл. Данный объект амортизируется линейным методом, срок его службы составляет 10 лет. Объект был куплен 01.01.2004 г. Ликвидационная стоимость объекта на 01.01.2004 г. составляла 20 долл.

01.01.2008 г. компания провела переоценку данного объекта, согласно которой его СС на эту дату составляла 143 долл., а его ликвидационная стоимость составила 26 долл.

З а д а н и е

Проведите выдержки из ОСД и ОФП компании «ДиДжей» по итогам 2008 г. в отношении данного объекта и покажите соответствующие проводки за 2008 г., если переоценка учитывалась:

- а) методом списания;
- б) пропорциональным методом.

З а д а ч а 5. Нематериальные активы.

Компания «Хейвуд» понесла следующие затраты перед началом коммерческого производства нового фильтра выхлопных газов, который будет использоваться на большегрузных автомобилях:

- рекламная компания – 50 000 долл.;
- роялти за патент (к плате изобретателю фильтра) – 12 000 долл.;
- зарплата сотрудников, проводивших испытания прототипов фильтра – 38 500 долл.

З а д а н и е

Указать, какие из перечисленных затрат подлежат включению в стоимость внутренне созданного НМА. Ответ обосновать.

З а д а ч а 6. Инвестиционная собственность.

Компания «Футон» владеет четырьмя объектами инвестиционной собственности: А, Б, В и Г. Инвестиционная собственность переоценивается ежегодно в конце отчетного периода. Данные о стоимости инвестиционной собственности представлены в следующей таблице:

Инвестиционная собственность	СС на начало периода, долл.	СС на конец периода, долл.	Дооценка/уценка, долл.
А	100 000	100 000	0
Б	200 000	220 000	+20 000
В	300 000	290 000	–10 000
Г	400 000	410 000	+10 000
Итого:	1 000 000	1 020 000	+20 000

З а д а н и е

Покажите, каким образом данная ситуация отразится на финансовой отчетности компании «Футон».

З а д а ч а 7. Договор строительного подряда, по которому ожидается прибыль.

Подрядчик заключил договор с фиксированной ценой в 9 000 долл. на строительство моста. Первоначальная оценка подрядчиком затрат по договору подряда равняется 8 000 долл. Строительство моста займет три года.

Затраты нарастающим итогом по договору, понесенные к дате отчета в первый год, составляют 2 093 долл., во второй год – 6 168 долл., в третий год – 8 200 долл.

К концу первого года оценка подрядчиком затрат по договору подряда увеличилась до 8 050 долл.

В течение второго года заказчик утвердил отклонение, увеличившее выручку по договору подряда на 200 долл. и расчетные дополнительные затраты по договору подряда на 150 долл.

В конце второго года понесенные затраты включали 100 долл. за стандартные материалы, складированные на строительной площадке и предназначенные для использования в процессе завершения проекта в третьем году.

Подрядчик определяет степень завершенности работ по договору *по методу на основе затрат*.

З а д а н и е

Выполнить расчеты по данному договору подряда для каждого из отчетных периодов.

З а д а ч а 8. Аренда.

Арендодатель ABC заключил с XYZ договор финансовой аренды актива, приобретенного за 4 400 долл. По имеющимся оценкам через 5 лет ликвидационная стоимость данного актива составит 400 долл., а через 7 лет – будет равна нулю.

Договор аренды заключен на 5 лет, арендная плата установлена в размере 600 долл. на полугодие на условиях предоплаты. Договор дает арендатору право на продление срока использования

объекта аренды еще на два года за номинальную (т. е. ничтожную) плату. Аренда начинается 01.01.2007 г. Руководство компании XYZ считает, что срок экономической службы объекта аренды равен 7 годам.

Проценты по финансовой аренде подлежат распределению по кумулятивному методу. Объект аренды перейдет в собственность XYZ в конце семилетнего периода, если компания воспользуется правом продления аренды, что она, вероятнее всего, и сделает.

З а д а н и е

Показать выдержки из отчетности XYZ за 2007 г. в отношении договора аренды.

З а д а ч а 9. Обесценение активов.

У компании «ДиДжей-2» имеется объект основных средств на сумму 1 455 долл. 31.12.2011 г. компания зафиксировала признаки обесценения данного объекта и провела формальную оценку возмещаемой суммы. По оценкам компании СС данного объекта составляет 1 550 долл., при этом стоимость демонтажа оборудования составляет 100 долл. Данный объект может прослужить еще 3 года, ежегодные затраты на обслуживание объекта составляют 150 долл., а доходы от его использования – 800 долл. Ставка дисконтирования составляет 20 %.

З а д а н и е

Покажите выдержки из ОСД и ОФП компании «ДиДжей-2» по итогам 2011 г. в отношении данного объекта.

З а д а ч а 10. Выручка.

Операция 1

01.04.2008 г. компания «Ньютон» продала товаров на сумму 13,31 млн долл. По условиям продажи покупателю разрешалось предоставление кредита, и стоимость покупки была оплачена покупателем в денежной форме 31.03.2011 г. «Ньютон» включил 13,31 млн. долл. в итоговое сальдо дебиторской задолженности. Ставка дисконтирования, которая соответствует рискам этой операции, составляет 10 %.

Операция 2

01.12.2008 г. компания «Ньютон» подписала контракт на ежемесячную поставку определенной партии компонентов новому клиенту, начиная с 01.01.2009 г. Контракт был заключен на выгодных для клиента ценовых условиях и тем не менее был прибыльным для «Ньютона». Клиент внес депозит на сумму 8 млн долл., который «Ньютон» кредитовал на счет выручки, когда контракт был подписан.

Операция 3

Выручка компании «Ньютон» включает реализацию товаров 01.11.2008 г. на сумму 4 млн долл. Для производства этих товаров «Ньютон» затратил 3 млн долл. По условиям реализации «Ньютон» имеет право на обратную покупку товаров по цене 4,4 млн долл. 28.02.2009 г., а покупатель имеет право потребовать от компании «Ньютон» выкуп товаров по той же цене и на ту же дату.

З а д а н и е

Объяснить отражение в финансовой отчетности за 2008 г. компании «Ньютон» каждой из приведенных операций.

З а д а ч а 11. Затраты по займам.

«Девис» капитализирует затраты по займам по квалифицируемым активам в соответствии с МСФО (IAS) 23. Данные о двух таких активах и их финансировании представлены ниже.

Технологическое оборудование

01.10.2007 г. компания начала строительство технологического оборудования, которое, как ожидается, завершится через 4 года. Строительство этого оборудования финансируется исключительно за счет кредита в сумме 5 млн долл., полученного в начале строительства сроком на 4 года под фиксированную процентную ставку 14 % годовых. Расходы на привлечение кредита составили 2 % от его суммы. В течение года от временного инвестирования данных заемных средств был получен доход в сумме 72 000 долл., амортизация расходов на привлечение кредита осуществляется равномерно.

Инвестиционная недвижимость

Учитывая неблагоприятные условия на рынке аренды, строительство данного объекта в течение первых трех месяцев не велось. 30.06.2008 г. строительство было завершено. Несмотря на все усилия, сдать объект недвижимости в аренду не удалось, по состоянию на конец года он так и остался незанятым. Его средняя балансовая стоимость до включения затрат по займам за текущий год составила 12 млн долл. Инвестиционная собственность финансировалась за счет заемных средств, в основном привлеченных для финансирования квалифицируемых активов. Средневзвешенная стоимость заемного капитала компании составляет 11 % с учетом всех заемных средств, и 10 %, если вычесть упомянутые выше 5 млн дол.

З а д а н и е

Рассчитайте сумму затрат по займам, которые должны быть капитализированы в отношении каждого квалифицируемого актива за год, окончившийся 30.09.2008 г.

З а д а ч а 12. Учет государственных субсидий.

Компания «Хейвуд», имеющая котировку на фондовой бирже, в последнее время испытывала финансовые трудности из-за неблагоприятной экономической ситуации в отрасли. Однако ее финансовый директор Филипп Тислид нашел несколько способов получения правительственных субсидий, подробная информация о чем приведена ниже:

а) В текущем году «Хейвуд» получил две правительственные субсидии на сумму 10 000 долл. каждая в рамках субсидирования ведущихся НИОКР.

Одна субсидия предоставлена по проекту «Кукушка», в рамках которого исследуется воздействие различных химических веществ на тембр голоса человека. Пока исследователи не пришли к каким-либо определенным выводам.

Вторая субсидия предоставлена в связи с разработкой нового лака для волос, который, согласно прогнозам, будет пользоваться огромной популярностью. Коммерческое производство начнется

в 2009 г. Согласно прогнозам производство нового лака будет очень прибыльным.

б) В 2008 г. на протяжении четырех месяцев производственные объекты компании «Хейвуд» были полностью отрезаны от внешнего мира по причине проведения местными властями дорожных работ. Вся продукция, произведенная за этот период, пришла в негодность. Местные власти заверили г-на Тислида, что при условии подачи соответствующего заявления, составленного в трех экземплярах, «Хейвуд» будет предоставлена компенсация в размере 25 000 долл. На 31.12.2008 г. г-н Тислид соответствующего заявления еще не оформил.

в) Компания «Хейвуд» заключила с правительством соглашение о том, что в обмен на получение субсидии в размере 60 000 долл., начиная с 01.01.2008 г. на территории завода один раз в месяц в течение пяти лет будут проводиться экскурсии для двенадцати несовершеннолетних преступников, которые таким образом должны получить профессиональный опыт. Субсидия должна быть выплачена в день, когда «Хейвуд» приобретет микроавтобус (со сроком службы 3 года) для перевозки заключенных на завод и обратно в тюрьму. Автобус был приобретен, и субсидия была получена 01.01.2008 г.

В случае невыполнения условий часть субсидии подлежит возмещению за каждый несостоявшийся ежемесячный приезд заключенных. В течение 2008 г., пять приездов не состоялись по причине напряженного графика работы компании, ожидается, что такие же трудности с выполнением графика визитов сохранятся на протяжении последующих четырех лет.

На данный момент никаких возмещений выплачено не было, и г-н Тислид находится в замешательстве, как отразить в отчетности полученную субсидию.

З а д а н и е

Написать меморандум г-ну Тислиду, объясняющий, как следует отразить вышеупомянутые субсидии в годовой отчетности на 31.12.2008 г.

З а д а ч а 13. Учет пенсионных планов с установленными выплатами.

Компания «Клондайк» создала для своих работников пенсионный план с установленными выплатами. Актуарии компании предоставили ей следующую информацию:

	31.03.2011 г., 0 долл.	31.03.2012 г., 0 долл.
Дисконтированная стоимость обязательств плана	1 500	1 750
Справедливая стоимость активов плана	1 500	1 650
Стоимость текущих услуг		160
Уплаченные взносы		85
Вознаграждения, выплаченные работникам		125
Ожидаемая доходность активов плана, %	12	12
Ставка дисконтирования обязательств плана, %	10	10

З а д а н и е

Подготовить выдержки из финансовой отчетности компании «Клондайк» за год, окончившийся 31.03.2012 г.

З а д а ч а 14. Прибыль на акцию.

Ниже представлена выдержка из ОФП компании «Радан» на 01.04.2003 г., долл.:

Обыкновенные акции номиналом 25 центов	4 000
Капитальные резервы:	
Эмиссионный доход	700
Резерв погашения акций	1 300
Резерв переоценки	90
Нераспределенная прибыль	750
10 %-ные конвертируемые облигации	2 000
8 %-ные привилегированные акции	1 000

Ниже приведен проект ОСД за год, окончившийся 31.03.2004 г., до объявления окончательных дивидендов за год, долл.:

Прибыль до процентов и налогов	1 800
Проценты по облигациям	(200)
Дивиденды по привилегированным акциям	(80)
Прибыль до налогов	1 520
Текущие налоги на прибыль	(300)
Отложенные налоги	(390)
Чистая прибыль	830

Нужно также принять во внимание следующую информацию:

1. 01.09.2003 г. была осуществлена льготная эмиссия одной новой акции на каждые 8 обыкновенных акций в обращении.

2. 01.01.2004 г. по подписке был осуществлен выпуск прав на покупку одной новой акции по 50 центов на 5 обыкновенных акций в обращении. Непосредственно перед выпуском прав рыночная цена обыкновенной акции «Радан» составляла 1,40 долл.

3. Облигации могут быть конвертированы на следующих условиях:

Год	Облигации, долл.	Обыкновенные акции
2006–2010	100	100
2011-й и далее	100	120

Ставка налога на прибыль 33 %.

4. В предыдущий год прибыль на акцию была правильно показана и составляла 8 центов.

З а д а н и е

Рассчитать прибыль на акцию «Радан» за год, окончившийся 31.03.2004 г.:

- базовую (со сравнительной информацией);
- пониженную (без сравнительной информации).

З а д а ч а 15. Связанные стороны.

Корпорация «Коннект» обратилась к вам с просьбой об оказании помощи в определении операций со связанными сторонами.

Г-н Джоинт, финансовый директор «Коннект», предоставил вам следующую информацию:

1. Два крупнейших акционера «Коннект» – инвестиционный фонд «БигБой», владеющий 45 % акций, и г-н Биг, мультимиллионер, владеющий 10 % акций «Коннект». Именно он несколько лет назад основал «БигБой» и является его самым большим инвестором. Ни один другой акционер не владеет более, чем 1 % акций.

2. Корпорация «Коннект» имеет 14 дочерних компаний, выручка от торговых операций между которыми составила за период 110 млн долл. Трансфертные цены, по которым осуществлялись внутригрупповые продажи, обычно ниже рыночных. В то время, как внешние продажи осуществлялись с 30 %-ной надбавкой к себестоимости, внутригрупповые – только с 10 %-ной. Доход группы за прошедший финансовый год составил 800 млн долл.

3. Недавно корпорация «Коннект» подписала договор о предоставлении рекламных услуг, стоимость которого составляет 10 млн долл. в год, с компанией «Адвертайзинг», принадлежащей Джанет Джоинт, супруге финансового директора. Договор был заключен по результатам тендера.

4. Недавно корпорация «Коннект» продала земельный участок компании «Вельд» за 4,5 млн долл. (после расходов на продажу, которые составили 100 тыс. долл.). Рыночная стоимость этого земельного участка равнялась 5,3 млн долл., ценность использования – 3,8 млн долл. Непосредственно перед осуществлением сделки купли-продажи этот земельный участок был отражен ОФП по стоимости 5,8 млн долл. Г-н Биг является крупнейшим инвестором и членом правления «Вельд».

5. Трое членов правления «Коннект» создали консалтинговую фирму, которая предоставляет услуги компании «Коннект». В прошедшем финансовом году услуги были предоставлены на сумму 2,6 млн долл.

З а д а н и е

Подготовить для членов правления «Коннект» разъяснение характера информации, подлежащей раскрытию в отношении описанных выше операций согласно МСФО (IAS) 24.

З а д а ч а 16. Операционные сегменты.

Компания «Радуга» имеет три основных направления деятельности и четыре второстепенных:

Наименование направления	Доля в общей выручке, %
Красный	27
Оранжевый	25
Желтый	21
Зеленый	8
Голубой	7
Синий	7
Фиолетовый	5

З а д а н и е

Приемлемо ли будет выделить первые три сегмента в качестве отчетных, а все остальные объединить и отразить как все прочие сегменты.

З а д а ч а 17. Разведка и оценка полезных ископаемых.

В течение 2 месяцев, начиная с 01.01.2009 г., компания «Интергаз» понесла следующие затраты:

- топографические исследования – 0,3 млн долл.
- рыночные исследования для подтверждения коммерческой целесообразности – 0,4 млн долл.

Компания смогла продемонстрировать техническую осуществимость и коммерческую целесообразность добычи газа в данной местности 01.03.2009 г.

З а д а н и е

Определите суммы, которые могут быть признаны в качестве актива в ОФП «Интергаз» на 01.03.2009 г.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

О консолидированной финансовой отчетности : Федеральный закон № 208-ФЗ от 27.07.2010 г. (ред. от 03.07.2016).

Положение о признании МСФО и разъяснений МСФО для применения на территории РФ : Постановление Правительства РФ № 107 от 25.02.2011 г. (ред. от 26.08.2013).

О введении в действие МСФО и Разъяснений МСФО на территории РФ : Приказ Минфина РФ № 160н от 25.11.2011 г. (ред. от 26.08.2015).

План по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе МСФО на 2012–2015 гг. : Приказ Минфина РФ № 440 от 30.11.2011 г. (ред. от 30.11.2012).

Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс]. URL: http://www.minfin.ru/ru/per-fomance/accounting/mej_standart_fo/docs/# (дата обращения: 16.01.2016).

Тетерлева А. С. Актуальные вопросы внедрения международных стандартов финансовой отчетности в России / А. С. Тетерлева // Устойчивое развитие российских регионов: новая модель пространственного развития РФ : IX Междунар. науч.-практ. конф. : сб. ст. Екатеринбург : Изд-во УрФУ, 2012.

Тетерлева А. С. Нормативное регулирование перехода российских компаний на МСФО / А. С. Тетерлева // Устойчивое развитие российских регионов: Россия и ВТО : X Междунар. науч. конф. по проблемам экономического развития в современном мире : сб. ст. Екатеринбург : Изд-во УрФУ, 2013.

Тетерлева А. С. Практические аспекты перехода российских компаний на МСФО / А. С. Тетерлева // МСФО в России: особенности перехода и практика применения : II ежегод. практ. конф. : сб. ст. М. : IFRS Professional, 2014.

Тетерлева А. С. Отражение резервов в финансовой отчетности по МСФО / А. С. Тетерлева // Вестн. Том. гос. ун-та. 2016. № 1(33). (Сер. Экономика).

Учебное издание

Тетерлева Анна Сергеевна

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебное пособие

Заведующий редакцией *М. А. Овечкина*

Редактор *В. И. Попова*

Корректор *В. И. Попова*

Компьютерная верстка *Г. Б. Головиной*

План изданий 2016 г. Подписано в печать 25.08.2016.
Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times.
Уч.-изд. л. 8,7. Усл. печ. л. 10,2. Тираж 100 экз. Заказ 151.

Издательство Уральского университета
620000, Екатеринбург, ул. Тургенева, 4

Отпечатано в Издательско-полиграфическом центре УрФУ
620000, Екатеринбург, ул. Тургенева, 4
Тел.: + (343) 350-56-64, 350-90-13
Факс +7 (343) 358-93-06
E-mail: press-urfu@mail.ru

Для заметок

Для заметок

