

Контрольные вопросы к экзамену по дисциплине
«Международные стандарты финансовой отчетности»
для студентов 4-го курса
специальности 1-25 01 08 "Бухгалтерский учет, анализ и аудит
(по направлениям) "

1. Характеристика национальных систем бухгалтерского учета.
2. Назначение международной стандартизации бухгалтерского учета.
3. Международные профессиональные бухгалтерские организации, их роль и назначение.
4. Необходимость создания международной системы учета и отчетности.
5. Бухгалтерский учет как информационная система.
6. Основные пользователи финансовой отчетности.
7. Виды бухгалтерского учета, их значение, характеристика и выполняемые задачи.
8. Отличительные особенности финансового и управленческого бухгалтерского учета.
9. Фундаментальные концепции (принципы) бухгалтерского учета.
10. Классификация стандартов финансовой отчетности.
11. Виды и характеристика общеметодологических стандартов бухгалтерского учета.
12. Виды и характеристика специфицированных стандартов бухгалтерского учета.
13. Виды и характеристика стандартов консолидации отчетности.
14. Значение международных стандартов финансовой отчетности.
15. Элементы финансовой отчетности.
16. Измерение элементов финансовой отчетности.
17. Требования и условия составления финансовой отчетности.
18. Концептуальные отличия системы формирования финансовой отчетности Республики Беларусь от международной системы учета.
19. Существенность, объединение и зачет отчетных статей.
20. Промежуточная финансовая отчетность.
21. Бухгалтерский баланс (привести примеры по различным странам (не менее трех)).
22. Отчет о прибылях и убытках (привести примеры по различным странам (не менее двух)).
23. Отчет об изменениях капитала.
24. Назначение и содержание отчетов об источниках и использовании денежных средств. Представление потоков денежных средств.
25. Отчет об источниках и использовании денежных средств (косвенный метод).
26. Отчет об источниках и использовании денежных средств (метод прямого отражения поступления и расходования денежных средств).
27. Примечания к финансовой отчетности.
28. Представление отчетности по МСФО.
29. Сущность амортизации.
30. Методы начисления амортизации основных средств.
31. Амортизация нематериальных активов. Погашение стоимости деловой репутации фирмы.
32. Учет основных средств: недвижимости и иного имущества, относящегося к основным средствам.
33. Учет аренды имущества. Амортизация арендованного имущества.

34. Учет обесценения активов.
35. Учет нематериальных активов. Особенности признания и оценки нематериальных активов.
36. Учет инвестиций. Инвестиции в дочерние и ассоциированные организации.
37. Учет инвестиционной собственности, вложений в совместную деятельность.
38. Учет товарно-материальных запасов.
39. Методы оценки производственных запасов.
40. Виды доходов. Учет выручки от продажи товаров, оказания услуг, поступлений процентов, лицензионных платежей и дивидендов.
41. Классификация расходов. Признание и учет выручки и расходов в бухгалтерском учете и финансовой отчетности.
42. Учет государственных субсидий.
43. Учет договоров подряда. Раскрытие информации о договорах подряда.
44. Виды и учет резервов и обязательств.
45. Учет условных активов и условных обязательств.
46. Понятие и оценка финансовых инструментов.
47. Определение категорий финансовых активов. Признание, прекращение признания финансовых активов.
48. Определения категорий финансовых обязательств. Виды кредиторской задолженности. Учет налоговых, пенсионных обязательств. Признание, прекращение признания финансовых обязательств.
49. Виды капитала. Учет акционерного капитала.
50. Понятие и этапы трансформации финансовой отчетности.
51. Методика трансформации финансовой отчетности.
52. Учет операций в иностранной валюте. Пересчет данных о зарубежных операциях.
53. Влияние инфляции на финансовую отчетность.
54. Отчетность в условиях гиперинфляции.
55. Учет последствий инфляции.
56. Консолидированная финансовая отчетность.
57. Учет объединения бизнеса. Учет покупки компаний.
58. Информация о существенных ошибках и изменении бухгалтерских оценок.
59. Информация о прекращаемой деятельности и внеоборотных активах, удерживаемых для продажи.
60. Раскрытие информации об изменениях в учетной политике.
61. Налогообложение прибыли.
62. Признание отложенных налоговых обязательств и требований.
63. Основы сегментной отчетности.
64. Раскрытие информации о событиях после отчетной даты.
65. Учет вознаграждений и выплат работникам.
66. Особенности системы пенсионного обеспечения в зарубежных странах. Пенсионные планы.
67. Общий подход к учету биологических активов и сельскохозяйственной продукции.
68. Признание и оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции.
69. Признание прибыли (убытка) от сельскохозяйственной деятельности.

70. Актуальные проблемы реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Республике Беларусь в соответствии с международными стандартами.

ОСНОВНЫЕ ПОЛЬЗОВАТЕЛИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Существуют две основные группы пользователей финансовой отчетности:

1) *внутренние пользователи* - высшее руководство компании, а также менеджеры соответствующих уровней, которые по данным отчетности:

- определяют потребность в финансовых ресурсах;
- оценивают правильность принятых инвестиционных решений и эффективность структуры капитала;
- определяют основные направления политики дивидендов;
- составляют прогнозные формы отчетности и осуществляют предварительные расчеты финансовых показателей предстоящих отчетных периодов;
- оценивают возможности слияния с другой фирмой или ее приобретения, структурной реорганизации компании.

2) *внешние пользователи*, в том числе:

- прямо заинтересованные в результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия:
 - существующие и потенциальные акционеры, кредиторы, покупатели и поставщики, которым необходимо определить степень надежности деловых контактов с данным предприятием;
 - государство, прежде всего в лице налоговых органов, которым необходимо изучать финансовую отчетность предприятий для проверки выполнения обязательств налогоплательщиков перед бюджетом, а также для разработки гибкой налоговой политики;
 - служащие компании, которым необходимо оценить перспективы работы на данном предприятии;- косвенно заинтересованные в результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия:
 - косвенно заинтересованные в результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия, защищающие права прямо заинтересованных пользователей:
 - аудиторские службы, проверяющие соответствие данных отчетности соответствующим правилам с целью защиты интересов инвесторов;
 - консультанты по финансовым вопросам для выработки рекомендаций своим клиентам относительно помещения их капиталов в ту или иную компанию;
 - биржи ценных бумаг, оценивающие информацию (предоставленную в отчетности) при регистрации соответствующих фирм и принимающие решения о приостановке деятельности какой-либо компании, оценивающие необходимость изменения методов учета и составления отчетности;
 - законодательные органы;
 - юристы, нуждающиеся в отчетной информации для оценки выполнения условий контрактов, соблюдения законодательных норм при распределении прибыли, выплате дивидендов, а также для определения условий пенсионного обеспечения;
 - пресса и информационные агентства, использующие отчетность для подготовки обзоров, оценки тенденций развития и анализа деятельности отдельных компаний и отраслей, расчета обобщающих показателей финансовой деятельности;

- торгово-производственные ассоциации, использующие отчетность для статистических обобщений по отраслям и сравнительного анализа и оценки результатов деятельности на отраслевом уровне;

- профсоюзы, заинтересованные в отчетной информации для определения своих требований в отношении заработной платы и условий трудовых соглашений, а также для оценки тенденций развития отрасли, к которой относится данное предприятие.

Основными пользователями финансовой отчетности являются:

- *инвесторы*, вкладывающие капитал (что имеет определенный риск), а также их консультанты, которых интересует риск и доходность инвестиций. Им необходимо знать, стоит ли приобретать, удерживать или продавать инвестиции (а также способность компании выплачивать дивиденды);
- *работники и их представители* заинтересованы в стабильности и рентабельности своих работодателей. Для них также важна оценка способности компании обеспечивать занятость и выплату заработка и пенсионных вознаграждений;
- *кредиторы и заимодавцы*, которым необходимо знать, будут ли предоставленные ими кредиты, займы и проценты по ним, а также любая задолженность, выплачены в установленные сроки и в полном объеме. Также информация из финансовой отчетности будет им полезна, например, для расчета резерва по сомнительным долгам;
- *покупатели* также могут выражать заинтересованность в стабильной работе компании или группы компания, так как они могут в последствии ожидать, например, гарантийное обслуживание;
- *правительство*, представленное различными министерствами, которые будут интересоваться статистические данные для дальнейшего планирования, статистических данных и многое другое;
- *общественность*, которую может интересоваться социальная или природоохранная сфера деятельности компании.

Среди указанных выше потребностей можно выделить общие для всех пользователей. Так, если финансовая отчетность будет отвечать информационным потребностям инвесторов, то она также будет отвечать и большей части потребностей прочих пользователей.

КЛАССИФИКАЦИЯ РАСХОДОВ. ПРИЗНАНИЕ И УЧЕТ ВЫРУЧКИ И РАСХОДОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.

Выручка — это валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании, которое приводит к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов акционеров.

Выручка представляет собой систематические, регулярные доходы организации, которые не включают налог на добавленную стоимость и налог с продаж.

Оценка и признание выручки.

Выручка оценивается по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения с учетом суммы любых торговых или оптовых скидок, предоставляемых компанией.

Выручка от продажи товаров признается, если выполнены следующие условия:

- к покупателю от продавца перешли значительные риски и преимущества владения товарами;
- продавец не участвует в управлении проданными товарами и не контролирует их;
- сумма выручки может быть надежно оценена;
- велика вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в организацию;
- понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены.

Выручка и расходы должны признаваться одновременно. Последние могут быть надежно оценены, если условия признания выручки выполнимы. Если невозможно надежно оценить расходы, то выручка не признается и полученное за товар вознаграждение в этом случае считается обязательством.

Выручка от предоставления услуг признается в зависимости от степени завершенности операции на отчетную дату, если конечный результат операции может быть надежно оценен.

Если результат операции по оказанию услуг не может быть надежно оценен, то выручка может быть признана только в размере возмещаемых расходов.

Метод признания выручки по стадии завершенности сделки называют методом «по мере готовности», т.е. выручка признается в том отчетном периоде, когда предоставлены услуги. Данный метод дает полезную информацию о масштабах деятельности по предоставлению услуг и о результатах деятельности в течение периода.

Единого метода оценки степени завершенности работ не существует. Если конечный результат сделки не может быть надежно оценен, выручка должна признаваться только в размере признанных возмещаемых расходов.

Выручка, возникающая из правообладания активами, — это выручка от использования другими лицами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи (роялти) и дивиденды. Она признается в том случае, если:

- 1) велика вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в организацию;
- 2) сумма выручки может быть надежно оценена. Вознаграждения и лицензионные платежи обычно признаются в соответствии с содержанием договора.

С практической точки зрения признание выручки может производиться на протяжении всего срока действия договора на равномерной основе, например, если лицензиат на протяжении установленного периода имеет право использовать определенную технологию.

Если получение лицензионных платежей или роялти зависит от наступления будущего события, то выручка признается в случае, когда существует вероятность получения этих вознаграждений или роялти.

Кроме выручки от продажи товаров, от предоставления услуг признаются выручкой следующие поступления (если предмет деятельности организации — извлечение выгоды из правообладания активами): предоставление своих активов за плату во временное пользование по договору аренды; предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности (лицензионные платежи); участие в капиталах других организаций.

В том случае, когда организация создается изначально для целей извлечения выгоды из правообладания принадлежащими ей активами и это оговаривается в ее учредительных документах, доходы от сдачи имущества в аренду, предоставления за плату интеллектуальной собственности, от участия в капиталах других организаций (независимо от их величины и регулярности поступления) признаются выручкой, т.е. доходами от обычных видов деятельности.

Следует отметить, что руководство организации на основе собственных оценок, применяя принцип существенности, должно принять решение о том, являются ли доходы от правообладания определенными активами доходами от основной деятельности организации или нет.

Классификация расходов. В системе МСФО стандарта по расходам в настоящее время нет.

Согласно МСФО определение расходов включает расходы, которые возникают в процессе обычной деятельности компании (такие как себестоимость продаж, заработная плата, амортизация), а также убытки. Убытки — это другие статьи, которые подходят под определение расходов, при этом они могут, как возникать, так и не возникать в процессе обычной деятельности компании. К ним относятся, например, убытки, возникающие в результате стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.

Убытки обычно отражаются в отчете о прибылях и убытках отдельно (часто за вычетом соответствующего дохода), так как информация о них полезна для принятия экономических решений.

Таким образом, расходы включают убытки, большинство из которых будут признаны в отчете о прибылях и убытках, хотя некоторые могут быть включены в капитал (например, дефицит переоценки актива, по которому в отчетности за предыдущие периоды был показан излишек).

В соответствии с МСФО для целей выделения компонентов финансовых результатов расходы классифицируются:

- по характеру (метод характера расходов) - в основе этого метода лежит экономическое содержание тех или иных расходов по обычной (операционной) деятельности. При составлении отчета о прибылях и убытках расходы объединяют исходя из их природы: амортизация, расходы на материалы, транспортные расходы, заработная плата, затраты на рекламу.
- по функциям (метод функции расходов) - предполагает объединение затрат по признаку их функциональной роли: как себестоимость продаж, коммерческие расходы, расходы на продажу и т.д.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной или иной). Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Таким образом, важнейшее условие признания расходов для отражения в отчете о прибылях и убытках — их соответствие доходам компании.

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: НЕДВИЖИМОСТИ И ИНОГО ИМУЩЕСТВА, ОТНОСЯЩЕГОСЯ К ОСНОВНЫМ СРЕДСТВАМ

Регулирование учета основных средств осуществляется Международным стандартом финансовой отчетности МСФО-16 «Основные средства».

Согласно данному стандарту, основные средства – это материальные активы, которые:

- предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях;
- предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.

Настоящий стандарт не применяется:

- к основным средствам, классифицируемым как предназначенные для продажи;
- к биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью;
- при признании и оценке активов, связанных с разведкой и оценкой;
- правам пользования недрами и запасами полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

К основным средствам относят определенную стоимость материальных активов, которые будут полезно использованы в хозяйственной деятельности и принесут организации экономические выгоды в будущем.

Если экономические выгоды не очевидны, то расходы на приобретение отдельных объектов не признаются в качестве материальных активов и списываются в расход на уменьшение прибыли отчетного периода.

Основные средства, приобретенные для обеспечения безопасности или в целях охраны окружающей среды, не приводят непосредственно к увеличению будущих экономических выгод от использования конкретного существующего объекта основных средств, но могут способствовать получению дополнительной выгоды от других имеющихся у организации материальных активов. Такие объекты основных средств могут быть признаны и учтены как основные средства.

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

Себестоимость объекта основных средств включает:

- цену покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений;
- любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия;
- предварительную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода.

Любые торговые скидки вычитаются из себестоимости. Административно-управленческие накладные расходы включаются в себестоимость объекта, если доказано, что они непосредственно связаны с его приобретением и установкой.

В качестве своей учетной политики предприятию необходимо выбрать модель учета основных средств. Существует две модели учета:

1. Модель учета по фактическим затратам - после признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации основных средств и накопленных убытков от обесценения;

2. Модель учета по переоцененной стоимости - после признания в качестве актива объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно измерена, подлежит учёту по переоцененной стоимости, представляющей собой справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки за вычетом накопленной впоследствии амортизации и убытков от обесценения. Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, не допускающей существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости на отчетную дату.

Справедливая стоимость объектов основных средств обычно соответствует их рыночной стоимости, определяемой путем экономической оценки.

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

Если балансовая стоимость актива в результате переоценки увеличивается, то сумма такого увеличения относится непосредственно на собственный капитал с отражением по кредиту в статье "прирост стоимости от переоценки". Однако такое увеличение должно признаваться в составе прибыли или убытка в той мере, в которой оно восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же актива, ранее признанную в составе прибыли или убытка.

Если балансовая стоимость актива в результате переоценки уменьшается, то сумма такого уменьшения включается в прибыль или убыток. Тем не менее, данное уменьшение должно быть отнесено непосредственно на собственный капитал с отражением по дебету в статье "прирост стоимости от переоценки" в размере существующего кредитового остатка при его наличии, отраженного в статье "прирост стоимости от переоценки", относящегося к тому же активу.

При рассмотрении амортизации основных средств выделяют следующие основные моменты:

- каждый компонент объекта основных средств, себестоимость которого составляет значительную величину относительно общей себестоимости объекта, амортизируется отдельно.
- сумма амортизационных отчислений за каждый период должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда она включается в состав балансовой стоимости другого актива.
- амортизируемая величина актива подлежит равномерному погашению на протяжении срока полезного использования этого актива.
- остаточная стоимость и срок полезного использования актива должны пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года, и, если ожидания отличаются от предыдущих бухгалтерских оценок, изменения должны отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки".

Метод амортизации, применяемый в отношении актива, должен пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года и, в случае значительного изменения в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, метод должен быть изменен с целью отражения такого изменения структуры. Это изменение должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Для погашения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства продукции.

Признание балансовой стоимости объекта основных средств прекращается:

- при его выбытии (продажа, обмен, сдача в аренду и др.); или
- когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

Доходы или расходы, возникающие в связи со списанием объекта основных средств, включаются в состав прибыли или убытка при списании объекта и определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью объекта.

В финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация по каждому классу основных средств:

- а) база, используемая для измерения балансовой стоимости в брутто-оценке;
- б) используемые методы амортизации;
- в) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;
- г) балансовая стоимость в брутто-оценке и накопленная амортизация основных средств (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и на конец отчетного периода;
- д) сверку балансовой стоимости на начало и конец соответствующего периода, отражающую:
 - поступления;
 - активы, классифицированные как предназначенные для продажи и прочие выбытия;
 - приобретение вследствие объединения бизнеса;
 - увеличение или уменьшение стоимости, возникающие в результате переоценки;
 - амортизацию;
 - чистые курсовые разницы, возникающие при пересчёте финансовой отчетности из функциональной валюты в отличную от нее валюту представления, в том числе при пересчёте отчетности иностранного подразделения в валюту представления отчитывающегося предприятия;
 - прочие изменения.

Финансовая отчетность также должна раскрывать:

- наличие и величину ограничений прав собственности на основные средства, а также основные средства, заложенные в качестве обеспечения исполнения обязательств;
- сумму затрат, включённых в балансовую стоимость объекта основных средств в ходе его строительства;
- сумму договорных обязательств по приобретению основных средств;
- сумму компенсации, предоставленной третьими лицами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств и включенной в состав прибыли или убытка, если такая сумма не раскрывается отдельно в отчете о совокупной прибыли.

Если объекты основных средств отражаются по переоцененной стоимости, раскрытию подлежит следующая информация:

- дату, на которую проводилась переоценка;
- участие независимого оценщика;
- методы и значительные допущения, применявшиеся при выполнении расчетной оценки справедливой стоимости объектов;
- степень, в которой справедливая стоимость объектов определялась непосредственно на основе действующих цен активного рынка или недавних рыночных сделок между независимыми сторонами или была получена с использованием иных методик оценки;
- применительно к каждому переоцененному классу основных средств: балансовая стоимость, которая подлежала бы признанию, если бы активы не учитывались с использованием модели учета по фактическим затратам;
- прирост стоимости от переоценки с указанием изменения за отчетный период и ограничений по распределению указанной суммы между акционерами.

МЕТОДЫ ОЦЕНКИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

По МСФО 2 «Запасы» оценка запасов ведется по наименьшей из двух величин: фактической (исторической) стоимости и возможной чистой цены продаж. При этом, фактическая стоимость включает в себя все затраты по приобретению, производству (conversion costs), и все прочие затраты, произведенные при доведении запасов до текущего состояния и местонахождения. Невозмещаемые налоги и пошлины входят в фактическую стоимость, предоставленные торговые скидки и возмещения - уменьшают ее.

При этом себестоимость товарно-материальных запасов включает: затраты на приобретение запасов, транспортно – заготовительные расходы, связанные с их доставкой к месту хранения и приведением в надлежащее состояние. Затраты на приобретение товарно-материальных запасов включают в себя цену покупки; пошлины на ввоз; комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим, посредническим организациям: транспортно – заготовительные и прочие расходы, прямо связанные с приобретением запасов. Торговые скидки, возвраты переплат и прочие подобные поправки вычитаются при определении затрат на приобретение.

Затраты на переработку товарно-материальных запасов (выполнение работ, услуг) включают стоимость используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, амортизацию основных средств, а также другие затраты, прямо связанные с единицами производства продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства и признаются как производственная себестоимость продукции (работ, услуг).

Чистая стоимость реализации товарно-материальных запасов представляет собой предполагаемую продажную цену за минусом расходов на комплектацию и организацию их продажи. Чистая стоимость реализации используется обычно тогда, когда себестоимость не может быть восстановлена по следующим причинам:

- данные товарно-материальные запасы были повреждены;
- они частично или полностью устарели;
- их продажная цена снизилась.

В соответствии с МСФО 2 «Запасы», возможная чистая цена продаж - оценка цены продаж при нормальном ведении деятельности, за вычетом необходимых затрат на

сбыт продукции, которые могут оцениваться как сумма прямых затрат или как нормативный процент к стоимости. Не допускается вычет планируемой прибыли от продаж.

Как правило, в промышленных производствах запасы материалов и прочих вспомогательных средств не списывают ниже себестоимости (до чистой стоимости реализации), если ожидается, что готовая продукция, в которую они будут переработаны, будет реализована по цене равной или превышающей себестоимость. Если же ожидается, что снижение цены на материалы приведет к тому, что доход, полученный от реализации готовой продукции, будет ниже ее себестоимости, стоимость материалов частично списывают до чистой стоимости реализации.

Себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой в случае их повреждения, физического или морального устаревания, снижения их продажной стоимости, т.е. цена продажи ниже себестоимости. В этом случае определяется возможная чистая цена продажи или переоценка по возможной чистой цене продаж.

Разница по переоценке списывается в расход в отчетном периоде, в котором такая разница была установлена. Если запасы сохраняются в будущих отчетных периодах, то в каждом последующем периоде происходит переоценка по новой возможной чистой цене продаж. Новая стоимость определяется по меньшей величине себестоимости или пересмотренной возможной чистой цене продаж.

Фактической себестоимостью товарно-материальных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат предприятия на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Затраты на приобретение запасов включают в себя покупную цену, импортные пошлины и налоги, расходы на транспортировку, обработку и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением актива.

Затраты на переработку включают в себя затраты по оплате труда, постоянные и переменные производственные расходы на переработку сырья в готовую продукцию.

К фактическим затратам на приобретение товарно-материальных запасов относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые предприятиям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товарно-материальных запасов;
- таможенные пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены товарно-материальные запасы;
- затраты по заготовке и доставке товарно-материальных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию.

Оценка товарно-материальных запасов на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии по средней себестоимости.

Как уже было выявлено выше, товарно-материальные запасы оцениваются по наименьшей оценке из себестоимости и чистой стоимости реализации.

Для определения наименьшей величины из себестоимости и чистой стоимости реализации товарно-материальных запасов могут быть использованы следующие методы:

— постатейный метод, при котором выбирается наименьшее значение из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации каждого наименования товарно-материальных запасов;

— метод основных материальных групп, при котором выбирается наименьшее значение из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации группы товарно-материальных запасов;

— метод общего уровня запасов - выбирается наименьшее значение из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации всех товарно-материальных запасов.

Методы определения себестоимости по фактическим затратам и ценам продажи могут использоваться для удобства, если их результаты приближенно выражают значение себестоимости. Нормативы сырья и материалов, труда, эффективности и мощности должны регулярно проверяться и пересматриваться с учетом конкретных обстоятельств.

Существуют и дополнительные методы оценки товарно-материальных запасов. Это методы оценки ТМЗ по наименьшей себестоимости и рыночной стоимости и метод оценки стоимости с использованием валовой прибыли или метод оценки товара в розничной торговле.

При этом себестоимость товарно-материальных запасов включает: затраты на приобретение запасов, транспортно – заготовительные расходы, связанные с их доставкой к месту хранения и приведением в надлежащее состояние. Затраты на приобретение товарно-материальных запасов включают в себя цену покупки; пошлины на ввоз; комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим, посредническим организациям: транспортно – заготовительные и прочие расходы прямо связанные с приобретением запасов. Торговые скидки, возвраты переплат и прочие подобные поправки вычитаются при определении затрат на приобретение.

Метод рыночной стоимости. Когда полезность товаров не столь велика, как их себестоимость, необходим отход от правила установления цены ТМЗ на основе себестоимости. Полезностью товаров обычно считается их рыночная стоимость, откуда и идет название данного метода оценки ТМЗ. Для расчета термин "рыночная стоимость" означает текущую восстановительную стоимость, не превышающую верхний предел чистой стоимости реализации (продажная цена минус определяемые затраты на завершение и выбытие) и не падающую ниже нижнего уровня чистой стоимости реализации, скорректированной на сумму обычной нормы прибыли. По этому методу могут учитываться как все товарно-материальные ценности вместе, так и каждая статья в отдельности.

Метод розничных цен используется в розничной торговле. Этот метод применяется для оценки запасов, имеющих одинаковый процент торговой наценки. Себестоимость определяется путем уменьшения общей стоимости проданных товаров на соответствующий процент валовой маржи.

На стадии реализации запасов используются следующие методы их оценки: ФИФО, метод средневзвешенной стоимости и метод специфической идентификации

При этом каждый из приведенных методов определяет списание запасов как поток стоимостей, а не как поток физических единиц.

Метод средневзвешенной стоимости. При этом методе предполагается, что стоимость материальных запасов – это средняя стоимость имеющихся в наличии запасов на начало месяца (периода).

Суть метода заключается в том, что берется себестоимость единиц товарно-материальных запасов на начало периода и складывается со стоимостью всех единиц, купленных в течение отчетного периода. В итоге получается общая себестоимость то-

варов, готовых к реализации. Полученная сумма делится на количество единиц товара, готовых к реализации, и получается средняя себестоимость единицы ТМЗ. Оставшееся на складе количество товара затем умножается на полученную среднюю себестоимость единицы ТМЗ.

Метод «ФИФО» - метод оценки запасов по ценам первых покупок. Суть этого метода заключается в том, что запасы продаются (списываются) в том же порядке, что и закупается: первый пришел – первый ушел. Таким образом, стоимость остатков на конец основывается на стоимости последних по времени закупок.

Этот метод подразумевает продажу товаров в том порядке, в котором они закупались. Данный метод лучше всего отражает реальную ситуацию, т. к. компании в первую очередь стараются продать свои старые запасы. Наиболее ранние затраты включаются в себестоимость продукции, а самые последние затраты - в ТМЗ на конец периода. В периоды роста цен применения этого метода дает более низкую себестоимость реализованной продукции, т. к. сумма ТМЗ на конец периода основана на самых последних, самых крупных затратах. Метод может применяться в тех случаях, когда товары, приобретенные в первую очередь, продаются в первую очередь.

Метод специфической идентификации предполагает расчет себестоимости единиц товарно-материальных запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, товаров и услуг, произведенных и предназначенных для специальных проектов или заказов. При использовании метода предполагается, что известно, какие конкретно единицы товарно-материальных запасов проданы (отпущены в производство), а какие остались.

Основная цель при выборе учета товарно-материальных запасов в том, чтобы выбрать тот метод, который наиболее четко отражает доход за период.

Предприятия обязаны неизменно применять один и тот же метод оценки товарно-материальных запасов по принципу сопоставимости. Изменения возможны лишь в том случае, если новый метод оценки предпочтительнее старого при соблюдении следующих условий:

- внесение изменений в учетную политику предприятия;
- осуществление перехода с одного метода учета товарно-материальных запасов на другой в начале отчетного периода (по состоянию на 1 января);
- своевременное отражение корректировки остатков товарно-материальных запасов и нераспределенного дохода прошлых лет в финансовой отчетности.

Таким образом, пребывание товарно-материальных запасов на предприятии предполагает 3 этапа: стадия приобретения, стадия ожидания реализации, стадия реализации или выбытия. Для каждой конкретной стадии характерен свой метод оценки или стоимостного измерения.

Себестоимость запасов в соответствии с МСФО 2 включает все затраты, связанные с приобретением, созданием (обработкой) и приведением запасов в требуемое состояние. К затратам на приобретение относятся стоимость покупки, импортные пошлины и невозмещаемые налоги, а также стоимость транспортировки и погрузочно-разгрузочных работ, непосредственно связанных с приобретением запасов.

В соответствии с альтернативным подходом, предлагаемым МСФО 23, затраты по займам, непосредственно относящимся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, капитализируются путем включения их в стоимость этого актива. В данном случае под квалифицируемыми подразумеваются активы, на

доведение которых до состояния пригодности к использованию по их назначению (или пригодности к продаже) требуется значительное время. В случае с запасами примером может служить производство коньяка, который следует выдерживать длительное время (скажем, три года), чтобы он приобрел свойства, необходимые для обращения его в товар, пригодный для продажи.

Другая группа издержек, которые должны быть отнесены на первоначальную стоимость запасов, - производственные затраты (обработка). К ним относятся расходы по созданию единицы запасов, к примеру прямые затраты труда. В стоимость запасов также включаются косвенные издержки компании, необходимые для создания единицы готовой продукции. Распределение косвенных постоянных издержек осуществляется на базе стандартного уровня загрузки производственных мощностей, который рассчитывается с учетом проведения плановых ремонтов, не включая низкую производительность мощностей или простой завода. В периоды высокого уровня производства норма распределения накладных расходов может быть снижена.

ОБЩИЙ ПОДХОД К УЧЕТУ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

Порядок учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности отражен в МСФО-41 «Сельское хозяйство».

Согласно данному стандарту, сельскохозяйственная деятельность – это управление биотрансформацией растений и животных с целью продажи, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов.

Биологические активы – это растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности, то есть выращиваемые на продажу, замену, или для увеличения их численности с целью получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем.

МСФО-41 «Сельское хозяйство» устанавливает порядок отражения биологических активов в период их роста, дегенерации, воспроизводства и производства продукции, а также первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора.

Сельскохозяйственная деятельность включает животноводство, лесное хозяйство, растениеводство, культивирование водных биоресурсов, включая рыболовство. Особенностями сельскохозяйственной деятельности являются:

- способность биоресурсов к изменению;
- необходимость управления такими изменениями;
- возможность и необходимость оценки возникающих изменений.

Основной отличительной чертой сельскохозяйственной деятельности является управление биотрансформацией, в результате которой происходят количественные и качественные изменения биологических активов. Получение продукции от неуправляемых источников (вылов рыбы в морях и океанах, лесозаготовка в естественных лесах и др.) не является сельскохозяйственной деятельностью.

Биотрансформация приводит к росту количества животных и растений, улучшению их качественных характеристик или к дегенерации, т.е. уменьшению количества животных и растений, ухудшению их качественных характеристик, а также к воспроизводству дополнительного количества животных и растений, получению сельскохозяйственной продукции.

Животные и растения, не применяемые в сельскохозяйственной деятельности (например, приобретаемые для медицинских опытов, собаки-ищейки, декоративные

растения и др.), к биологическим активам не относятся. Они учитываются как основные средства или иные материальные активы.

Биологические активы, выращиваемые на земле и неразрывно с ней связанные (например, посевы злаковых культур, садовые деревья и др.), учитываются отдельно от земли, на которой они растут.

Согласно МСФО-41, первоначальное признание биологических активов вплоть до начала сбора сельскохозяйственной продукции осуществляется по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов.

Справедливая стоимость для оценки биологических активов или сельскохозяйственной продукции определяется как сумма, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

В сельскохозяйственной деятельности изменения физических свойств растений и животных в результате биотрансформации сразу приводят к увеличению или уменьшению экономических выгод организации. В связи с этим всякое изменение справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов подлежит учету при определении чистой прибыли или убытка организации в том отчетном периоде, в котором произошли данные изменения.

Землю, неразрывно связанную с биологическим активом, необходимо отражать по себестоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения либо по переоценочной стоимости. Растущие на земле биологические активы всегда отражаются отдельно от нее по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов.

Сельскохозяйственную продукцию получают путем отделения от биологического актива или путем прекращения дальнейшей биотрансформации биологического актива, то есть прекращения его жизнедеятельности и существования как объекта учета. Биологический актив прекращает самостоятельное существование, превращаясь в сельскохозяйственный продукт.

Сбор сельскохозяйственной продукции путем отделения от биологического актива (надой молока, настриг шерсти и др.) не влечет уничтожения биологического актива, который продолжает существовать и подвергаться трансформации. Сбор урожая однолетних растений, получение мяса животных ведет к прекращению дальнейшей жизнедеятельности биологического актива, что обуславливает особенности учета сельскохозяйственной продукции. Но, тем не менее, особенности учета не влияют на оценку и продукция, собранная с биологических активов, оценивается по справедливой стоимости, установленной в момент сбора урожая, за вычетом расчетных сбытовых расходов. Данная оценка становится себестоимостью продукции, по которой она принимается на учет в соответствии с МСФО-2 «Запасы» или другими международными стандартами финансовой отчетности. В дальнейшем она учитывается как сырье для последующей переработки.

Справедливая стоимость (за вычетом расчетных сбытовых расходов) собранной сельскохозяйственной продукции отражается при определении чистой прибыли или убытка за период, в котором была получена данная продукция. Этот метод полностью соответствует получению продукции путем ее отделения от биологического актива или при сборе урожая зерновых культур и им подобным с коротким циклом биотрансформации (в течение нескольких месяцев одного года). При получении продукции путем уничтожения биологического актива с длительным циклом выращивания (вы-

рубка деревьев, сдача животных на мясо) в составе чистой прибыли (убытка) отражается только прирост (уменьшение) справедливой стоимости на момент получения сельскохозяйственной продукции по сравнению с ранее учтенной справедливой стоимостью данного биологического актива.

В большинстве случаев справедливая стоимость биологического актива зависит от количества и качества продукции, которая с него будет собрана.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О СОБЫТИЯХ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ.

Международный стандарт финансовой отчетности МСФО №10 «События после отчетной даты» предназначен для определения случаев, когда предприятие должно корректировать финансовую отчетность с учетом событий после отчетной даты и для определения раскрытий, которые предприятие должно представить о дате утверждения финансовой отчетности к выпуску и о событиях после отчетной даты.

Настоящий стандарт следует применять при учете и раскрытии информации о событиях после отчетной даты.

События после отчетной даты - это события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску.

Отчетной датой является последний день отчетного периода. Датой утверждения финансовой отчетности считается день принятия решения о ее публикации для внешних пользователей советом директоров или наблюдательным советом (или дата подписания финансовой отчетности ответственными лицами компании) [3, с. 276-282].

Различают два типа таких событий после отчетной даты:

- *события, подтверждающие условия, существовавшие на отчетную дату* (корректирующие события после отчетной даты);
- *события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты условиях* (некорректирующие события после отчетной даты).

Процесс утверждения финансовой отчетности к выпуску может отличаться в зависимости от структуры руководства, нормативных требований, процедур составления и окончательного оформления финансовой отчетности.

К событиям после отчетной даты относятся все события вплоть до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, даже если они произошли после опубликования данных о прибыли компании или других отдельных финансовых показателей.

Признание и измерение

При возникновении событий, подтверждающих условия, существовавшие на отчетную дату, предприятие должно корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности.

Предприятие обязано учитывать корректирующие события после отчетной даты или путем корректировки сумм, признанных в финансовой отчетности, или путем признания статей, ранее не признанных в отчетности. Примерами корректирующих событий могут быть:

1. урегулирование судебного спора, состоявшееся после отчетной даты, в ходе которого подтвердился факт наличия у предприятия существующего обязательства на отчетную дату. Предприятие корректирует оценочный резерв, признанный ранее и относящийся к данному судебному спору в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»;

2. получение информации после отчетной даты, свидетельствующей или об обесценении актива на отчетную дату, или о необходимости корректировки ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива. Например:

- банкротство покупателя, произошедшее после отчетной даты, обычно подтверждает существование на отчетную дату убытка по торговой дебиторской задолженности, и необходимость корректировки чистой балансовой стоимости торговой дебиторской задолженности;

- продажа запасов, произошедшая после отчетной даты, может служить источником информации об их чистой стоимости возможной продажи на отчетную дату;

3. определение после отчетной даты стоимости активов, приобретенных до отчетной даты, или поступлений от продажи активов, проданных до отчетной даты;

4. определение после отчетной даты величины выплат по планам участия в прибыли или премирования, если на отчетную дату у предприятия было существующее юридическое обязательство или обусловленное сложившейся практикой обязательство произвести такие выплаты в связи с событиями, произошедшими до отчетной даты;

5. обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые подтверждают, что финансовая отчетность является неправильной.

В результате возникновения событий, свидетельствующих о возникших после отчетной даты условиях, предприятие не должно корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности. Примером некорректирующего события после отчетной даты является снижение рыночной стоимости инвестиций в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Падение рыночной стоимости, как правило, отражает обстоятельства, возникшие в последующем периоде, и не связано с состоянием инвестиции на отчетную дату. Поэтому предприятие не корректирует сумму, по которой такие инвестиции были признаны в финансовой отчетности.

При объявлении дивидендов держателям долевых инструментов после отчетной даты, предприятие не должно признавать эти дивиденды в качестве обязательства на отчетную дату. Если дивиденды объявлены (т.е. дивиденды были утверждены должным образом и более не зависят от решения предприятия) после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, то дивиденды не признаются как обязательство на отчетную дату. Такие дивиденды раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Непрерывность деятельности

Предприятие не должно составлять финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности, если после отчетной даты руководство решает ликвидировать предприятие или приостановить его деятельность.

Ухудшение результатов операционной деятельности и финансового положения после отчетной даты может указывать на необходимость рассмотрения уместности допущения о непрерывности деятельности. Если допущение о непрерывности деятельности более неуместно, то эффект от этого настолько значителен, что настоящий стандарт требует фундаментальным образом изменить методы бухгалтерского учета, а не корректировать суммы, признанные в соответствии с первоначальными методами бухгалтерского учета.

Раскрытие информации

Предприятие должно раскрывать дату утверждения финансовой отчетности к выпуску и наименование органа, утвердившего финансовую отчетность к выпуску. Пользователям важно знать дату утверждения финансовой отчетности к выпуску, так как финансовая отчетность не отражает события после этой даты.

Если владельцы предприятия или другие лица имеют право вносить поправки в финансовую отчетность после ее выпуска, предприятие обязано раскрыть данный факт.

Если после отчетной даты предприятие получает новую информацию об условиях, существовавших на отчетную дату, предприятию следует обновить раскрытия об этих условиях с учетом новой информации.

В некоторых случаях некорректирующие события после отчетной даты могут быть настолько существенны, что их нераскрытие может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. В таких случаях предприятие должно раскрывать следующую информацию по каждой существенной категории некорректирующих событий после отчетной даты:

- характер события;
- расчетную оценку его финансового влияния или заявление о невозможности такой оценки.

Примерами некорректирующих событий после отчетной даты, по которым обычно требуется раскрытие, являются следующие:

- существенное объединение бизнеса после отчетной даты или выбытие крупной дочерней компании;
- оглашение плана по прекращению деятельности;
- крупные покупки активов, классификация активов в качестве предназначенных для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы и прекращенная деятельность», прочие выбытия активов или экспроприация большей части активов государством;
- уничтожение важных производственных мощностей компании в результате пожара после отчетной даты;
- объявление о крупномасштабной реструктуризации или начало ее реализации;
- крупные операции с обыкновенными акциями и потенциальными обыкновенными акциями, произошедшие после отчетной даты;
- необычно большие изменения стоимости активов или обменных курсов валют, произошедшие после отчетной даты;
- изменения налоговых ставок или налогового законодательства, введенные в действие или объявленные после отчетной даты, которые оказывают значительное влияние на текущие и отложенные налоговые активы и обязательства;
- принятие значительных обязательств или условных обязательств, например, при выдаче значительных гарантий;
- начало крупного судебного разбирательства, связанного исключительно с событиями, произошедшими после отчетной даты.

Дата вступления в силу

Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Если предприятие применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 г., оно должно раскрыть данный факт [8].

Аналогом Международного стандарта финансовой отчетности МСФО №10 «События после отчетной даты» в Республике Беларусь является Инструкция по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты», утвержденная постановлением Министрства финансов Республики Беларусь 25.08.2003 №121.

ОТЧЕТНОСТЬ В УСЛОВИЯХ ГИПЕРИНФЛЯЦИИ

МСФО-29 "Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции" дает следующие характеристики экономической обстановки, которые позволяют классифицировать валюту страны как находящуюся в состоянии гиперинфляции:

- население предпочитает хранить свои сбережения в неденежной форме или в относительно стабильной иностранной валюте;
- население рассматривает денежные средства не в местной, а в иностранной валюте, в которой указывается и большинство цен на товары и услуги;
- продажи и покупки в кредит, даже на непродолжительные периоды, производятся по ценам, компенсирующим предполагаемую потерю покупательной способности местной валюты;
- процентные ставки и заработная плата связаны с индексом изменения цен;
- совокупный рост инфляции за три года приближается или превосходит 100%, то есть цены за этот период возрастают в два раза и более.

В соответствии с положениями МСФО-29 в финансовой отчетности необходимо также раскрывать:

- что финансовая отчетность и соответствующие отчетные показатели за предыдущие отчетные периоды пересчитаны с учетом изменений в покупательной способности отчетной валюты (рубля) и представлены в единицах измерения, действительных на отчетную дату;
- сведения о том, составлена ли финансовая отчетность на базе фактической или восстановительной стоимости;
- указание на название и уровень индекса цен на отчетную дату и изменения в индексе в течение текущего и предшествующих одного или нескольких отчетных периодов. Стандарт требует использовать для пересчета показателей финансовой отчетности общий индекс цен, который наилучшим образом отражает изменения в общей покупательной способности отчетной валюты.

Приведем словарь терминов, необходимых для понимания характеристики инфляции и учета изменения цен.

Гиперинфляция - рост среднего уровня цен, создающих инфляционные характеристики, предусмотренные МСФО-29.

Умеренная инфляция - при которой рост цен составляет до 10% ежегодно и не вызывает серьезного беспокойства среди производителей и потребителей. Обычно сопровождается ростом производства.

Дефляция - общая покупательная способность денег растет по мере снижения общего уровня цен.

Фактические (первоначальные) издержки приобретения - обычный метод оценки материальных ценностей и других активов в условиях умеренной инфляции или стабильных цен. Является наиболее предпочтительным, более точно характеризует реальную стоимость активов, сумму финансовых результатов.

Восстановительная стоимость - стоимость приобретения ценностей, подобных имеющимся активам, в текущих ценах, то есть сумма, которую пришлось бы выплатить в данный момент при необходимости замены данного предмета аналогичным. Если восстановительная стоимость конкретных активов выше их чистой реализуемой стоимости и дисконтированной стоимости, применяется наибольшая из двух последних.

Чистая реализуемая стоимость - сумма наличных средств или их эквивалентов, на которую данный предмет может быть обменян на рынке в результате обычной коммерческой операции, то есть цена продажи за вычетом торговых издержек.

Дисконтированная стоимость - сумма, необходимая сегодня для получения ожидаемой суммы в будущем при имеющейся сегодня на рынке ставке ссудного процента. Ожидаемый в будущем чистый доход от активов за вычетом процентной скидки.

Частное изменение цен - изменение существующей цены отдельного материального объекта в зависимости от конъюнктуры на рынке данного вида товара.

Общее изменение уровня цен приводит к изменению покупательной способности денег.

Замена бухгалтерского учета стоимости - метод учета последствий инфляционного изменения уровня цен путем замены традиционной методики оценки активов на иную, позволяющую исключить или хотя бы учесть влияние инфляции на показатели бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Дополнительная информация о влиянии инфляции - представление второго комплекса форм финансовой отчетности или дополнительных примечаний к ним, раскрывающих последствия изменения уровня цен на величину показателей отчетности.

Учет изменения общего уровня цен (изменения покупательной стоимости денег) - метод учета инфляции, который состоит:

- в пересчете всех или основных объектов бухгалтерского учета и показателей финансовой отчетности на общий индекс изменения общего уровня цен;
- в выявлении дохода и прибыли с учетом влияния изменения уровня цен на выручку, себестоимость реализованной продукции, не связанные с реализацией доходы, расходы и потери;
- в изменении единицы учета стоимости, в то время как исходная ее база - регистрация всех активов по первоначальной стоимости - остается, но пересчитывается в единицы равной покупательной способности.

Метод учета в текущих ценах - метод учета инфляции, который состоит в:

- оценке неденежных активов по восстановительной стоимости на каждую отчетную дату;
- корректировке, отражающей влияние изменения цен на денежные активы и убытки от хранения нетто-денежных активов;
- изменении единицы измерения стоимости активов, нарушающем общий принцип их оценки по первоначальной стоимости.

Метод сохранения размеров капитала исходит из того, что предприятие может получать прибыль только при сохранении своего капитала. При учете изменения покупательной стоимости денег, когда величина капитала измеряется в постоянных единицах покупательной силы, в качестве дохода (прибыли) принимается только та часть повышения стоимости активов, которая больше величины общего уровня цен. Другая часть повышения рассматривается как корректировка стоимости функционирующего капитала и поэтому считается частью собственного капитала.

Сохранение капитала в форме материальных активов (производственного потенциала). Изменения цен, влияющие на стоимость активов и пассивов предприятия, рассматриваются как изменения в оценке производственных возможностей предприятия и стоимости функционирующего капитала, являющегося частью собственного капитала предприятия. Остаток после вычета величины сохраняемых производственных возможностей предприятия за отчетный период включается в его доход (прибыль).

Индексация - регулирование всех выплат в соответствии с изменением среднего уровня цен.

Номинальные данные - те данные, которые включают инфляционный фактор, то есть не очищенные от воздействия инфляции.

Возраст показателей финансовой отчетности - временной лаг между регистрацией отдельных показателей в учете, их отражением в отчетности, возможной оценке в растущих текущих ценах. Искажающее влияние инфляции проявляется во временной разнице между куплей и продажей, когда выручка от реализации несравнима с ценами покупки. Анализ возраста показателей финансовой отчетности позволяет оценить риск их инфляционного искажения.

ВЛИЯНИЕ ИНФЛЯЦИИ НА ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ

Искажения учета по фактическим затратам. В условиях относительно стабильного уровня средних цен использование в бухгалтерском учете метода оценки активов, основанного на первоначальной стоимости имущества (на фактической себестоимости проведенных операций), является наиболее предпочтительным, обеспечивающим достоверную информацию о стоимости активов и финансовых результатах. В условиях инфляционного колебания цен такая оценка приводит к искажению стоимости имущества, искусственному завышению прибыли, недостатку оборотных средств и другим негативным последствиям. Бухгалтерские отчеты не отражают достоверную информацию о финансовом положении предприятия и результатах его хозяйственной деятельности, вводят в заблуждение всех пользователей этой информации и провоцируют ошибочные управленческие решения.

Какие последствия возникают на предприятии при сохранении учета активов (и пассивов) по их первоначальной стоимости? Рассмотрим основные последствия.

Занижение стоимости имущества предприятия. К моменту составления отчета по ценам, сложившимся на отчетную дату, имущество стоит дороже, чем по ценам его приобретения. Текущая стоимость имущества предприятия явно занижается, что может привести к крупным просчетам и убыткам.

Занижение расходов предприятия в части материальных затрат и амортизационных отчислений, что влечет за собой неоправданное занижение себестоимости и завышение прибыли. К обложению налогом привлекается номинальная сумма прибыли, в результате у предприятия изымается в бюджет фактически не существующая прибыль, то есть изымаются его оборотные средства, что ведет к негативным последствиям для финансового положения и платежеспособности предприятия. Возникает номинальная сумма распределяемой прибыли, что при соблюдении установившихся пропорций влечет использование фактически не существующей прибыли на выплату дивидендов. Это повышение расходов опять-таки осуществляется за счет оборотных средств, то есть можно сказать, что на потребление направляется капитал акционеров.

Занижение себестоимости влечет за собой неполное возмещение реальной суммы текущих затрат из выручки организации. Возмещенная сумма не позволяет воспроизвести весь комплекс материальных затрат предприятия в натуре. Для этого потребуется в следующем отчетном периоде большая сумма денег, чем возмещена в предыдущем. Воспроизводится объективный фактор, влияющий на сокращение производства. В каждом новом цикле воспроизводства требуются все возрастающие вложения оборотных средств, что обостряет потребность в кредитных ресурсах, порождает неплатежи.

Завышение финансовых результатов при заниженной стоимости активов порождает необоснованное завышение показателя рентабельности предприятия со всеми негативными последствиями в реальной оценке его деятельности. Особенно негативно этот фактор влияет на цены акций открытых акционерных обществ, ведет к неоправданному повышению этих цен.

Разная выгодность расчетных операций. В условиях инфляции теряют часть своей стоимости даже такие оборотные активы, как денежные средства и дебиторская задолженность. Например, организация держит наличные деньги в течение определенного периода, в котором общий уровень цен повышается на 10%. Следовательно, в конце периода на эти деньги можно будет купить лишь 91% того, что можно было купить на них в начале периода. Организации объективно заинтересованы в сокращении поступлений денег на свои счета, а в условиях роста цен это возможно только за счет сокращения объемов производства. Выгодна, наоборот, кредиторская задолженность, в особенности по текущим операциям, так как по своим обязательствам организация платит деньгами, покупательная способность которых понизилась. Чем дольше организация задерживает платеж, тем более обесцениваются деньги, тем выгоднее можно использовать инфляционный фактор. Это объективно порождает неплатежи по текущим операциям и существенно дезорганизует денежное обращение.

Риск искажения информации для различных пользователей. Различные пользователи по-разному воспринимают сведения, содержащиеся в бухгалтерских отчетах. Управленческий пер-

сонал оценивает по данным отчетности сохранение имущества общества, эффективность его деятельности, определяет финансовое положение, планирует цены, инвестиции, перспективы развития. Оценка имущества по его первоначальной стоимости искажает себестоимость продукции, делает ее несопоставимой с продажными ценами, искусственно завышает рентабельность предприятия. В результате менеджер может продавать свои товары по заниженным ценам, продолжать производство бесприбыльной продукции, ошибаться в оценке наличия оборотных средств и финансового положения компании. Он не может достоверно спланировать эффективные капитальные вложения, допускает старение основных средств, сокращение оборотных средств и объемов производства.

Инвесторы, оценивающие возможность вложения капиталов в те или иные компании, получают финансовые отчеты, представляющие действительность в слишком розовом цвете, что вызывает недоверие к их содержанию. Фактическая стоимость собственного капитала в отчетности занижается, а прибыльность предприятия, его рентабельность завышаются. В результате постоянного уменьшения оборотных средств их восполнение идет за счет уменьшения фондов накопления и объемов капитальных вложений. Заниженная балансовая стоимость имущества предприятия создает видимость выгодности его распродажи по частям, сдерживает инвестиции в развитие компаний.

Налоговые аспекты учета имущества по первоначальной стоимости в условиях сильной инфляции. Занижение себестоимости относительно выручки приводит к завышению прибыли как базы налогообложения. Организации стремятся к повышению цен, чтобы компенсировать разницу в ценах на компоненты производства, возникающую в связи с инфляцией, завышая тем самым номинальную величину налогооблагаемой прибыли. Начисление налога с номинальной суммы прибыли зачастую приводит к тому, что фактический налог на прибыль превышает всю ее реальную величину, элиминированную от инфляционного фактора.

Возникает "заколдованный" круг. Компании повышают цены, чтобы компенсировать утрату оборотных средств, но увеличивают номинальную сумму налогооблагаемой прибыли. В результате растет и номинальная сумма налога на прибыль, которая позволяет изъять номинальные, а зачастую и реальные оборотные средства. Оставаясь без оборотных средств, компания вынуждена снижать объемы производства и реализации своей продукции, из-за чего сокращаются и суммы налога на прибыль. Кроме того, существует предел платежеспособного спроса, ограничивающий безразмерный рост цен на реализацию продукции. Неконтролируемое, практически независимое от управляющего персонала снижение объемов производства влечет за собой разорение компании, ее банкротство, что вообще лишает государство налоговых поступлений, но уже более широкого круга. Остановка производства ведет к автоматическому прекращению платежей по налогу на прибыль, на добавленную стоимость, подоходному налогу с физических лиц, работавших на предприятии; в пенсионные и социальные страховые фонды. Невыгодно потребителям, инвесторам и государству.

Время, инфляция и отчетность. В условиях сильной инфляции достоверность данных бухгалтерского учета зависит от времени - от продолжительности учетного цикла между приобретением материальных факторов производства и реализацией готовой продукции и товаров. Чем меньше временная разница между куплей и продажей, тем более достоверны показатели отчетности в условиях инфляции. Время учета тех или иных объектов имущества зависит от объективных обстоятельств реальной хозяйственной деятельности, поэтому возраст статей баланса и отчета о финансовых результатах в разных организациях различен.

УЧЕТ ПОСЛЕДСТВИЙ ИНФЛЯЦИИ

Представление изменений. Учет в финансовой отчетности последствий изменения среднего уровня цен при гиперинфляции является трудоемким и технически сложным делом. В бухгалтерском учете все поступления материальных и нематериальных активов отражают по первоначальной стоимости приобретения, которая затем искажается повышением уровня цен. Однако пересчитывать финансовый отчет сразу после его составления трудно, так как статистические ведомства

запаздывают с опубликованием индекса роста среднего уровня цен. На практике выходят из этого положения путем представления второго комплекта отчетных форм, содержащего поправки на инфляцию. Такую повторную отчетность составляют после получения официальных сведений об индексе роста цен за отчетный период.

Вместо повторного финансового отчета широкое распространение получило представление информации об изменениях посредством поясняющих примечаний к составленной отчетности.

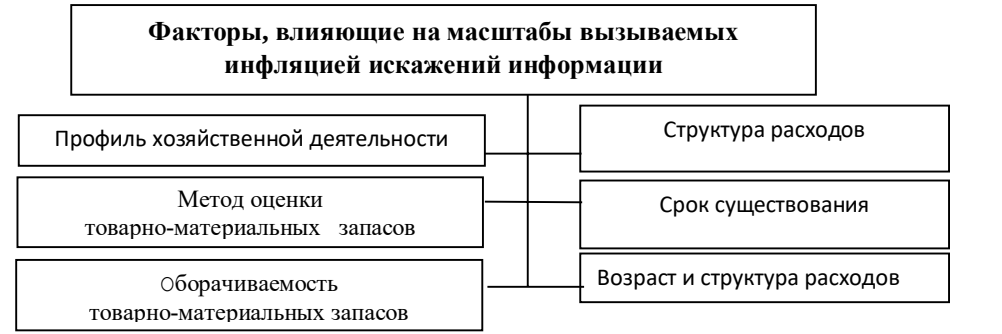
В условиях гиперинфляции средний уровень цен изменяется настолько стремительно, что возникает необходимость полной замены бухгалтерского учета стоимости или фактических издержек какой-либо альтернативной системой. Специалисты-бухгалтеры предлагают варианты, которые до сих пор не дают однозначного приемлемого на практике результата.

Самым простым выходом из положения кажется применение предприятиями метода оценки ФИФО. Но он распространяется только на оценку оборотных производственных запасов (не все активы, а только их часть). Использование метода оценки по ценам первых во времени закупок (ФИФО) снижает влияние инфляции на балансовую оценку производственных запасов, но увеличивает ее влияние на отчетный финансовый результат. Этот метод хорош при слабом действии инфляционного фактора, но не годится для отражения и регулирования повышенного инфляционного воздействия.

Необходимы постоянные переоценки активов, применение ускоренной амортизации, учета издержек по восстановительной стоимости, специальный учет обесценения денежных статей баланса и другие методы альтернативного бухгалтерского учета стоимости, фактических издержек и прибыли.

Кто должен корректировать свою отчетность на влияние инфляционного фактора. Основная цель корректировки данных по инфляционному фактору - свести к минимуму искажения в финансовой отчетности, вызываемые изменением уровня цен. При решении вопроса о том, какие организации должны представлять отчетность, скорректированную с учетом инфляции, необходимо принимать во внимание факторы, влияющие на масштабы искажения информации под влиянием инфляции.

Профиль хозяйственной деятельности определяет структуру активов, подвергающихся влиянию изменения цен. Предприятия тяжелой промышленности вкладывают значительные средства в основной капитал, предприятия пищевой промышленности - в сезонные запасы сырья, банковские учреждения - в денежные и финансовые активы. Влияние инфляции на показатели отчетности каждого из них будет существенно отличаться от других.



Метод оценки материальных запасов влияет на оценку их расхода на производство и реализацию продукции. Норма оборачиваемости материальных активов, когда она высока, не позволяет инфляции сильно исказить данные о доходах и расходах. Если она низка, то завышены данные о доходах и прибыли.

Срок существования предприятия оказывает сильное влияние на сроки службы имущества, требует больших расходов на капитальные вложения. Основные средства предприятия, существующие длительное время, могут быть полностью амортизированы, но по-прежнему используются в производстве. Прибыли таких предприятий, скорее всего, будут завышены по сравнению

с прибылью более новых предприятий, основные средства которых амортизировались не полностью.

Инфляция не влияет на все расходы организации одинаково. Степень искажения информации зависит от структуры использованных ресурсов и от темпов роста цен на каждый вид этих ресурсов. Общеизвестно, что параметры эти существенно отличаются в разных организациях.

Последствия инфляции, их влияние на отчетные данные зависят от соотношения заемного и собственного капитала в его структуре. Инфляция негативно отражается на тех компаниях, у которых денежные активы превышают денежные кредиторские обязательства. Выигрывают другие, у которых кредиторская задолженность превышает их денежные статьи активов.



Методы бухгалтерского учета инфляционного фактора. Наиболее распространенными методами, позволяющими в определенной мере исключить влияние инфляционного фактора на показатели бухгалтерского учета и отчетности, являются:

- 1) *периодическая переоценка* активов по установленным индексам или текущим рыночным ценам;
- 2) *составление финансовой отчетности в твердой валюте*;
- 3) *поправка на изменение покупательной способности денег*, то есть с учетом изменения общего уровня цен или, как говорят, "постоянной покупательной силы валюты";
- 4) *учет по текущим затратам* на приобретение активов.

Каждый из методов учета инфляции имеет преимущества перед другими и недостатки, которые необходимо знать, чтобы сознательно применять те или иные методы в бухгалтерском учете конкретных организаций. Нет методов, полностью применимых для всех показателей финансовой отчетности, каждый из них может быть отвергнут по тем или иным соображениям. Но инфляция является существующим фактором: обесценение денег наблюдается во всех развитых странах. Различия состоят в темпах инфляции, а потому в разных странах предпочтение отдают различным методам учета инфляционного фактора.

Периодическая переоценка. Проводится по отдельным статьям баланса, оценка которых занижена весьма существенно из-за постоянного общего повышения цен. Это относится к тем статьям баланса, возраст которых большой, в первую очередь к основным средствам. Даже в странах с небольшой инфляцией (2 - 4% в год) разрешается переоценивать основные средства по восстановительной стоимости один раз в три года. При умеренной, а тем более - гиперинфляции переоценку основных средств нужно проводить чаще.

Переоценка основных средств и других материальных активов производится путем индексации или на основе восстановительной стоимости. Индексы устанавливаются по группам основных средств и существенно облегчают техническое осуществление расчетов.

Восстановительная стоимость отдельных объектов по решению администрации предприятия подтверждается следующими способами:

- получением справок о ценах на аналогичную продукцию от предприятий-изготовителей, торгующих или посреднических организаций;
- сведениями об уровне цен на аналогичные объекты, опубликованными в специальной литературе и в средствах массовой информации;
- экспертными заключениями консультационных и иных специализированных организаций.

Сумма амортизации основных средств, включая и те объекты, которые полностью амортизированы, индексируется по коэффициенту, вычисленному по соотношению новой и предшествующей балансовой стоимости основных средств.

Переоценка основных средств изменяет стоимостную основу амортизационных отчислений, они возрастают, увеличивая себестоимость и понижая прибыль за отчетный период. Возрастает номинальная сумма начисляемого амортизационного фонда, который можно направить на капитальные вложения, восстановить частично производственный потенциал.

Составление финансовой отчетности в твердой валюте. Обеспечивает пересчет показателей по каждой операции в твердую валюту в соответствии с текущим валютным курсом. Помогает устранить влияние инфляционного фактора, если обеспечивается системная оценка всех операций в твердой валюте. Результат выглядит так же, как если бы учет осуществлялся в иностранной валюте.

Поскольку законодательство каждой страны, в том числе и России, требует вести бухгалтерский учет в национальной валюте, применение этого метода связано с организацией параллельного учета в двух оценках: в национальной валюте - рублях и в избранной иностранной твердой валюте. Естественно, что при этом существенно возрастают затраты на ведение бухгалтерского учета.

Использование твердой валюты для целей элиминирования инфляционного фактора целесообразно, когда функциональная валюта является твердой или твердая валюта превалирует при проведении операций. Например, продукция предприятия реализуется на мировом рынке; торговля осуществляется товарами, закупленными за твердую валюту в дочерних предприятиях, иностранных компаниях.

Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности предлагает два метода отражения поправок на повышенное инфляционное воздействие:

- с учетом изменения общего уровня цен (изменения покупательной способности денег);
- с учетом текущего изменения цен на конкретные товары (материалы, оборудование, сооружения и т.п.).

Метод постоянной покупательной силы денег предполагает, что на отчетную дату определяется стоимость активов, пассивов, поступлений и расходов в соответствии со средним уровнем цен, исчисленным как индекс к базисному уровню. Речь идет о движении цен на все товары и услуги в рамках народного хозяйства. Такой показатель может быть исчислен только централизованно, Государственным комитетом по статистике.

Метод учета активов по первоначальной оценке не изменяется, подвергнута изменению только **единица учета активов**, что существенно облегчает применение этого метода. Трудность применения - в своевременном централизованном расчете государственными органами среднего показателя изменения цен на товары и услуги.

Метод постоянной покупательской силы денег использует для пересчета всех статей отчетности единый индекс, рассчитанный на основе измерения динамики общего уровня цен. Его относительно просто использовать, так как он близок к основополагающему принципу теории бухгалтерского учета - принципу учета по первоначальным фактическим издержкам. Доход (прибыль) регистрируется после пересчета величины собственного капитала в денежной форме.

Недостаток метода состоит в том, что он не позволяет учесть неодинаковое обесценение отдельных видов имущества организации, отдельных его объектов, которое имеет место в действительности.

Метод учета по текущим затратам. Корректировка стоимости активов по текущему, сложившемуся на рынке к данному моменту изменению уровня цен на них предполагает учет

изменения стоимости конкретных активов в течение данного конкретного периода. Определяется текущая рыночная стоимость наличных запасов на конец отчетного периода. Израсходованные активы пересчитываются по рыночной стоимости на конец отчетного периода. Сумма переоценки зачисляется на увеличение собственного капитала организации.

Данный метод требует определенных уточнений и дополнений. Важно указать, что первичная база оценки - восстановительная стоимость материальных и иных неденежных объектов имущества. В качестве альтернативной оценки можно применять частные индексы цен для отдельных объектов активов, вычисленные исходя из уровня текущих цен на дату составления отчетности.

Денежные статьи отчетности, в особенности в активах и пассивах, следует также корректировать, но корректировать на обесценение их номинальной стоимости, вызванное хранением денежных средств, опозданием с реализацией дебиторской задолженности. По этим статьям выявляется убыток и отражается на счетах. Опоздание с погашением кредиторской задолженности, ее сохранение в течение некоторого времени позволяют получить дополнительную прибыль. Ведь расчеты будут произведены обесцененными деньгами. Следовательно, нужно рассчитать, на сколько за счет этого фактора увеличиваются доходы (прибыль) организации.

Для пересчета денежных статей отчетности нельзя применить частные индексы цен. Нужно использовать общий индекс среднего изменения цен за отчетный период. Это индекс постоянной покупательной силы денег. Метод учета по текущим затратам необходимо дополнять элементами метода постоянной покупательной силы денег. В такой комбинации методов можно получить наиболее верный результат, хотя любые расчеты и пересчеты таят в себе возможность искажения. Абсолютно точных методов не бывает.

ИНФОРМАЦИЯ О ПРЕКРАЩАЕМОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВАХ, УДЕРЖИВАЕМЫХ ДЛЯ ПРОДАЖИ

Порядок представления информации о прекращаемой деятельности определяется МСФО-5 "Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращаемая деятельность", который заменил ранее действовавший МСФО-35 "Прекращаемая деятельность". МСФО (IFRS) 5 применяется для всех внеоборотных активов и всех групп выбытия, классифицируемых как прекращаемая деятельность, за исключением:

- а) отложенных налоговых активов;
- б) активов, возникающих в связи с вознаграждением работников и пенсионными планами;
- в) финансовых активов, учтенных как финансовые инструменты;
- г) внеоборотных активов, отнесенных к инвестиционной собственности или биологическим активам;
- д) прав, возникающих по договорам страхования.

Внеоборотные активы классифицируются как удерживаемые для продажи, когда прекращается их использование внутри компании, их балансовая стоимость будет возмещена путем их продажи, а также они готовы к продаже и отчуждению в любой момент. Стандарт устанавливает, что внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, будут проданы в течение одного года после такой их классификации. Следовательно, они учитываются как краткосрочные активы.

Если меняются планы или возникает задержка с продажей, внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, в учете и финансовой отчетности вновь переводятся в группу внеоборотных активов по истечении года после их классификации. Исключения из этого правила строго регламентированы стандартом. Они допускаются, например, при твердом и оформленном юридически желании покупателя совершить сделку, которая задерживается по причинам, независимым от обеих сторон данной сделки.

Законсервированные внеоборотные активы, выведенные из активной эксплуатации, не могут классифицироваться как удерживаемые для продажи. Внеоборотный актив, временно не используемый в деятельности компании, не является законсервированным до принятия соответствующего решения об этом.

Выбывающая группа внеоборотных активов, которую решено временно законсервировать, представляется в финансовой отчетности как прекращенная деятельность, если она:

- а) является отдельным крупным подразделением компании;
- б) входит в план, определяющий порядок выбытия крупного подразделения;
- в) является дочерней компанией, купленной с целью перепродажи, не предполагающей каких-либо альтернативных решений.

Балансовая оценка внеоборотных активов (или групп выбытия), удерживаемых для продажи, производится по наименьшему из двух значений: их балансовой стоимости или справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Вновь приобретенные активы (или группы выбытия), удерживаемые для продажи, оцениваются по наименьшей из фактической стоимости приобретения или справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Балансовая стоимость внеоборотных активов, переклассифицированных как удерживаемые для продажи, возмещается из выручки, их амортизация прекращается. Проценты и другие расходы по обязательствам, связанным с данными активами, продолжают учитываться в установленном порядке до момента их фактического выбытия.

Тестирование фактов обесценения внеоборотных активов, классифицируемых как удерживаемые для продажи, производится в полном соответствии с МСФО-36 "Обесценение активов". Данное правило исходит из предположения, что, принимая решение о прекращении деятельности какой-либо части или отдельного компонента, компания подтверждает существенную вероятность того, что данная ее часть в определенной мере обесценилась.

Убытки от обесценения для любого снижения стоимости объекта до его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу отражаются на счете прибылей и убытков при тестировании на обесценение. Увеличение справедливой стоимости в последующие периоды отражается как доход, но в пределах ранее учтенного убытка от обесценения.

Ранее не учтенные убытки или доходы, связанные с обесценением активов, учитываются в момент их выбытия и исключения признания в балансе и на счетах.

Прекращаемая деятельность - относительно значимая часть организации (производство, хозяйственный или географический сегмент, завод или коммерческая структура и т.п.), которую данная организация решила продать либо целиком, либо по частям или иным путем закрыть и ликвидировать. Наряду с выбытием инвестиций и других крупных активов прекращаемая деятельность представляет несомненный интерес для пользователей финансовой отчетности.

Продолжающаяся деятельность - основная информационная характеристика обычной деятельности организации. Согласно МСФО-35 информация о прекращаемой деятельности представляется отдельно от обычной продолжающейся деятельности. Проведение различия между прекращаемой и продолжающейся деятельностью повышает возможности пользователей финансовой отчетности в отношении прогнозирования движения денежных средств организации, ее прибыльности и финансового положения

в целом. Стандарт определяет прекращаемую деятельность как особый факт обычной деятельности организации.

Первоначальное раскрытие информации по каждому факту прекращаемой деятельности должно проводиться раньше самого ее прекращения, а именно тогда, когда принят и объявлен подробный формальный план по прекращению деятельности в определенном секторе. Раскрытие информации продолжается во всех отчетных периодах до полного окончания операций по прекращению деятельности в данном секторе.

Уже в первом отчетном периоде после заключения обязывающих соглашений о продаже основной части или всего имущества, относящегося к прекращаемой деятельности, или после утверждения и объявления решения о предстоящем прекращении определенной деятельности раскрывается соответствующая информация.

Содержание раскрываемой информации включает описание прекращаемой деятельности, указание о том, к какому сегменту - хозяйственному или географическому - она относится в сегментной отчетности организации. Далее раскрываются:

- временные границы операции - дата и характер события, послужившего основанием для первоначального раскрытия информации. Ожидаемое (планируемое) время окончания операций по прекращению деятельности;
- балансовая общая стоимость планируемых к выбытию активов и обязательств;
- общие суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, которые утрачиваются в связи с прекращением деятельности. Прибыль раскрывается до налогообложения с отдельным указанием расходов по уплате налога;
- чистые потоки денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности по той части, которая прекращается;
- прибыли и убытки, возникающие и признаваемые в связи с выбытием имущества и погашением обязательств прекращаемой деятельности. Необходимо привести и ожидаемые расходы по налогу на прибыль;
- чистые продажные цены за минусом затрат на выбытие, которые содержатся в договорах купли-продажи, заключенных организацией по объектам прекращаемой деятельности. Указываются сроки расчетов по договорам купли-продажи, а также балансовая стоимость реализуемых объектов.

Обновление показателей о прекращаемой деятельности после их первоначального раскрытия необходимо проводить во всех финансовых отчетах, составляемых впоследствии, до полного завершения операций по прекращению конкретной деятельности. Обязательно следует приводить информацию о любых стоимостных и временных параметрах, потоках денежных средств по активам и обязательствам, выбывающим из-за прекращения деятельности или требующим погашения, которые изменяются со временем и значительно отличаются от первоначального раскрытия. Следует объяснять и причины изменений по сравнению с первоначальными планами.

Сравнительная отчетная информация пересчитывается в соответствии с разделением имущества и обязательств, доходов и расходов, потоков денежных средств между прекращаемой и продолжающейся деятельностью.

ИНФОРМАЦИЯ О СУЩЕСТВЕННЫХ ОШИБКАХ И ИЗМЕНЕНИИ БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНОК

Исправление ошибок и уточнение оценок регулируются новой редакцией МСФО-8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки", который исключил

понятие "фундаментальная ошибка", указав на необходимость исправлять в отчетности любые существенные ошибки, а также не стал более настаивать на выделении "чрезвычайных" доходов и расходов. В нем также отсутствует упоминание об альтернативных подходах к исправлению ошибок и раскрытию изменений в бухгалтерских оценках.

Существенные ошибки - это такие ошибки, допущенные в предыдущих отчетных периодах, которые настолько серьезно влияют на финансовые отчеты одного или нескольких отчетных периодов, что последние не могут считаться достоверными на момент их представления. Ошибки существенно искажают отчетную информацию предыдущих отчетных периодов. Их исправление требует дополнительного обоснования сравнительной информации или представления дополнительной прогнозной информации. Их исправление не может ограничиться только включением поправок в отчет о прибылях и убытках того отчетного периода, в котором были обнаружены существенные ошибки.

Четкого определения существенных ошибок, позволяющего отличать их от обычных ошибок, не существует. Чаще всего к ним относят ошибки по их количественному измерению, когда допущена ошибка на такую большую сумму, которая серьезно искажает отчетную прибыль (убыток). Но изменения в бухгалтерских оценках на любую сумму не относятся к ошибкам вообще. Их уточнение представляет собой нормальную бухгалтерскую процедуру, предусмотренную стандартом.

Основной подход к исправлению существенных ошибок исходит из необходимости показать исправления в тех отчетных периодах, в которых допущено искажение показателей из-за ошибки. Сравнительная информация за предыдущие периоды должна быть представлена в отчете за текущий период так, как если бы ошибка была исправлена в том отчетном периоде, в котором она была допущена. Другая информация за предыдущие периоды, включающаяся в ретроспективные сводки финансовой информации, также корректируется. В отчете о прибылях и убытках текущего периода исправление ошибки не отражается. Если исправление ошибки относится к тем предыдущим отчетным периодам, информация по которым уже не отражается в сравнительной информации, представляемой в отчете за текущий период, то на сумму исправления ошибки корректируется сальдо нераспределенной прибыли на начало самого первого отчетного периода, раскрываемого в сравнительной информации.

В стандарте подчеркивается, что не обязательно исправлять сами финансовые отчеты за предыдущие отчетные периоды, утвержденные акционерами, представленные во все обязательные адреса и опубликованные для всеобщего сведения, если национальное законодательство специально не требует вносить в них такие изменения.

Сумма исправления существенной ошибки не включается в отчет о прибылях и убытках и не принимается в расчет чистой прибыли (убытка) за текущий отчетный период, если она не относится к операциям отчетного периода. Но это не означает, что данная сумма исключается из расчета налогооблагаемой прибыли. Порядок расчета налогооблагаемой прибыли определяется национальным налоговым законодательством Российской Федерации, национальными законодательствами других стран и не может регулироваться нормами международных стандартов финансовой отчетности. Предполагается, что международные стандарты финансовой отчетности ни в каких аспектах не должны трактоваться так, что они заменяют или подменяют национальные нормы бухгалтерского учета и налогообложения.

Компания должна раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности: характеристику допущенной фундаментальной ошибки; сумму исправления для текущего и для каждого из предыдущих отчетных периодов; сумму исправления, относящуюся к отчетным периодам, не включенным в сравнительную информацию; невозможность представления откорректированной отчетной информации за предыдущие периоды с указанием причин.

Бухгалтерские оценки возникают при необходимости оценить факты, не поддающиеся точному измерению. Они определяются путем комплексного изучения ряда факторов, их ликвидационной стоимости, действительного срока использования амортизируемого актива, оценки возможности получения дебиторской задолженности, справедливой стоимости финансовых инструментов, чистой стоимости запасов и т.п.

Изменение бухгалтерских оценок заключается в корректировке стоимости элементов финансовой отчетности (активов, расходов и т.п.). На практике постоянно происходят события, разово или постепенно изменяющие обстоятельства, на которых ранее основывались бухгалтерские оценки, либо появляется новая информация, возникает новый опыт, меняющий суждения руководства о правильности применяемых бухгалтерских оценок. Меняется подход к бухгалтерским оценкам, меняются и сами оценки. В отличие от исправления существенных ошибок изменение бухгалтерских оценок отражается в том отчетном периоде, в котором оно проведено и перспективно, то есть в будущих (последующих) отчетных периодах.

МСФО-8 указывает, что изменение в бухгалтерских оценках включается в учет чистой прибыли (убытка):

- в том периоде, когда оно произошло, если его влияние распространяется на данный отчетный период;
- в отчетном и в будущих отчетных периодах, если его влияние распространяется на отчетный и последующие периоды.

Обесценение оборудования (иных активов) в результате аварии, стихийных бедствий и иных аналогичных причин не отражается как изменение бухгалтерских оценок. Это убыток текущего отчетного периода.

Раскрытие информации об изменениях бухгалтерских оценок является обязательным. Речь идет о существенном влиянии изменений в бухгалтерских оценках на чистую прибыль (убыток) компании, ее активы и обязательства. В примечаниях к финансовой отчетности указываются характер изменений в бухгалтерских оценках, количественное влияние на показатели финансовой отчетности текущего и будущих периодов.

В случаях, когда определить количественную оценку влияния невозможно, в примечаниях к отчетности указываются причины, по которым количественная информация по отдельным фактам изменения бухгалтерских оценок не может быть раскрыта.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ

Учетная политика включает набор принципов и процедур, конкретных методов, применяемых компанией для составления финансовой отчетности, вытекающих из действующих и применимых в данной компании МСФО и их интерпретаций. В случаях, когда ни один из МСФО не предусматривает ситуации, возникающей в компании, она должна опираться на профессиональные суждения своих специалистов. МСБУ-8

установил обязательный алгоритм действий при поиске правильного решения для формирования учетной политики:

- рассмотрение МСФО и их интерпретаций, регулирующих учет аналогичных или параллельных операций и сделок;
- применение положений и правил, изложенных в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности;
- поиск заявлений и указаний официальных национальных органов по данному вопросу, если эти органы регулируют учет и отчетность на основе принципов, близких к МСФО;
- использование литературных источников по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности, сложившейся практики учета, не противоречащей МСФО.

Последовательность алгоритма действий изложена выше. Переход к последующему действию возможен, если предыдущее не дало необходимых результатов.

Последовательное применение учетной политики является необходимым и желательным для обеспечения сопоставимости информации, представляемой в финансовой отчетности.

Обычная практика, хорошо известная российским специалистам, заключается в том, что принятая организацией учетная политика не должна по возможности изменяться на протяжении длительного времени, с тем чтобы финансовая отчетность была бы полностью сопоставима на протяжении нескольких отчетных периодов. Но это невозможно, так как происходят объективные изменения в условиях хозяйственной деятельности. Поэтому МСФО-8 устанавливает перечень обстоятельств, разрешающих изменение учетной политики, когда это требуется в соответствии с законодательством или стандартами финансовой отчетности или когда изменение приведет к улучшению отражения событий и сделок в финансовой отчетности данной компании.

В финансовой отчетности необходимо раскрывать влияние изменений в учетной политике на показатели чистой и нераспределенной прибыли, отдельные статьи актива, обязательств и капитала компании. Стандарт специально подчеркивает, какие новые подходы к учетной политике не признаются ее изменениями и не требуют соответствующего раскрытия изменений в финансовой отчетности. К ним относятся:

- принятие учетной политики для событий или сделок, отличающихся по существу от ранее происходивших событий и сделок;
- принятие новой учетной политики для событий и сделок, которые не происходили ранее или не были существенными;
- принятие политики переоценки активов, которая хотя и является изменением учетной политики, но рассматривается как переоценка и раскрывается иначе.

Изменения в учетной политике подлежат раскрытию в финансовой отчетности.

Подход к изменениям в учетной политике предусматривает ретроспективный вариант, при котором финансовые отчеты о прибылях и убытках, о нераспределенной прибыли, включая сравнительную информацию за предыдущие периоды, представляются таким образом, как если бы новая учетная политика использовалась всегда.

Изменения в учетной политике применяются к отчетности за текущий период и всей сравнительной информации, которая пересчитывается в соответствии с новой учетной политикой. Корректировка по новой учетной политике для тех периодов, которые не приводятся в сравнительной информации отчета, заключается в изменении

сальдо нераспределенной прибыли на начало первого периода, для которого в отчете приводится сравнительная информация.

Ретроспективные сводки финансовой информации также подлежат пересчету в соответствии с новой учетной политикой, но ретроспективные расчеты производятся только в случаях, если их можно практически осуществить.

Мы уже сталкивались с аналогичным примером расчета для отражения в отчетности влияния исправлений существенных ошибок. Иллюстрация данного подхода в цифровом примере не приводится.

Ретроспективный вариант представления информации об изменениях в учетной политике может применяться только тогда, когда любые суммы пересчета, относящиеся к предшествующим периодам, могут быть надежно определены.

В случаях, когда изменения в учетной политике оказывают существенное влияние на текущий и предшествующие отчетные периоды или когда такое влияние ожидается в будущем, в финансовой отчетности необходимо раскрыть:

- причины изменений и суммы корректировок для текущего и для каждого из предшествующих периодов, включаемых в сравнительную информацию, а также сумму корректировки, относящуюся к предшествующим периодам, не включенным в сравнительную информацию;
- сведения о том, что сравнительная информация не пересчитывалась из-за практической невозможности пересчета.

Альтернативный подход к изменениям в учетной политике может применяться только тогда, когда ретроспективные расчеты относительно предшествующих периодов практически неосуществимы, соответствующие суммы невозможно определить.

Альтернативный подход заключается в том, что корректировки, возникающие из-за изменения учетной политики, включаются в расчет чистой прибыли (убытка) за текущий отчетный период, а сравнительная информация приводится в том виде, в котором она представлялась в отчетности за соответствующие предыдущие периоды.

Стандарт предполагает, что компания постарается раскрыть дополнительную прогнозную информацию с корректировкой сравнительных показателей на суммы изменений в учетной политике в порядке, предусмотренном основным подходам.

Изменения в учетной политике представляются в перспективном варианте только в случаях, когда суммы, подлежащие включению в чистую прибыль (убыток), не могут быть обоснованно и надежно определены. Перспективный вариант состоит в том, что учетная политика применяется только к операциям, проведенным после даты ее изменения. Никакие корректировки показателей нераспределенной прибыли предшествующих и текущего периодов не производятся.

В финансовой отчетности необходимо раскрывать причины изменений и сумму корректировок, признанной в чистой прибыли (убытке) за текущий период, а также суммы корректировок, проведенные в прогнозной сравнительной информации и в сальдо нераспределенной прибыли. Если представление прогнозной информации неосуществимо, об этом следует указать в примечаниях к финансовой отчетности.

ИНФОРМАЦИЯ О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРИБЫЛИ

В МСФО-12 "Налоги на прибыль" излагаются инструкции для учета налогов на прибыль. Он рассматривает порядок учета всех национальных и иностранных налогов, базой для которых служит налогооблагаемая прибыль, а также налоги на прибыль,

удерживаемые у источников выплаты, такие как налоги на дивиденды. Стандарт предусматривает необходимость учета не только налогов, подлежащих выплате или, наоборот, возмещению, но и налоговых последствий сделок и других событий в хозяйственной деятельности компании. В связи с этим возникают такие понятия, как "отложенные налоговые обязательства" и "отложенные налоговые требования", с которыми необходимо серьезно разобраться.

Они исходят из того, что международные стандарты финансовой отчетности устанавливают правила признания доходов и расходов и, следовательно, правила их отражения в общей прибыли (убытке) за отчетный период, которые отличаются от правил включения доходов и расходов в налогооблагаемую прибыль (убыток). Чаще всего не совпадают время их признания в финансовой отчетности и время их включения в налогооблагаемые показатели. Но есть и такие доходы и расходы, которые не включаются в налогооблагаемую прибыль. И наоборот, есть такие доходы и расходы, которые не учитываются в отчете о прибылях и убытках, а относятся, например, на счета собственного капитала, но при этом включаются в налогооблагаемую прибыль. Международные стандарты финансовой отчетности устанавливают единые для всех правила признания доходов и расходов в общей прибыли (убытке) любых организаций, а национальное налоговое законодательство существенно различается в разных странах, что создает дополнительные трудности для признания в финансовой отчетности отложенных налоговых обязательств и требований.

Разница в подходах при определении налога на учетную прибыль и налогооблагаемую прибыль должна учитываться в финансовой отчетности. При этом должны быть выявлены все возникающие временные (и иные) разницы, рассчитано и отражено в отчетности любое их расхождение с суммой текущего начисления налога на прибыль и рассчитанной текущей величины налогооблагаемой прибыли (убытка).

Отложенные налоговые обязательства - это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих отчетных периодах и возникшие в связи с наличием налогооблагаемых временных разниц. В общем случае они признаются за счет уменьшения чистой прибыли отчетного периода или уменьшения суммы собственного капитала и отражения в отчетном балансе статьи "Отложенные налоговые обязательства". При уменьшении сумм налогооблагаемых временных разниц это уменьшение проводится на увеличение текущих налоговых обязательств и уменьшение отложенных налоговых обязательств. Счета прибылей и убытков и собственного капитала уже не затрагиваются, как показано на схеме.

Отложенные налоговые требования - это суммы налога на прибыль, подлежащие возмещению в будущих отчетных периодах и возникающие в связи с наличием вычитаемых временных разниц и некоторых других обстоятельств. В общем случае они признаются за счет уменьшения налога на прибыль в отчетности о прибылях и убытках или увеличения суммы собственного капитала и отражения в отчетном балансе статьи "Дебиторская задолженность по отложенным налоговым требованиям". При уменьшении сумм вычитаемых временных разниц на сумму рассчитанного налога уменьшаются налоговые требования с одновременным уменьшением текущих обязательств по расчетам с бюджетом, как показано на схеме.

Временные разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой. В МСФО-12, в отличие от его прежней редакции, временные разницы определяются по балансовой стоимости, а не по суммам налога на прибыль, вы-

текающим из этих разниц, как в прежнем стандарте. Налоговой базой актива или обязательства называется сумма, по которой данный актив или обязательство учитывается при налогообложении прибыли.

Налоговая база актива - это сумма, которая вычитается из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит компания после того, как она возместит стоимость актива. Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, его налоговая база равна его балансовой стоимости. Если стоимость актива не влияет на обложение соответствующих экономических выгод, налоговая база актива равна нулю. Если по долгосрочному активу начислено амортизации за период его применения 28%, то его налогооблагаемая база равна 72%, то есть равна его непроамортизированной стоимости.

Налоговая база обязательства равняется его балансовой стоимости за вычетом суммы, не подлежащей налогообложению в будущих периодах. Например, аванс в счет будущей продажи. Его налоговая база, как обязательства, будет равна его балансовой стоимости за вычетом той суммы дохода, которая не будет объектом налогообложения в будущих периодах. Так, из суммы дохода будет вычтена себестоимость товара, предполагаемого к продаже.

Временные разницы по своей сути подразделяются на налогооблагаемые и вычитаемые.

Налогооблагаемыми временными разницами называют такие, которые приводят к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли или налогового убытка в будущих отчетных периодах по факту возмещения или погашения балансовой стоимости актива или обязательства.

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) - это сумма прибыли (убытка) за период, рассчитанная по правилам налогообложения, установленным для определения налога на прибыль. Расходами по налогу на прибыль или возмещением налога называется совокупная сумма текущего и отложенного налога, включенная в расчет чистой прибыли (убытка) за отчетный период.

Вычитаемыми временными разницами называют такие, которые вычитаются при расчетах налогооблагаемой прибыли или налогового убытка будущих отчетных периодов после возмещения или погашения балансовой стоимости актива или обязательства.

Учет текущих налоговых обязательств (требований). Текущий налог за данный и предыдущий периоды должен признаваться в качестве обязательства, равного неоплаченной сумме налога. Если уже оплаченная сумма налога за данный и предыдущий периоды превышает подлежащую оплате за эти периоды, то сумма превышения признается в качестве обязательства, равного неоплаченной сумме налога. Если уже оплаченная сумма налога за данный и предыдущий периоды превышает подлежащую оплате за эти периоды, то сумма превышения признается в качестве текущих дебетовых требований по расчетам с бюджетом. Когда налоговый убыток используется для погашения текущей задолженности за предыдущий период, компания признает эту выгоду в качестве актива в том периоде, в котором возник данный налоговый убыток.

Краткосрочные налоговые обязательства или требования по налогам за текущий и предшествующий периоды оцениваются в сумме, которую предполагается заплатить налоговым органам или возместить за их счет по налоговым ставкам и налоговым пра-

вилам (законодательству), которые действовали или в основном действовали по состоянию на отчетную дату.

ПРИЗНАНИЕ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И ТРЕБОВАНИЙ

Налогооблагаемые временные разницы. Когда балансовая стоимость актива превышает его налоговую базу, сумма налогооблагаемых экономических выгод будет превышать величину, вычитание которой разрешается в целях налогообложения. Это и есть сумма налогооблагаемой временной разницы, а сумма налога с нее, который будет оплачен в будущих отчетных периодах, является суммой отложенного налогового обязательства. Стандарт требует, чтобы отложенные налоговые обязательства признавались для всех налогооблагаемых временных разниц, за некоторыми исключениями, которые описаны в МСФО-12.

Некоторые обстоятельства, ведущие к образованию налогооблагаемых временных разниц:

- процентные доходы включаются в учетную прибыль, а это вся чистая прибыль (убыток) компании до вычета расходов по налогу на основе распределения по времени получения, а в налогооблагаемую прибыль они включаются по кассовому методу. То же касается и процентов, учитываемых как затраты по займам;

- выручка от продажи товаров включается в учетную прибыль при отпуске товаров, а в налогооблагаемую прибыль - по кассовому методу, то есть по мере поступления денежных средств;

- сумма амортизации, рассчитанная для налогообложения, может отличаться от той, которая использована при определении учетной прибыли (убытка). Могут отличаться сами методы амортизационных отчислений. Если налоговая амортизация ускоряется по сравнению с учетной, это ведет к признанию отложенного налогового обязательства. Если, наоборот, учетная амортизация ускоряется по сравнению с налоговой, это находит выражение в отложенном налоговом требовании;

- авансовые расходы уже вычтены по кассовому методу при расчете налогооблагаемой прибыли;

- затраты на разработку вычтены при определении налогооблагаемой прибыли в том отчетном периоде, в котором они возникли, но фактически они капитализированы и будут амортизироваться в учетной прибыли будущих отчетных периодов.

И это далеко не полный перечень обстоятельств, являющихся причиной образования налогооблагаемых временных разниц.

Налогооблагаемые временные разницы при объединении компаний возникают в случае, когда балансовая стоимость актива увеличивается до справедливой стоимости при приобретении компании, а корректировка стоимости для целей налогообложения не производится.

Налогооблагаемые временные разницы могут возникать, когда нереализованные убытки, полученные от операций внутри консолидируемой группы компаний, ликвидируются путем включения их в балансовую стоимость запасов или основных средств, а также когда нераспределенная прибыль дочерних и ассоциированных компаний (и по совместной деятельности) включается в сводную нераспределенную прибыль, а налоги с этой прибыли будут выплачиваться после ее получения материнской компанией.

Стандарт запрещает признание отложенного налогового обязательства, если оно возникает из стоимости деловой репутации, амортизация которой не вычитается при

налогообложении, и если материнская компания либо иной инвестор могут контролировать время восстановления временной разницы по нераспределенной прибыли.

Первоначальное признание актива или обязательства или учет их по справедливой стоимости могут вызвать появление налогооблагаемых временных разниц, если эти признания и оценки в финансовом учете отличаются от условий их налогообложения.

Вычитаемые временные разницы возникают в связи с оттоком из компании ресурсов, содержащих экономические выгоды, при котором некоторые суммы могут подлежать вычету из налогооблагаемой прибыли в будущих отчетных периодах. Временная разница между балансовой стоимостью обязательства и его налоговой базой порождает в отношении налогов отложенное налоговое требование, которое будет возмещаться при налогообложении прибыли в будущих отчетных периодах.

Стандарт требует, чтобы отложенные налоговые требования признавались для всех вычитаемых временных разниц в той мере, в какой существует вероятность того, что будет получена налогооблагаемая прибыль, достаточная для погашения отложенных налоговых требований.

Рассмотрим некоторые параметры, в результате которых возникают вычитаемые временные разницы:

- фактическая себестоимость запасов, проданных до отчетной даты, вычитается при определении учетной прибыли в момент их отпуска покупателю, а при налогообложении вычитается после получения денег за продажу;

- накопленная амортизация актива, показанная в финансовой отчетности, превышает амортизацию, принимаемую при налогообложении;

- отложенный в балансе доход, уже включенный в налогооблагаемую прибыль;

- сумма уменьшения стоимости актива до чистой стоимости реализации, которая не принимается при налогообложении до фактической продажи актива;

- сумма уменьшения балансовой стоимости краткосрочных инвестиций или финансовых инструментов до их справедливой стоимости, не принимаемая для целей налогообложения;

- нереализованная прибыль, возникающая в результате сделок внутри консолидированной группы компаний, исключенная из балансовой стоимости запасов или основных средств, но не учтенная при налогообложении прибыли в данном периоде;

- отрицательная деловая репутация, доход от которой не принимается при налогообложении. Стандарт не разрешает признавать отложенное налоговое требование по этой временной разнице.

Сумма отложенных налоговых требований, так же как и сумма отложенных налоговых обязательств, должна отражать налоговые последствия, которые возникли бы при том способе возмещения или погашения балансовой стоимости активов и обязательств, который компания предполагает применить. Стандарт запрещает дисконтировать суммы отложенных требований и отложенных налоговых обязательств.

МСФО-12 указывает на необходимость отразить сумму налога на прибыль в отчете о прибылях и убытках, а также раскрыть ее основные компоненты. К ним относятся:

- текущий налог на прибыль, подлежащий оплате в данном отчетном периоде;

- отложенный налог на прибыль из-за возникших в данном отчетном периоде временных разниц и уменьшения остатка отложенного налога;

- отложенный налог, возникший в связи с изменением ставки налога, уточнением и признанием отложенных налоговых требований, изменениями в учетной политике.

Текущий и отложенный налоги должны признаваться в качестве дохода или расхода и включаются в чистую прибыль или убыток в данном отчетном периоде, если они не должны признаваться на счете капитала. Если текущий или отложенный налог относится непосредственно к тем статьям, которые в данном или другом отчетном периоде отражались на счете капитала, то суммы налога также относятся на дебет или кредит счета капитала.

Иногда бывает трудно определить сумму текущего или отложенного налога, подлежащего учету на счете капитала. В таком случае суммы налогов распределяются на пропорциональной или иной основе, которая обеспечивает более правильное их распределение в конкретных условиях.

Текущие налоговые обязательства (требования) отражаются в отчетном бухгалтерском балансе отдельно от отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований. В балансе не разрешается отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые требования отражать в составе краткосрочных статей баланса, если разделение их на краткосрочные и долгосрочные проводится в отчетном балансе на регулярной основе.

Расходы по налогу, включаемые в чистую прибыль (убыток) за отчетный период, представляют в отчете о прибылях и убытках. Курсовые валютные разницы, возникающие по отложенным налоговым обязательствам или отложенным налоговым требованиям, отражаются в отчете о прибылях и убытках, если такое представление информации считается наиболее приемлемым для пользователей финансовой отчетности.

Основные элементы расхода по налогу должны раскрываться в финансовой отчетности отдельно, как показано на схеме.

Текущие расходы по налогу и любые корректировки к ним по предыдущим отчетным периодам	Отложенный расход по налогу, связанный с образованием и восстановлением временных разниц	Отложенные расходы по налогу, связанные с изменением налоговых ставок или введением новых налогов на прибыль	Суммы выгоды, возникшей от ранее признанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предшествующего периода отдельно для текущего и отложенного налога	Суммы расхода по налогу, возникшие при исправлении существенных ошибок или в результате изменений в учетной политике
---	--	--	---	--

Подлежит раскрытию в финансовой отчетности следующая дополнительная информация:

- текущий и отложенный налог, отнесенный на счет капитала;
- причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- суммы или совокупная сумма вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и налоговых кредитов, по которым не отражались (не признавались) отложенные налоговые требования;
- суммы или совокупная сумма временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние и ассоциированные компании, участие в совместной деятельности, по которым налоговые обязательства не признаны.

Необходимо раскрывать налоговые расходы, возникшие в связи с прекращением деятельности в соответствующем направлении, а также сумму отложенного налогового требования с указанием причин, послуживших основой для его признания, если его

реализация зависит от будущей налогооблагаемой прибыли, возникающей в результате восстановления временных разниц или при наличии убытка в текущем (предшествующем) отчетном периоде.

При объяснении зависимости между расходом по налогу и учетной прибылью используют применяемую ставку налога на прибыль, внутреннюю ставку, объединяющую ставки общенациональных и местных налогов, среднюю действующую ставку налога на прибыль. Последняя равна расходу по налогу, разделенному на учетную прибыль. Вспомним, что учетной прибылью называется показатель, равный сумме чистой прибыли по отчету, увеличенной на сумму расхода по налогу на прибыль.

Взаимозачет налоговых обязательств и требований по текущим платежам возможен, если у компании имеется законное право на проведение такого зачета. Оно возникает, если платежи взимаются одним налоговым органом и компания получила разрешение произвести (или получить) чистый единый платеж. В сводной финансовой отчетности также можно зачесть текущие налоговые обязательства и требования разных компаний, если на то получено согласие налоговых органов.

Компания может и должна проводить взаимозачет отложенных налоговых требований и отложенных налоговых обязательств, если она имеет законное право проводить взаимозачет текущих налоговых требований и обязательств и если эти отложенные требования и обязательства относятся к одному налогоплательщику - юридическому лицу и к налоговым платежам, взыскиваемым одним налоговым органом. В сводной финансовой отчетности можно проводить взаимозачет отложенных налоговых требований и отложенных налоговых обязательств нескольких компаний-налогоплательщиков, если все они приписаны к одному и тому же налоговому органу и если все эти компании согласились одновременно в каждом будущем периоде реализовать активы и погашать обязательства, на основе которых возникли отложенные налоги, и намерены погашать текущие налоговые обязательства и требования по сальдированным суммам.

ОСНОВЫ СЕГМЕНТНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Многие крупные акционерные общества производят всевозможные товары, оказывают разнообразные услуги, осуществляют торговую, посредническую финансовую деятельность на предприятиях с различным техническим уровнем, разной рентабельностью, имеющих различные перспективы дальнейшего развития. Производство и продажа товаров совершаются в различных географических зонах, государствах, территориальных районах, что также накладывает свой отпечаток на результаты хозяйственной деятельности. Информация об этих особенностях представляет весьма значительный интерес для многих пользователей финансовой отчетности. Цель МСФО-14 "Сегментная отчетность" - регламентировать предоставление компаниями отчетности о сегментах деятельности, с тем чтобы помочь пользователям финансовой отчетности лучше понять показатели работы компании, оценить существенные риски и выгоды в ее деятельности, найти наиболее обоснованные решения относительно данной компании. МСБУ-14 устанавливает, что сегментную отчетность должны представлять только те компании, долевые или долговые ценные бумаги которых свободно обращаются на открытом рынке или которые готовятся к выпуску долевых или долговых ценных бумаг (находятся в процессе выпуска) на открытый фондовый рынок.

Стандарт предусматривает два вида отчетных сегментов: хозяйственные сегменты и географические сегменты. Для определения этих сегментов предлагается использовать внутреннюю организационную структуру компании и систему ее внутренней отчетности. Если внутренние сегменты компании основаны не на требуемых стандартом группах связанных товаров (услуг) или не на географическом расположении объектов, для определения отчетных сегментов необходимо рассматривать следующий (нижний) уровень внутрифирменной сегментации. При выборе отчетных сегментов компания самостоятельно классифицирует основания для отнесения сегментов к первичной и вторичной группам. Для вторичной группы отчетных сегментов требуется раскрывать значительно меньше информации, чем для первичных отчетных сегментов.

Небольшие внутренние сегменты можно объединять друг с другом, если они имеют значительное число общих факторов, присущих определениям хозяйственного или географического сегментов. Общий доход от операций с внешними покупателями и клиентами для всех отчетных сегментов компании вместе должен составлять не менее 75% общего дохода данной компании. Если этот норматив не соблюдается, необходимо определить дополнительные отчетные сегменты и обеспечить необходимый нормативный показатель. В общем случае к отчетным сегментам относят подразделения компании, которые получают не менее 10% доходов от продаж и от операций с другими сегментами относительно совокупного дохода всех сегментов компании; имеют не менее 10% от прибыли всех сегментов компании; стоимость активов которых составляет не менее 10% от стоимости активов всех сегментов. Круг отчетных сегментов ограничивается теми, которые получают большую часть своих доходов от продаж внешним покупателям и клиентам.

Сегментная отчетность должна представляться в полных комплектах публикуемой финансовой отчетности, которые, как известно, состоят из отчетного бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, отчета об изменениях в капитале и примечаний к отчетности.

В финансовой отчетности, консолидирующей финансовую отчетность компаний, сегментная отчетность представляется только в составе сводной финансовой отчетности. Но если дочерняя компания имеет ценные бумаги, свободно обращающиеся на рынке, она представляет сегментную отчетность и в своей отдельной финансовой отчетности.

Компания, которая объединяет финансовую отчетность компаний со свободно обращающимися на рынке ценными бумагами и финансовую отчетность ассоциированных и иных компаний, в которых она имеет финансовые интересы, сегментную отчетность представляет только в составе объединенной финансовой отчетности данной компании. Аналогично, если какая-либо ассоциированная компания имеет ценные бумаги, свободно обращающиеся на фондовом рынке, она представит сегментную отчетность в своей собственной финансовой отчетности.

Отчетный сегмент - это хозяйственный или географический сегмент, который определяется по признакам, указанным ниже, по которому представляется сегментная информация в соответствии с МСФО-14.

Хозяйственный сегмент представляет собой часть операций компании, направленных на производство товаров и услуг, и подвержен рискам и выгодам, отличающим его от рисков и выгод других хозяйственных сегментов. Хозяйственный сегмент не должен включать товары и услуги со значительно отличающимися рисками и выгода-

ми. Наоборот, товары и услуги, включенные в один хозяйственный сегмент, должны быть сходными по большинству факторов.

Географический сегмент представляет собой часть операций компании по производству товаров и услуг в конкретной экономической среде, который подвержен рискам и выгодам, возникающим в этой среде и отличающимся от рисков и выгод сегментов, действующих в других экономических условиях. Географическим сегментом может быть одна страна, группа стран или регион внутри страны. Риски и прибыли компании зависят от расположения ее производства или деятельности по оказанию услуг, то есть от расположения ее операций. Но они могут зависеть и от расположения ее рынков и клиентов. Выбор географического сегмента может быть проведен как по месту расположения операций, так и по месту расположения рынков и клиентов.

Хозяйственный сегмент	Географический сегмент
Характер товаров или услуг	Сходство экономических и политических условий
Характер производственных процессов	Отношения между операциями в разных географических районах
Тип или класс клиентов, потребителей товаров или услуг	Территориальная близость операций
Методы, используемые для распространения товаров и предоставления услуг	Правила валютного контроля
Характер регулирующей среды: банковские, страховые, коммунальные организации	Валютные риски
	Другие специальные риски, связанные с операциями в конкретном районе

При выборе сегментов необходимо руководствоваться данными об организационной структуре компании, которые помогут определить, на чем должны основываться ее географические сегменты - на расположении активов компании или расположении ее клиентов. Выбор состава хозяйственных и географических сегментов, классификация их на первичные и вторичные зачастую основываются на субъективных решениях руководства компании. При выборе отчетных сегментов не следует забывать о пользователях финансовой отчетности. Нужно позаботиться о том, чтобы сегментная отчетность была уместной, надежной и сопоставимой во времени.

Доходы, расходы и результаты отчетного сегмента. Доходы сегмента представляют собой сумму той части доходов компании, которая может быть обоснованно отнесена к доходам данного сегмента, а также доходам, непосредственно полученным в операциях, проведенных самим сегментом. Доходы подразделяются на доходы, полученные от внешних клиентов, и доходы, полученные от других сегментов своей компании.

Доходы сегмента включают долю в доходах совместного предприятия, а также долю сегмента в прибылях ассоциированных компаний, совместных предприятий и в других инвестициях, учтенных по методу долевого участия, если эти доходы (убытки) включены в консолидированный доход или общий доход отчитывающейся компании.

В доходы сегмента не включают результаты чрезвычайных событий, а также доход от дивидендов и процентов, в том числе полученный от других сегментов, прибыли от продажи инвестиций или от погашения долгов, если только операции сегмента не носят главным образом финансового характера.

Расходы сегмента включают расходы, возникшие непосредственно в результате операционной деятельности сегмента, и обоснованную часть соответствующих расходов, которые могут быть распределены на данный сегмент. Расходы сегмента включают обоснованную долю расходов на внешние продажи и операции, а также на операции с другими сегментами данной компании. Расходы компании, проведенные от имени сегмента, относящиеся к его операционной деятельности, должны быть отнесены на данный сегмент, если они могут быть однозначно идентифицированы.

В расходы сегмента включается доля расходов совместного предприятия, которая относится к данному сегменту, если она учитывается по методу пропорционального сведения. В отчетности сегмента, преимущественно проводящего финансовые операции, процентный доход и процентный расход могут быть отражены как сальдированная сумма.

В расходы сегмента не включаются: результаты чрезвычайных обстоятельств; суммы процентов, убытки от продажи инвестиций и погашения долгов, если операции сегмента не являются преимущественно финансовыми; доля компании в убытках ассоциированных, совместных и иных компаний (в других инвестициях), учтенных по методу долевого участия; расходы по налогу на прибыль; общие административные и иные расходы всей компании.

Сегментные результаты (результаты сегмента) определяются сопоставлением его доходов и расходов. Корректировки на долю меньшинства в прибыли (убытках) при расчетах сегментных результатов не принимаются во внимание.

Активы и обязательства отчетного сегмента, включаемые в сегментную отчетность в соответствии с МСФО-14.

Активы сегмента включают краткосрочные активы - запасы, дебиторскую задолженность, денежные средства, которые используются в операционной деятельности сегмента, основные средства, нематериальные активы, но не включают те активы, которые используются для общих целей компании и для управления ею. Активы, используемые двумя или несколькими сегментами в той части, которая обоснованно и надежно определена как часть активов данного сегмента, включаются в его отчетность.

К активам сегмента относятся задолженность по займам, инвестиции и другие доходные статьи, если в результаты данного сегмента включаются проценты и дивиденды, получаемые как доходы. Инвестиции, учтенные по методу долевого участия, если прибыли (убытки) по ним формируют сегментные результаты, а также инвестиции в совместные предприятия, учитываемые по методу пропорционального сведения, также отражаются в составе активов сегмента.

Амортизируемый актив, по которому амортизационные отчисления относятся на расходы сегмента, а также деловая репутация, амортизируемая за счет сегмента, включаются в его активы.

Активы сегмента оцениваются по балансовой стоимости за вычетом отчислений, амортизации и других регулирующих статей и не включают дебиторской задолженности по расчетам, связанным с налогообложением прибыли.

Обязательства сегмента состоят из кредиторской задолженности поставщикам, авансовых поступлений, начисленных обязательств, таких как резервы на гарантийное обслуживание, относящихся к товарам и услугам у данного сегмента. Обязательства по займам и кредитам отражаются в отчетности сегмента только тогда, когда проценты по ним оплачиваются за счет результатов деятельности данного сегмента. Обязательства по налогу на прибыль в отчетность сегмента не включаются.

Учетная политика сегмента не отличается от общей учетной политики компании, если только не существует специальной учетной политики для сегмента, которая дополняет общую учетную политику. В оценку активов и обязательств сегмента включаются все корректировки, связанные с переоценкой и другими процедурами. В консолидированной (сводной) финансовой отчетности при составлении сегментной отчетности в расчет не принимаются взаимные зачеты и погашения внутригрупповых операций и сальдо.

В специальной учетной политике для сегмента определяются правила распределения доходов и расходов по сегментам, методы оценки взаимных расчетов между сегментами, состав расходов и доходов сегмента и т.п.

ИНФОРМАЦИЯ О ПРИБЫЛИ НА АКЦИЮ

Для упорядочения представляемой компаниями информации о размерах прибыли на одну обыкновенную акцию, которая используется для сопоставления результатов деятельности компании в разных отчетных периодах или различных компаний в одном и том же отчетном периоде, МСФО-33 "Прибыль на акцию" устанавливает общие для всех правила расчетов данного показателя, в особенности знаменателя формулы "прибыль, разделенная на количество акций". В соответствии со стандартом его обязаны применять компании, обыкновенные акции которых или финансовые инструменты, в них конвертируемые, обращаются на открытом рынке ценных бумаг или которые начали процесс размещения своих акций и финансовых инструментов на них на рынке.

Закрытые акционерные общества и другие организации, акции которых или финансовые инструменты не обращаются на свободном рынке ценных бумаг, не обязаны применять МСБУ-33. Но если они в своей финансовой отчетности приводят информацию о прибыли на акцию, они обязаны раскрывать эту информацию, руководствуясь названным стандартом. Это обеспечивает сопоставимость финансовой отчетности различных компаний.

В консолидированной финансовой отчетности, представленной одновременно с финансовой отчетностью материнской компании, отражаются показатели прибыли на акцию, что исключает необходимость отражения таких же показателей в отчетности материнской компании. В этом стандарт исходит из понимания того, что пользователи финансовой отчетности проявляют интерес к результатам всей группы в целом.

Базовый показатель прибыли на акцию необходимо рассчитывать делением чистой прибыли (убытка) за отчетный период на средневзвешенное число обыкновенных акций в этом периоде.

Для расчета базовой прибыли на акцию чистая прибыль (убыток), признанная по отчету за данный период, включая и расходы на выплату налогов, уменьшается на сумму дивидендов на привилегированные акции. Чистый убыток на сумму этих дивидендов увеличивается. Сумма дивидендов на привилегированные акции состоит из любых дивидендов по некумулятивным привилегированным акциям, объявленным за

отчетный период, и дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям, которые должны быть по ним начислены независимо от того, объявлялись эти дивиденды или нет. Сумма дивидендов за данный отчетный период не должна включать любые суммы дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям за предыдущие отчетные периоды, которые были объявлены или выплачены в течение данного отчетного периода.

Базовый показатель количества акций за отчетный период должен равняться средневзвешенному числу обыкновенных акций, находившихся в обращении в течение данного отчетного периода. Средневзвешенное количество акций в обращении определяется их количеством на начало отчетного периода плюс количество размещенных акций за период минус количество выкупленных акций в течение периода. Эти показатели умножаются на взвешенный временной коэффициент, который рассчитывается делением количества дней, в течение которых акции находятся в обращении, на общее количество дней в отчетном периоде. Взвешенный временной коэффициент можно определять на основе приблизительного расчета не по дням, а по месяцам нахождения акций в обращении.

Обыкновенные акции, частично оплаченные при размещении, включаются в расчет в той части, в какой они имели право на участие в дивидендах, приходящихся на полностью оплаченные акции. Обыкновенные акции, которые считаются размещенными после выполнения некоторых условий, включаются в расчет средневзвешенного количества акций с момента полного выполнения всех условий их размещения.

При капитализации акций, или размещении их на льготных условиях, или при дроблении акций новые обыкновенные акции размещаются среди существующих акционеров без возмещения, то есть имеет место факт выпуска обыкновенных акций в обращение без соответствующего увеличения активов. Такие акции принимаются в расчет средневзвешенного количества акций так, как будто это событие произошло в самом начале раннего из представленных периодов. В среднегодовом расчете они включаются в число акций, представленных в расчетах предыдущего периода, - с учетом этих акций корректируется показатель прибыли на акцию за предшествующий период.

На покупку обыкновенных акций заключаются договоры в виде опционов, варрантов, облигаций и других форм контрактов, которые подлежат конвертации в акции компании. По конвертируемым контрактам их владельцы обычно получают проценты, выплаты которых прекращаются после обмена их на акции. Это ведет к увеличению чистой прибыли к распределению и несколько увеличивает размеры прибыли на акцию.

Расчет разводненной прибыли предполагает, что за период чистая прибыль (убыток), которая распределяется на обыкновенные акции, должна корректироваться: на сумму дивидендов на контракты с разводняющим эффектом, которые были вычтены при расчетах чистой прибыли; на сумму процентов, начисленных за период по контрактам с разводняющим эффектом, конвертированных в обыкновенные акции; любых других изменений в доходах и расходах, которые могут быть вызваны конвертацией в обыкновенные акции контрактов с разводняющим эффектом. Сумма прибыли за счет экономии на процентах и других вычетах по конвертируемым контрактам (в обыкновенные акции) рассчитывается с учетом налогов, относящихся к этим выплатам.

Чистая прибыль от непрекращающейся деятельности, которая применяется в сравнительном расчете, есть чистая прибыль от обычной деятельности после вычитания дивидендов по привилегированным акциям и корректирования ее на результаты чрезвычайных ситуаций, воздействия фундаментальных ошибок и изменения учетной политики. Эти вопросы комментировались в начале данной главы.

При расчетах показателя "прибыль на акцию" чистую прибыль за отчетный период, как показано в вышеприведенном примере, используют для определения эффекта от выполнения конвертируемых в акции контрактов: вызывают они разводняющий или антиразводняющий эффект.

Конвертируемые в обыкновенные акции контракты в случае, когда их конвертация увеличивает прибыль или уменьшает убыток на акцию, считаются антиразводняющими. При расчетах выявление разводняющего или антиразводняющего эффекта осуществляется для каждого выпуска таких контрактов, даже для каждой серии отдельно. Следует иметь в виду, что антиразводняющий эффект по каким-либо контрактам при расчете разводненной прибыли на акцию игнорируется. Более того, с целью максимизировать разводнение базисной прибыли на акцию стандарт рекомендует рассматривать конвертируемые контракты в обратной последовательности - от имеющих наибольший разводняющий эффект до имеющих наименьший разводняющий эффект, если от последовательности их рассмотрения может зависеть величина разводняющего эффекта.

Расчет количества акций с разводняющим эффектом определяется условиями опционов, варрантов, облигационных и иных контрактов, предполагающих их конвертирование в обыкновенные акции. Для расчета разводненной прибыли на обыкновенную акцию к средневзвешенному количеству обыкновенных акций в обращении (как для расчета базовой прибыли на акцию) прибавляется средневзвешенное количество обыкновенных акций, которые будут выпущены при конвертации в акции контрактов с разводняющим эффектом.

Контракты считаются конвертируемыми в обыкновенные акции либо на начало отчетного периода, либо на дату их выпуска, если она наступает позже отчетной даты. Обыкновенные акции, выпуск которых по контракту обусловлен определенными обстоятельствами, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию после наступления этих обстоятельств, то есть после выполнения условий выпуска. Обыкновенные акции по контрактам с отложенным размещением включаются в расчеты на начало отчетного периода или на дату заключения конвертируемого контракта, если он заключен позже начальной отчетной даты. Если условия оказались невыполненными, то расчеты по таким контрактам проводятся при допущении, что конечная дата отчетного периода является датой окончания периода действия условий контракта. Если условия контракта не выполняются до истечения периода их действия, такие контракты в расчет не принимаются.

Опционы и другие договоры на покупку акций имеют разводняющий эффект, если в соответствии с ними выпускаются обыкновенные акции по цене, которая ниже справедливой цены. В этом случае справедливая стоимость рассчитывается по средневзвешенным ценам обыкновенных акций в обращении за весь отчетный период. Сам договор опциона или другой договор рассматривается как двойной. В нем вычленяются отдельно та часть, которая оформляет выпуск обыкновенных акций как бы по справед-

ливой цене, и другая часть, которая оформляет выпуск оставшихся обыкновенных акций без цены, то есть как бы не имеющих стоимости.

Если количество обыкновенных акций в обращении или контрактов, конвертируемых в обыкновенные акции, увеличивается, то расчеты базовой и разводненной прибыли для всех предшествующих периодов, представленных в сравнительной информации, должны ретроспективно корректироваться, даже когда такие изменения происходят после отчетной даты, но до представления и публикации финансовой отчетности. Если произошли изменения в использованных допущениях или в конвертации контрактов в обыкновенные акции, то пересчет разводненной прибыли на акцию не производится ни за один из предшествующих периодов, представленных в отчетности.

Раскрытие информации в финансовой отчетности. Информация о базовой и разводненной прибыли на акцию представляется в отчете о прибылях и убытках для каждого класса обыкновенных акций, если они имеют различия в отношении чистой прибыли на акцию. Информация представляется для всех отчетных периодов, показанных в отчетности. Чистый убыток за отчетный период рассматривается как отрицательное значение при расчетах данных о базовой и разводненной прибыли на акцию.

В финансовой отчетности должны раскрываться показатели числителя и знаменателя формулы расчета прибыли на акцию. Базовая и разводненная прибыль должна основываться на сверке этих показателей с чистой прибылью (убытком) за отчетный период. Средневзвешенное количество обыкновенных акций в знаменателе формулы также должно быть обосновано, а базовый и разводненный знаменатели увязаны между собой при помощи взаимной сверки показателей.

ПРОМЕЖУТОЧНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Промежуточная финансовая отчетность в соответствии с МСФО-34 содержит набор финансовых отчетов за период более короткий, чем полный отчетный год данной организации. Промежуточная отчетность может состоять из сокращенных форм финансовых отчетов, хотя не запрещается составлять ее в полном объеме, предусмотренном международными стандартами финансовой отчетности.

Каждый рассматривающий промежуточную финансовую отчетность имел в своем распоряжении годовую финансовую отчетность за предшествующий год. Поэтому примечания к годовой финансовой отчетности не повторяются и не обновляются в промежуточной отчетности. Последняя должна содержать примечания по тем событиям и изменениям, которые произошли после отчетной даты последнего годового отчета и раскрывают результаты деятельности компании в новом отчетном году.

Стандарт не настаивает на обязательном составлении промежуточной финансовой отчетности, полагая, что требование о ее представлении должно содержаться в национальном законодательстве. МСБУ-34 поощряет к представлению промежуточной отчетности, хотя бы за первую половину отчетного года, те компании, ценные бумаги которых свободно обращаются на фондовом рынке. Стандарт рекомендует представлять такую отчетность не позднее чем через 60 дней по завершении промежуточного отчетного периода. Специально подчеркивается, что промежуточная отчетность таких компаний должна составляться в соответствии с требованиями МСФО-34.

Промежуточная финансовая отчетность, не соответствующая стандарту, или отсутствие промежуточной отчетности вообще не означает, что годовая финансовая отчет-

ность компании не соответствует международным стандартам финансовой отчетности, если при составлении последней эти стандарты были применены в полном объеме.

Состав промежуточной финансовой отчетности может быть меньшего объема, чем годовая отчетность. Интересы своевременности представления промежуточной отчетности при оптимальных затратах на ее составление заставляют администрацию компаний приводить в промежуточной отчетности меньший объем информации, чем того требуют международные стандарты и обычная практика представления годовой финансовой отчетности, традиционно применяемая в данной компании.

Стандарт предусматривает возможность сокращения промежуточной финансовой отчетности.

Сжатый формат отчетности предполагает, что в отчет включается каждый из заголовков и промежуточных статей, которые были включены в последнюю годовую финансовую отчетность. Дополнительные статьи включаются в случаях, когда их отсутствие может привести к заблуждениям в оценке финансового положения и финансовых результатов компании.

Если последняя годовая финансовая отчетность представлялась как сводная (консолидированная) отчетность, то и промежуточная финансовая отчетность представляется в сводном варианте.

Поскольку отчет об изменениях в капитале можно представлять в двух формах, в промежуточной отчетности необходимо использовать тот же формат, что использовался при представлении последней годовой финансовой отчетности.

Базисная и разводненная прибыль на акцию должна обязательно раскрываться в промежуточной финансовой отчетности.

К промежуточной финансовой отчетности, представляемой в полном комплекте, предусмотренном МСФО-1 и МСФО-7, нужно представлять все раскрытия и пояснения в полном объеме, предусмотренном всеми международными стандартами финансовой отчетности. Факт составления промежуточной финансовой отчетности в соответствии с МСФО-34 должен быть специально объявлен в примечаниях. Но если отдельные аспекты промежуточной отчетности не отвечают требованиям международных стандартов финансовой отчетности, применимых в данной компании, промежуточную финансовую отчетность нельзя объявлять соответствующей международным стандартам финансовой отчетности.

При оценке существенности представляемой информации в промежуточной финансовой отчетности нужно руководствоваться двумя правилами. Во-первых, не следует раскрывать и отражать в отчетности несущественные данные и статьи. Во-вторых, промежуточная отчетность должна раскрывать информацию за промежуточный период, которая уместна и необходима для понимания финансового положения и результатов деятельности компании в течение данного промежуточного периода. В последний промежуточный период информация, представленная в отчетности за предыдущие отчетные периоды, может существенно измениться. Но если промежуточный отчет за последний период отдельно не представляется, то в годовой финансовой отчетности необходимо дать соответствующие примечания с характеристикой этих изменений, их причинами, величиной и т.п.

Периодичность промежуточной финансовой отчетности может быть полугодовая и квартальная. Бухгалтерский баланс представляется по состоянию на конец текущего

промежуточного периода, а сравнительный бухгалтерский баланс - по состоянию на конец предшествующего отчетного года.

Отчеты о прибылях и убытках представляются за текущий промежуточный период и нарастающим итогом с начала отчетного года. Сравнительные отчетные показатели - за сопоставимый промежуточный период прошлого года и нарастающим итогом с начала прошлого года до даты окончания сопоставимого промежуточного периода.

Отчет о движении денежных средств и отчет об изменениях собственного капитала - нарастающим итогом с начала отчетного периода по дату окончания текущего промежуточного периода. Сравнительные отчетные данные - за сопоставимый промежуточный период, нарастающим итогом с начала прошлого года.

Учетная политика для промежуточной отчетности применяется та же, что и для годовой финансовой отчетности, за исключением изменений, внесенных в учетную политику после годовой отчетной даты. С этой точки зрения промежуточный период следует рассматривать частью годового отчетного периода. Для составления промежуточной отчетности может возникнуть необходимость в уточнении и развитии отдельных разделов учетной политики. Например, об использовании инвентаризации, начислении резервов, проведении переоценки и т.п. Оценки для промежуточной отчетности должны производиться исходя из периода, прошедшего с начала года до даты составления промежуточной отчетности. Но принципы признания активов и обязательств, доходов и расходов в промежуточной отчетности такие же, как применяются при составлении годовой финансовой отчетности. В последующих промежуточных периодах могут возникнуть изменения в оценках отчетных статей, приведенных в предыдущих промежуточных периодах. Такие оценки корректируются в последующей промежуточной отчетности. Ни сам факт представления промежуточной отчетности, ни частота ее представления не должны оказывать никакого влияния на оценки годовых результатов и на содержание информации годовой финансовой отчетности.

Промежуточная финансовая отчетность в течение всего года должна составляться на основе единой учетной политики. Поэтому, если в течение года проводится изменение учетной политики, вся ранее представленная промежуточная финансовая отчетность должна быть представлена повторно с изменениями, вытекающими из новой учетной политики. Сравнительные показатели пересчитываются вновь, если компания придерживается стандартного порядка учета в соответствии с МСБУ-8. Если применяется разрешенный альтернативный метод учета, то сравнительная информация повторно не представляется.

Активы в промежуточной отчетности признаются и оцениваются по тем же правилам и критериям, которые применяются в стандартах для годовой финансовой отчетности. Основные средства и нематериальные активы, если они поступили или выбыли в промежуточный период, соответственно отражаются в промежуточной отчетности. Амортизация за промежуточный период начисляется только на те активы, которые имелись в течение этого периода. Проведения инвентаризации имущества на промежуточные даты, как правило, не требуется, а переоценка основных средств производится только при составлении годовой финансовой отчетности.

Оборотные запасы по возможной чистой стоимости реализации пересчитываются на промежуточные отчетные даты по условиям, сложившимся в соответствующих промежуточных периодах по состоянию с начала года. Допускаются оценка и переоценка оборотных запасов на основе коэффициента продаж и репрезентативной вы-

борки для каждой партии. Для оценки снижения стоимости активов не обязательно применять те сложные методы, которые применяются в конце отчетного года. Рекомендуется анализировать признаки значительного снижения стоимости после годовой отчетной даты для определения необходимости таких расчетов.

Промежуточная отчетность в условиях гиперинфляции составляется так же, как и годовая финансовая отчетность.

Обязательства в промежуточной отчетности отражают так же, как и в годовой отчетности. Признаются существующие обязательства на промежуточную дату. Возможные обязательства по предварительным оценкам, не вытекающие из операций промежуточного периода, не должны отражаться, в особенности когда не ясно, будут ли они отражены в годовой финансовой отчетности.

Резервы признаются, если они вытекают из операций и обстоятельств промежуточного периода, но стандарт не требует применения в промежуточной отчетности тех же критериев признания и оценки резервов, которые применяются в годовой финансовой отчетности. В промежуточной отчетности возможны упрощенные расчеты, но если создание резервов вытекает из операций данного промежуточного периода, их нужно признавать на дату составления промежуточной отчетности, может быть, как уточнение суммы резерва, уже начисленного на предыдущую отчетную дату.

Доходы и расходы в промежуточной отчетности признаются, если они возникли с начала отчетного года в течение периода до промежуточной отчетной даты. Как правило, доходы признаются тогда, когда они возникают. Скидки при продаже крупных партий товаров признаются в промежуточных периодах, если ясно, что они осуществимы. Отклонения в ценах и себестоимости продаж отражаются в промежуточной отчетности так же, как они отражаются в годовой финансовой отчетности. Суммы доходов и расходов, представленные в текущем промежуточном периоде, должны отражать любые изменения в оценках доходов и расходов, представленных в предыдущих промежуточных периодах того же отчетного года, как говорят, "нарастающим итогом" без их ретроспективной корректировки.

ПРИМЕЧАНИЯ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В примечаниях к отчетности или в специальной справке составитель финансовой отчетности обязан указать постоянное местонахождение организации, если оно не совпадает с юридическим адресом, свою материнскую организацию и материнскую организацию всей консолидированной группы организаций.

Нужно дать описание основной деятельности организации, основных операций, осуществляемых ею, и численность персонала в конце отчетного периода или средне-списочную численность, характеризующую объем выполняемых операций.

В примечаниях необходимо показать основные методические подходы к подготовке финансовой отчетности и раскрыть применяемую учетную политику, а также дополнительную информацию, которая: а) требуется в соответствии с отдельными МФСО; б) по мнению составителя, интересна для пользователей и повышает достоверность представляемой отчетности.

Примечания должны быть упорядочены, в формах финансовой отчетности необходимо приводить ссылки на примечания к каждой линейной статье отчета. Обычно каждому примечанию присваивается цифровой код, под которым оно приводится в разделе примечаний. Этот код указывается в форме отчетности против той линейной

статьи отчета, которая раскрывается в данном примечании. Если к раскрытию данной статьи отчета имеют отношение несколько примечаний, в форме отчетности необходимо указать коды всех этих примечаний против той линейной статьи, которую они раскрывают.

Примечания можно группировать по отчетным формам, информация о которых в них раскрывается. Отдельно приводятся примечания к отчетному бухгалтерскому балансу, отдельно к отчетам: о прибылях и убытках; о движении денежных средств; об изменениях в капитале. Но можно все примечания объединять под одной рубрикой. Важно, чтобы примечания могли быстро отыскать пользователи финансовой отчетности.

Содержание примечаний к финансовой отчетности может иметь повествовательно-описательную форму или раскрывать дополнительные цифровые показатели, необходимые для анализа.

Зачастую содержание примечаний включает описательную и цифровую информацию, позволяющую составить более полное представление о раскрываемом элементе отчетности.

В примечаниях необходимо указать на соответствие информации требованиям МСФО, раскрыть основу оценки явления и учетную политику, применяемую для его отражения в отчетности, привести дополнительные аналитические данные и другую информацию финансового и нефинансового характера.

Раскрывая учетную политику, кроме указания на способы оценки операций, явлений и предметов, необходимо описать: порядок признания выручки в отчетности; принципы составления консолидированной финансовой отчетности и методы отражения совместной деятельности и объединения компаний; политику учета и амортизации материальных и нематериальных активов; характеристику подрядной деятельности и учет договоров подряда; отражение в учете финансовых инструментов и инвестиционной собственности, их оценки и переоценки; порядок учета арендованного имущества, материальных запасов. Важную информацию несут сообщения об учетной политике в отношении учета затрат на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, оценочных и капитальных резервов, включая пенсионное обеспечение, правилительственных и муниципальных субсидий.

Следует раскрыть порядок пересчета иностранной валюты и валютных курсовых разниц, методику учета инфляционного фактора, методику распределения затрат по хозяйственным и географическим сегментам деятельности, саму методику определения этих сегментов.

ИНФОРМАЦИЯ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ

Взаимоотношения между связанными сторонами весьма распространены в рыночной экономике. Они могут влиять на результаты деятельности и финансовые результаты компании, представляющей финансовую отчетность. Такое влияние может быть существенным даже тогда, когда между связанными сторонами не осуществлялось никаких операций. Поэтому МСБУ-24 "Раскрытие информации о связанных сторонах" требует, чтобы существенная информация о связанных сторонах, влияние их наличия на результаты хозяйственной деятельности составителя отчета раскрывались в примечаниях к финансовой отчетности.

Для консолидированной финансовой отчетности, которая сама по себе раскрывает существенные взаимоотношения внутри консолидированной группы компаний, дополнительного раскрытия информации не требуется.

В стандарте подчеркивается, что не требуется раскрывать информацию о связанных сторонах:

- в консолидированной финансовой отчетности в отношении операций внутри консолидируемой группы;
- в финансовой отчетности материнской компании, когда она опубликована вместе с консолидированной отчетностью всей группы;
- в финансовой отчетности дочерней компании, находящейся в полной собственности материнской, если последняя зарегистрирована в той же стране и представляет консолидированную финансовую отчетность;
- в финансовой отчетности государственных компаний в отношении их операций с другими государственными компаниями.

Являются связанными сторонами	Не являются связанными сторонами
Компании, прямо или косвенно контролирующие другую компанию, контролируемые другой компанией или находящиеся под общим контролем	Организации, предоставляющие финансовые ресурсы
Ассоциированные компании	Профсоюзы
Частные лица, прямо или косвенно владеющие пакетами голосующих акций, дающих возможность оказывать значительное влияние на компанию, а также их ближайшие родственники	Компании, у которых директором является одно и то же лицо, если оно со значительной вероятностью не может влиять на политику компаний в их взаимных операциях
Директора, старшие должностные лица и ключевой управленческий персонал компании, а также их ближайшие родственники	Отдельные поставщики и покупатели, агенты и посредники даже по крупным сделкам, создающим условия определенной экономической зависимости
Компании, в которых значительные пакеты голосующих акций принадлежат директорам, ключевому управленческому персоналу, ключевым акционерам или лицам, на которых они могут оказывать значительное влияние	Правительственные учреждения и агентства, коммунальные службы и муниципальные органы

Рассматривая те или другие стороны в качестве связанных или зависимых сторон, необходимо обращать внимание не только на юридическую характеристику, но и на содержание имеющихся взаимоотношений. При наличии контроля информация об отношениях контроля между связанными сторонами раскрывается независимо от того, проводились ли между ними какие-либо операции или не проводились. По операциям,

проведенным между связанными сторонами, должна быть раскрыта информация о характеристике операций и их составных элементах.

- Связанная сторона** — сторона является связанной стороной предприятия, если:
- (a) такая сторона прямо или косвенно, через одного или более посредников:
 - (i) контролирует предприятие или находится под его контролем или если предприятие и такая сторона находятся под общим контролем (сюда относятся материнские предприятия, дочерние предприятия и другие дочерние предприятия одного материнского предприятия);
 - (ii) имеет долю в предприятии, обеспечивающую ей значительное влияние на предприятие; или
 - (iii) осуществляет совместный контроль над предприятием;
 - (b) сторона является ассоциированным предприятием (как указано в МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия») данного предприятия;
 - (c) сторона представляет собой совместное предпринимательство, участником которого является предприятие см (. МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве»);
 - (d) сторона входит в состав старшего руководящего персонала предприятия или его материнского предприятия;
 - (e) сторона является близким родственником кого-либо из лиц, указанных в п. (a) или п. (d);
 - (f) сторона является предприятием, которое находится под контролем, совместным контролем или существенным влиянием кого-либо из лиц, указанных в п. (d) или п. (e), либо такие лица имеют, прямо или косвенно, существенное право голоса в данном предприятии;
 - (g) сторона является планом вознаграждений по окончании трудовой деятельности, созданным для работников предприятия или какого-либо иного предприятия, являющегося связанной стороной предприятия.
- Операция между связанными сторонами** — передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами, независимо от того, взимается ли при этом плата.
- Контроль** — право определять финансовую и операционную политику предприятия с целью извлечения выгод от его деятельности.
- Совместный контроль** — это закрепленное в договоре разделение контроля над экономической деятельностью.
- Значительное влияние** — это возможность участвовать в принятии решений по финансовой и производственной политике предприятия, но не контроль над такой политикой. Значительное влияние может достигаться с помощью долевого владения, по уставу или по соглашению.
- 10 При рассмотрении каждого случая отношений, которые могут являться отношениями между связанными сторонами, необходимо обращать внимание на содержание (сущность) таких отношений, а не только на их юридическую форму.
- 11 В контексте настоящего стандарта следующие стороны могут не являться связанными сторонами:
- (a) два предприятия, только потому, что у них общий директор или иной член старшего руководящего персонала, несмотря на пп. (d) и (f) определения связанных сторон;

- (b) два участника совместного предпринимательства только по той причине, что они осуществляют совместный контроль над совместной деятельностью.
 - (c) (i) стороны, предоставляющие финансирование,
 - (ii) профсоюзы,
 - (iii) коммунальные службы,
 - (iv) правительственные учреждения и ведомства,
- только исходя из наличия обычных операций с предприятием (даже если они могут влиять на свободу действий предприятия или участвовать в процессе принятия решений предприятием).
- (d) отдельный покупатель, поставщик, сторона, предоставляющая льготное право по договору о франшизе, дистрибьютор или генеральный агент, с которыми предприятие вступает в большой объем сделок, лишь по причине возникающей в результате этого экономической зависимости.

Примерный перечень операций и их элементов, требующих раскрытия в контексте информации о связанных сторонах

Перечень операций	Перечень элементов операций
Закупки и продажи товаров, включая незавершенные изготовлением	Показатели объема операций в сумме либо в долевым выражении
Закупки и продажи имущества и других активов	Статьи, подлежащие погашению в сумме либо в долевым выражении
Оказание или получение услуг	Политика ценообразования
Агентские соглашения	Поскольку составителям финансовой отчетности сложно или даже невозможно установить результат влияния связанных сторон, которое не проявляется через операции между ними, стандарт не требует раскрытия информации о таком влиянии
Лицензионные соглашения	
Договоры аренды	
Передача исследований и разработок	
Финансовые операции, кредиты, взносы в уставной капитал	
Гарантии и залоги	

ПОНЯТИЕ И ОЦЕНКА ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ

- Финансовый инструмент** - это любой договор, в результате которого одновременно возникают финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевым инструмент - у другой.
- Финансовые инструменты могут быть как признанными, так и не признанными в балансе.
- Финансовые активы** - это активы, такие как:
- Денежные средства;
 - Договорное право требования денежных средств или другого финансового актива от другой компании;
 - Договорное право на обмен финансовых инструментов с другой компанией;
 - Долевым инструмент другой компании.
- Физические активы не являются финансовыми активами, так как они не являются правом получать денежные средства или другие финансовые активы

Финансовое обязательство - это обязанность по договору:

- Предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой компании;
- Обменять финансовые инструменты с другой компанией.

Обязательства, налагаемые законодательными требованиями (например, обязательство по уплате налогов), не являются финансовыми обязательствами, так как не являются договорными.

Учет финансовых инструментов

Обязательства и капитал

Эмитент финансового инструмента классифицирует этот инструмент или его компоненты как обязательство или как капитал в соответствии с сутью договорного отношения при изначальном признании инструмента в балансе и определениями финансового обязательства и долевого инструмента.

Финансовый инструмент является обязательством, если он представляет собой договорное обязательство о передаче денежных средств или иных активов, т.е. если его эмитент обязан предоставить, а владелец вправе потребовать денежные средства или любой другой финансовый актив (например, привилегированные акции, выкуп которых является обязательным). Финансовые затраты (проценты, дивиденды, прибыли и убытки), связанные с обязательствами, отражаются как расход.

Финансовый инструмент является капиталом, если он свидетельствует об остаточной доле в активах компании после вычета всех ее обязательств. Выплаты капитала рассматриваются как распределение прибыли, а не как расход.

Конвертируемый долг, который дает держателю данного инструмента право выбора между получением денежных средств или акций, делится на два компонента: долг и капитал.

Эмитент составного финансового инструмента, который содержит элементы и обязательства, и капитала (например, конвертируемые облигации), должен классифицировать отдельно составные части этого инструмента:

- Общая сумма - Составляющее обязательство = Составляющая капитала;
- Количественная оценка капитала + Количественная Оценка Пассивов = Общая стоимость.

В соответствии с МСФО 32 классификация финансового инструмента у эмитента в качестве обязательства или в составе капитала:

- Основана на сущности, а не на форме инструмента;
- Осуществляется на момент эмиссии и впоследствии не меняется.

Проценты, дивиденды, прибыли, убытки

Долевой инструмент - это любой договор, подтверждающий право на долю активов компании, оставшихся после вычета всех ее обязательств.

Обязательство по выпуску долевого инструмента не является финансовым обязательством, так как приводит к росту капитала.

Проценты, дивиденды, убытки и прибыли, относящиеся к финансовому инструменту (финансовым обязательствам) должны отражаться в отчете о прибылях и убытках в качестве расходов или доходов. Распределение доходов владельцам финансового ин-

струмента (акционерам) должно отражаться эмитентом как уменьшение капитала (по дебету счета капитала).

Денежные финансовые активы и финансовые обязательства (денежные финансовые инструменты) - это финансовые активы и финансовые обязательства, предусматривающие получение или выплату фиксированных или определяемых денежных сумм.

Классификация этого финансового инструмента в балансе определяет порядок учета и отражения в отчете о прибылях и убытках процентов, дивидендов, убытков, прибылей:

- Дивиденды по акциям, классифицированные как обязательства, будут классифицированы как расходы;
- Прибыли и убытки (надбавки или дисконты) по выкупу и рефинансированию инструментов, классифицированных как обязательства, отражаются в отчете о прибылях и убытках, а прибыли и убытки по инструментам, трактуемым как капитал эмитента, фиксируются как изменение капитала.

Зачет финансового актива и финансового обязательства

Финансовый актив и финансовое обязательство могут быть взаимно зачтены, а чистое сальдо может быть отражено в бухгалтерском балансе, когда:

- Существует юридическое право по проведению зачета;
- Существует намерение либо провести зачет, либо одновременно реализовать актив и погасить обязательство.

Раскрытие информации о финансовых инструментах

Требования МСФО 32 по раскрытию информации обусловлены необходимостью получения сведений пользователем финансовой отчетности с целью оценки риска.

Для каждого класса финансовых активов, финансовых обязательств и долевого инструмента, как признанных, так и не признанных в балансе, следует раскрыть:

- Объем и характер финансовых инструментов;
- Основные условия, влияющие на суммы, сроки и определенность денежных потоков;
- Критерии признания финансовых инструментов в балансе и базу для их оценки, принятые в учетной политике.
- Для решения каких хозяйственных задач привлекаются эти финансовые инструменты;
- Справедливую стоимость финансовых активов и финансовых обязательств.

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

Хеджирование

Если финансовый инструмент учитывается в качестве инструмента хеджирования рисков, связанных с предполагаемыми будущими сделками, то раскрытию подлежат:

- Описание ожидаемых сделок, включая временной период совершения операции;
- Описание инструментов хеджирования;

- Сумма будущих или непризнанных прибылей и убытков, включая временной период их признания.

УЧЕТ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ И ВЫПЛАТ РАБОТНИКАМ

МСФО-19 "Вознаграждения работникам", МСФО-26 "Учет и отчетность по пенсионным планам". В стандартах содержатся указания по учету операций, связанных с оплатой труда персонала компаний или, как сказано в тексте самих стандартов, "со всеми формами вознаграждений и выплат, предоставляемых компанией работникам в обмен на оказанные ими услуги". Многие вопросы заработной платы и в особенности пенсионного обеспечения в России решаются иначе, чем в общепринятой мировой практике. Но требования МСФО должны соблюдаться независимо от национальных особенностей в полном соответствии с духом и буквой содержащихся в них положений.

МСФО-19 предусматривает пять основных форм расчетов и вознаграждений: краткосрочные вознаграждения, включая отпускные и премиальные; выходные пособия; пенсионное обеспечение по планам с установленными взносами; пенсионное обеспечение по планам с установленными выплатами; компенсационные выплаты долевыми инструментами.

Цель МСФО 19 состоит в предписании учета и раскрытия информации для выплаты сотрудникам (то есть всех форм вознаграждений сотрудникам).

Сфера применения

Работодатель применяет этот стандарт для учета всех вознаграждений работникам, кроме тех, в которых применяется МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях».

Настоящий стандарт не касается отчетности по планам вознаграждений работникам (см. МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам»).

Вознаграждения работникам, к которым применяется настоящий стандарт, включают вознаграждения, которые обеспечиваются:

- а) Согласно формализованным планам или другим формализованным соглашениям между предприятием и его работниками, группами работников или их представителями.
- б) Согласно требованиям законодательства или в связи с внутриотраслевыми договорами, в соответствии с которыми предприятия должны осуществлять взносы в национальные, государственные, отраслевые или другие планы, совместно учрежденные несколькими работодателями.
- в) Сложившейся практикой, которая ведет к появлению обязательства, вытекающего из такой практики. Сложившаяся практика приводит к возникновению обязательства, вытекающего из нее, если предприятие не имеет реальной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером обязательства, вытекающего из практики, может служить ситуация, когда изменение сложившейся практики предприятия приведет к неприемлемому ущербу в его отношениях с работниками.

Вознаграждения работникам включают:

- а) краткосрочные вознаграждения работникам, такие как заработная плата и взносы на социальное обеспечение, оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни, участие в прибыли и премии (если они подлежат выплате в течение 12 месяцев после окончания периода), а также льготы в неденежной форме (медицинское

обслуживание, обеспечение жильем, автомобилями, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для существующих работников;

- б) вознаграждения после окончания трудовой деятельности, такие как пенсии, прочие выплаты при выходе на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;

- в) прочие долгосрочные вознаграждения работникам, включая отпуск за выслугу лет, длительный отпуск, празднование юбилеев или иные вознаграждения за выслугу лет, выплаты при длительной потере трудоспособности, а также участие в прибыли, премии и отложенное вознаграждение (если эти виды вознаграждения не подлежат выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода);

- д) выходные пособия.

Вознаграждения работникам включают вознаграждения, предоставляемые как работникам, так и их иждивенцам, и могут осуществляться путем выплат (или предоставлением товаров или услуг), осуществляемых в пользу либо непосредственно работников, их супругов, детей или других иждивенцев, либо других лиц, таких как, например, страховые компании.

Работник может оказывать предприятию услуги на основе полного рабочего дня, частичной занятости, на постоянной, разовой или временной основе. Для целей настоящего стандарта в число работников входят директора и другой управленческий персонал.

Вознаграждения работникам — все формы возмещения, которые предприятие предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги.

Краткосрочные вознаграждения работникам — вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), подлежащие выплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности — вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), выплачиваемые по окончании их трудовой деятельности.

Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности — формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми предприятие выплачивает вознаграждения одному или более работникам по окончании их трудовой деятельности.

Планы с установленными взносами — планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии, в рамках которых предприятие осуществляет фиксированные взносы в отдельную организацию (или фонд) и не будет иметь каких-либо юридических или вытекающих из практики обязательств по уплате дополнительных взносов, если активов фонда будет недостаточно для выплаты работникам всех вознаграждений, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и предшествующих периодах.

Планы с установленными выплатами — планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии, отличные от планов с установленными взносами.

Планы, совместно учрежденные несколькими работодателями — планы с установленными взносами (кроме государственных пенсионных планов) или планы с установленными выплатами (кроме государственных пенсионных планов), которые:

а) объединяют активы, внесенные различными предприятиями, не находящимися под общим контролем;

б) используют эти активы для выплат вознаграждения работникам нескольких предприятий при условии, что взносы и размер выплат определяются независимо от того, на каком предприятии заняты получающие их работники.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам — вознаграждения работникам (кроме вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии и выходных пособий), не подлежащие выплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Выходные пособия — вознаграждения работникам, являющиеся результатом одного из двух событий:

а) решения предприятия расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста;

б) решения работника об увольнении по собственному желанию при сокращении штатов в обмен на такого рода вознаграждения.

Безусловное право работника на получение вознаграждений - это вознаграждения работникам, право на получение которых не зависит от их дальнейшей работы на предприятии.

Приведенная стоимость обязательств плана с установленными выплатами — это приведенная стоимость (без вычета активов плана) ожидаемых будущих выплат, необходимых для исполнения обязательств, возникающих в связи с услугами работников, оказанными в текущем и прошлых периодах.

Стоимость услуг текущего периода — это увеличение приведенной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в результате оказания работником услуг в текущем периоде.

Затраты на проценты — это увеличение приведенной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в течение периода, возникающее в связи с приближением на один период момента выплаты.

Пособие по долгосрочной нетрудоспособности, если только его размер не зависит от стажа работы, не начисляется в качестве обязательства по мере выплаты заработной платы работникам. Расходы по выплате пособий признаются в качестве расходов в тех периодах, в которых они выплачивались.

Выходное пособие выплачивается работнику в результате расторжения трудового договора с ним по инициативе компании до приобретения работником права на пенсию и до достижения им пенсионного возраста. Выходное пособие также выплачивается, если работник согласился уволиться по собственному желанию с условием, что в обмен ему будет предоставлено выходное пособие. В отличие от других непенсионных долгосрочных вознаграждений работников, которые выплачиваются во время их службы в компании, выходное пособие выплачивается после прекращения службы (трудового соглашения). Если вознаграждение при увольнении выплачивается независимо от причин прекращения трудового соглашения с работником, его нельзя считать выходным пособием. Это одна из форм вознаграждения по окончании трудовой деятельности, но не выходное пособие.

Выходное пособие - это оплата за вынужденное увольнение по требованию компании. Затраты на его выплату не принесут никаких экономических выгод ни сейчас, ни

в будущем. Они должны быть немедленно признаны в качестве расходов текущего отчетного периода. В случае, когда выходное пособие должно быть выплачено по истечении 12 месяцев с отчетной даты или более длительного периода, оно признается в балансе как дисконтированная сумма обязательств, аналогично порядку, предусмотренному по пенсионным планам с установленными выплатами. Если работникам сделано предложение уволиться по собственному желанию, дисконтированная сумма обязательства оценивается исходя из численности работников, которые, как предполагается, согласятся с предложением об увольнении и размерами пособий, дифференцированных по специальностям работников или занимаемым областям.

Долгосрочные (непенсионные) вознаграждения работникам. Стандарт относит к ним:

- долгосрочные оплачиваемые отпуска, такие как творческие отпуска или оплачиваемые для персонала с длительным стажем работы;
- вознаграждения к юбилеям и другие разовые вознаграждения за выслугу лет;
- долгосрочные пособия по нетрудоспособности;
- участие в прибылях и премии, подлежащие выплате более чем через 12 месяцев после окончания периода, в котором они были заработаны;
- любые иные отсроченные вознаграждения, выплачиваемые более чем через 12 месяцев по окончании периода, в котором они были заработаны.

Основной принцип МСФО 19

Основной принцип стандарта: все расходы на вознаграждение работникам должны признаваться в том периоде, в котором вознаграждение зарабатывается работником, а не когда оно уплачивается или подлежит уплате.

Краткосрочные вознаграждения работникам

Для краткосрочных вознаграждений работникам (т.е. подлежащим погашению в течение 12 месяцев), недисконтированных размер пособий ожидаемых к выплате должен быть признан в этот период.

В отношении ожидаемых затрат предприятие признает эти затраты на выплату краткосрочных вознаграждений работникам в форме оплачиваемых отсутствий на работе следующим образом:

а) при накапливаемых оплачиваемых отсутствиях на работе - на момент, когда работники оказывают услуги, увеличивающие будущие оплачиваемые отсутствия на работе, на которые эти работники имеют право;

б) при ненакапливаемых оплачиваемых отсутствиях на работе - непосредственно при наступлении факта отсутствия на работе.

Участие в прибыли и премиальные выплаты

Предприятие должно признавать ожидаемые затраты на участие в прибыли и премиальные выплаты, в случае предприятие имеет юридическое или объективное обязательство.

Если работник оказал услуги предприятию в течение периода, предприятие признает взносы, подлежащие уплате в план с установленными взносами в обмен на эти услуги, следующим образом:

а) В качестве обязательства (начисленного расхода), после вычета любого уже выплаченного взноса. Если сумма ранее уплаченных взносов превышает величину взноса, причитающегося за услуги, оказанные до отчетной даты, предприятие признает это превышение в качестве актива (авансовый расход) в той мере, в какой авансовый пла-

теж приведет, например, к сокращению будущих платежей или к возврату денежных средств.

б) В качестве расхода, за исключением тех взносов, которые другой стандарт требует или разрешает включать в себестоимость актива (см., например, МСФО (IAS) 2 "Запасы" и МСФО (IAS) 16 "Основные средства").

Представление информации в прибылях и убытках: Будет применяться менее гибкий подход к представлению информации в прибылях и убытках. Затраты по вознаграждениям работникам будут распределяться между затратами по вознаграждениям работникам, начисленным в текущем периоде (стоимость услуг работников текущего периода) и изменениями в вознаграждениях (стоимость услуг прошлых периодов, секвестр пенсионного плана или погашение обязательств по пенсионному плану); и финансовыми расходами или доходами. Такой анализ может быть представлен в прибылях и убытках или в примечаниях к финансовой отчетности.

Требования к раскрытию информации в финансовой отчетности: введены дополнительные требования к раскрытию информации с целью представления характеристик планов вознаграждения работникам компании, сумм, признанных в финансовой отчетности, а также рисков, которые возникают по планам с установленными выплатами и планам, реализуемым несколькими работодателями.

Различие между краткосрочными и прочими долгосрочными вознаграждениями: Отнесение выплат к краткосрочным и долгосрочным для целей измерения осуществляется по ожидаемой дате платежа, а не по дате, когда платеж может быть потребован. Следовательно, обязательство, измеренное как долгосрочное вознаграждение, может быть представлено в бухгалтерском балансе как текущее обязательство, если компания предполагает, что она погасит его не ранее, чем через год, но у компании отсутствует безусловное право отложить погашение обязательства на срок, превышающий один год.

Порядок учета расходов и налогов по планам вознаграждения работников: Налоги, относящиеся к планам вознаграждения работников, необходимо учитывать в зависимости от их характера либо в составе доходов по активам плана, либо в расчете обязательства по плану. Затраты на управление инвестициями необходимо учитывать в составе доходов по активам плана; прочие затраты на управление планом вознаграждения работников следует относить на расходы в том периоде, в котором они были понесены.

Выходные пособия: Вознаграждение, по которому возникает обязательство по оказанию услуг в будущем, не является выходным пособием. Данное изменение приведет к сокращению видов вознаграждений, удовлетворяющих определению выходного пособия. Обязательство по выплате выходного пособия признается в том случае, если компания больше не имеет возможности отменить предлагаемое выходное пособие или если компания признает все соответствующие затраты по реструктуризации плана.

Характеристики разделения рисков или затрат: Измерение обязательств должно отражать экономическую сущность договорных отношений, если риск работодателя ограничен или работодатель может использовать взносы работников для покрытия возникшего дефицита плана. В некоторых случаях это может привести к уменьшению обязательства по плану с установленными выплатами.

ОБЩИЙ ПОДХОД К УЧЕТУ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

Порядок учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности отражен в МСФО-41 «Сельское хозяйство».

Согласно данному стандарту, сельскохозяйственная деятельность – это управление биотрансформацией растений и животных с целью продажи, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов.

Биологические активы – это растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности, то есть выращиваемые на продажу, замену, или для увеличения их численности с целью получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем.

МСФО-41 «Сельское хозяйство» устанавливает порядок отражения биологических активов в период их роста, дегенерации, воспроизводства и производства продукции, а также первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора.

Сельскохозяйственная деятельность включает животноводство, лесное хозяйство, растениеводство, культивирование водных биоресурсов, включая рыболовство. Особностями сельскохозяйственной деятельности являются:

- способность биоресурсов к изменению;
- необходимость управления такими изменениями;
- возможность и необходимость оценки возникающих изменений.

Основной отличительной чертой сельскохозяйственной деятельности является управление биотрансформацией, в результате которой происходят количественные и качественные изменения биологических активов. Получение продукции от неуправляемых источников (вылов рыбы в морях и океанах, лесозаготовка в естественных лесах и др.) не является сельскохозяйственной деятельностью.

Биотрансформация приводит к росту количества животных и растений, улучшению их качественных характеристик или к дегенерации, т.е. уменьшению количества животных и растений, ухудшению их качественных характеристик, а также к воспроизводству дополнительного количества животных и растений, получению сельскохозяйственной продукции.

Животные и растения, не применяемые в сельскохозяйственной деятельности (например, приобретаемые для медицинских опытов, собаки-ищейки, декоративные растения и др.), к биологическим активам не относятся. Они учитываются как основные средства или иные материальные активы.

Биологические активы, выращиваемые на земле и неразрывно с ней связанные (например, посевы злаковых культур, садовые деревья и др.), учитываются отдельно от земли, на которой они растут.

Согласно МСФО-41, первоначальное признание биологических активов вплоть до начала сбора сельскохозяйственной продукции осуществляется по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов.

Справедливая стоимость для оценки биологических активов или сельскохозяйственной продукции определяется как сумма, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

В сельскохозяйственной деятельности изменения физических свойств растений и животных в результате биотрансформации сразу приводят к увеличению или уменьшению экономических выгод организации. В связи с этим всякое изменение справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов подлежит учету при определении чистой прибыли или убытка организации в том отчетном периоде, в котором произошли данные изменения.

Землю, неразрывно связанную с биологическим активом, необходимо отражать по себестоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения либо по переоценочной стоимости. Растущие на земле биологические активы всегда отражаются отдельно от нее по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов.

Сельскохозяйственную продукцию получают путем отделения от биологического актива или путем прекращения дальнейшей биотрансформации биологического актива, то есть прекращения его жизнедеятельности и существования как объекта учета. Биологический актив прекращает самостоятельное существование, превращаясь в сельскохозяйственный продукт.

Сбор сельскохозяйственной продукции путем отделения от биологического актива (надой молока, настриг шерсти и др.) не влечет уничтожения биологического актива, который продолжает существовать и подвергаться трансформации. Сбор урожая однолетних растений, получение мяса животных ведет к прекращению дальнейшей жизнедеятельности биологического актива, что обуславливает особенности учета сельскохозяйственной продукции. Но, тем не менее, особенности учета не влияют на оценку и продукция, собранная с биологических активов, оценивается по справедливой стоимости, установленной в момент сбора урожая, за вычетом расчетных сбытовых расходов. Данная оценка становится себестоимостью продукции, по которой она принимается на учет в соответствии с МСБУ-2 «Запасы» или другими международными стандартами финансовой отчетности. В дальнейшем она учитывается как сырье для последующей переработки.

Справедливая стоимость (за вычетом расчетных сбытовых расходов) собранной сельскохозяйственной продукции отражается при определении чистой прибыли или убытка за период, в котором была получена данная продукция. Этот метод полностью соответствует получению продукции путем ее отделения от биологического актива или при сборе урожая зерновых культур и им подобным с коротким циклом биотрансформации (в течение нескольких месяцев одного года). При получении продукции путем уничтожения биологического актива с длительным циклом выращивания (вырубка деревьев, сдача животных на мясо) в составе чистой прибыли (убытка) отражается только прирост (уменьшение) справедливой стоимости на момент получения сельскохозяйственной продукции по сравнению с ранее учтенной справедливой стоимостью данного биологического актива.

В большинстве случаев справедливая стоимость биологического актива зависит от количества и качества продукции, которая с него будет собрана.

ВИДЫ И УЧЕТ РЕЗЕРВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Важную роль в бухгалтерской практике имеет создание резервов под безнадежные долги. В **Италии** разрешено ежегодно относить на такой резерв 0,5% общего объема дебиторской задолженности. Когда объем резерва достигает 5%, дальнейшее его увеличением запрещается. Безнадежный долг подлежит списанию за счет этого резерва.

В настоящее время бухгалтерский учет в **Италии** претерпевает серьезные перемены. Вводятся новые законодательные требования относительно раскрытия бухгалтерской информации, консолидированных отчетов, содержания и полноты основных бухгалтерских форм. Поскольку традиционно итальянская бухгалтерская практика следует за требованиями национального законодательства, авторы законов стремятся приблизить национальный учет к требованиям международных стандартов, Директив ЕС и реалиям современного бизнеса.

Особенностью учетной практики **Германии** являются специальные статьи для налоговых целей. В балансе они обычно образуют второй раздел пассива. Одним из типов таких статей являются «Резервы, не облагаемые налогом» – часть кредиторской задолженности (для отложенного налогообложения) и часть собственного капитала (нераспределенная чистая прибыль). Как правило, здесь показывается финансовый результат от реализации основных средств и финансовых активов, уплата налогов по которым откладывается при условии reinvestирования выручки.

В составе прочих начислений компании отражаются резервы под неопределенные обязательства, ожидаемые убытки и резервы, предназначенные для выравнивания издержек (например, ремонтные фонды). В целом величина этой статьи может оказаться завышенной, т.к. в уменьшение налогооблагаемой базы она не принимается (с 1997 г.), и для создания резерва в большинстве случаев не требуется, чтобы соответствующий убыток или расход был вероятным, достаточно, чтобы он был возможным.

В законе о компаниях, принятом в **Швейцарии**, минимальный акционерный капитал увеличен до 100 тыс. швейцарских франков. Минимальная номинальная стоимость акций сократилась со 100 до 10 швейцарских франков, поскольку рыночная стоимость акций многих компаний стала гораздо выше по сравнению с международными стандартами.

Что же касается резервов, то в Швейцарии, прежде всего, выделяют общий резерв, его создания требует законодательство. В Кодексе обязательств установлено, что 5% ежегодной прибыли должны относиться в общий резерв до тех пор, пока он не составит 20% оплаченного капитала. Затем необходимо отчислять 10% дивидендов, выплаченных сверх базового уровня дивидендов в размере 5% годовой прибыли. Общий резерв используют преимущественно для покрытия убытков. Закон предписывает создание еще двух специальных резервов – резерва по собственным акциям и резерва переоценки. В учредительном договоре могут быть предусмотрены дополнительные резервы.

В отчетах государственных компаний **Чехии** до 1990 г. капитал состоял из фонда внеоборотных активов, фонда текущих активов, инвестиционного фонда и фонда развития. С 1991 г. эти разделы отчетности были конвертированы в один – собственный капитал. В настоящее время чешские предприятия могут образовывать два типа фондов: капитальный и прочие.

Капитальный фонд формируется с помощью:

- превышения рыночной стоимости ценных бумаг компании над их номинальной стоимостью, получаемого при размещении новых эмиссий акций и при конвертации долговых обязательств;
- прочих поступлений от владельцев предприятия, не входящих в уставный капитал;
- безвозмездных поступлений и государственных субсидий.

Из чистой прибыли на формирование социального фонда, фонда вознаграждений, прочих фондов может быть выделено до 20% средств первого рода деятельности (для акционерных обществ) или до 10% (для обществ с ограниченной ответственностью) и до 10% или до 5% соответственно при дальнейшей деятельности.

Резервы подразделяют на созданные в соответствии с требованиями чешского законодательства (обязательные); согласно уставным документам хозяйствующих субъектов.

Обязательные резервы подлежат вычету из налогооблагаемой базы и включают:

- резерв по долгам (до 100 %) дебиторов, объявленных банкротами; ремонтный фонд;
- специальные банковские резервы (от 1 % до 20 % по разным видам займов);
- специальные страховые резервы (до 60 % от страховых премий);
- резервы по просроченным займам (до 33 % по займам, просроченным более чем на один год).

Не существует единого мнения о формировании фондов и резервов и их отражении в учете **Дании**. Так, резерв на покрытие сомнительных долгов может входить в состав производственных затрат, затрат на реализацию или даже считаться административными расходами. Датские национальные учётные стандарты позволяют создавать:

- резерв на переоценку;
- резерв для выкупа собственных акций;
- законодательный резерв (закон о компаниях требует создания резерва, величина которого адекватна финансовому состоянию компании, что позволяет трактовать как само это состояние, так и требуемую величину резерва);
- резерв на обесценение ценных бумаг и валюты;
- инвестиционный резерв;
- резерв на покрытие убытков;
- резерв на покрытие сомнительных долгов;
- резерв на выплату отложенных налогов (он обязателен) и др.

Собственный и привлечённый капитал **Польши** подразделяется на пять групп: капитал; резервы; долгосрочные обязательства; краткосрочные обязательства и фонды специального назначения; накопленные издержки и доходы будущих периодов.

Капитал (собственный фонд) включает в себя: уставный капитал; подписной неоплаченный капитал; добавочный капитал; резервы на переоценку активов; прочий резервный капитал; нераспределённую прибыль; чистую прибыль или убыток финансового года.

При этом добавочный капитал состоит из суммы превышения фактической цены акций над номинальной; резервов, образуемых в соответствии с законодательством; нотариальных актов компании (совместного договора об учреждении компании и устава); других соглашений или дополнительного увеличения капитала (например дополнительного капитала, временно предоставленного в пользование акционерами).

Чистая прибыль (убыток) текущего года указывается в балансе обособленно, так как её использование зависит от решения, принимаемого на ежегодном собрании акционеров. Величина прибыли (убытка), отражённая в балансе, должна быть эквивалентной чистому результату, уменьшенному на сумму отчислений из прибыли (величине, отражённой на счёте «Прибыли и убытки»), основную часть которых составляют налоги.

Резервы, созданные для налогообложения доходов организации или физических лиц, следует отличать от прочих резервов. Согласно Положению по бухгалтерскому учёту и инструктивным материалам по налогообложению доходов первая группа резервов призвана «сглаживать» временную разницу, вытекающую из признания полученного дохода или издержек, понесённых в разных периодах. Данный резерв должен быть создан для отсрочки налоговых платежей.

Прочие резервы предназначены для защиты от различных рисков, потенциальных потерь и финансовых последствий прочих инцидентов. В частности, резерв создают на просроченную дебиторскую задолженность (например, возникшую по причине банкротства контрагента или неплатежей по долговым обязательствам свыше 6 месяцев), сомнительные долги.

Долгосрочные обязательства подразделяются на долговые, залоговые обязательства и прочие гарантии; кредиты банков; прочие долгосрочные обязательства. Величина долгосрочного периода специально не оговаривается, но подразумевается, что она не должна превышать 12 месяцев.

Краткосрочные обязательства включают налоги, таможенные платежи и обязательства по социальному страхованию; накопленные компенсации и т.д.

Специальные резервы создаются в соответствии с требованиями законодательства (например, фонд для работников предприятия).

УЧЕТ УСЛОВНЫХ АКТИВОВ И УСЛОВНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ.

Порядок учета резервов, условных обязательств и условных активов, требования к раскрытию информации о них, а также условия, необходимые для признания резервов, установлены МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». Нормы данного стандарта применимы ко всем резервам и условным статьям, за исключением тех, на которые распространяются требования следующих МСФО: МСФО 11 «Договоры подряда», МСФО 19 «Вознаграждения работникам», МСФО 12 «Налоги на прибыль» и МСФО 17 «Аренда». Стандарт применяется только к тем резервам, которые являются обязательствами (но не к резервам на амортизацию, покрытие сомнительной задолженности и т.п.). Требования стандарта распространяются на резервы, созданные в связи с реструктуризацией бизнеса (включая прекращаемую деятельность).

Учет условных обязательств

Международные стандарты финансовой отчетности (IAS 37) разделяют понятия оценочные обязательства, условные обязательства и другие обязательства следующим образом:

✓ **оценочное обязательство** представляет собой обязательство с неопределённым **сроком исполнения и суммой**, которое в момент признания в качестве обязательства, (с учетом допущения того, что может быть сделана надежная оценка), как правило, является текущим обязательством организации, возникающим из прошлых событий, погашение которого ожидается в результате выбытия из организации ресурсов, заключающих экономические выгоды;

✓ **условное обязательство** представляет собой либо:

- **возможное обязательство**, еще не подтвержденное текущим обязательством, которое может привести к выбытию ресурсов организации, заключающих экономические выгоды; или

- **текущее обязательство**, которое не признается потому, что нет вероятности того, что выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, потребуется для погашения обязательства; или сумма обязательства не может быть оценена с достаточной надежностью.

Оценочные обязательства можно отличить от других обязательств, таких как кредиторская задолженность по торговым операциям, вследствие существования неопределенности в отношении **времени** или **суммы** будущих затрат, необходимых для погашения обязательства.

Связь между оценочными и условными обязательствами

По существу, все оценочные обязательства являются условными, поскольку в их сроке погашения или сумме нет определенности. Однако в рамках данных методических рекомендаций термин "*условный*" применяется к обязательствам и активам, которые не признано в финансовой отчетности в связи с тем, что:

- ✓ их существование будет подтверждено в результате будущих неопределенных событий, неконтролируемых организацией;
- ✓ или они не отвечают критерию признания.

Оценочное обязательство должно признаваться только в том случае, если выполняются все из ниже перечисленных условий:

- ✓ организация имеет текущее обязательство (юридическое или вытекающее из практики подразумеваемое) в результате прошлого события (события, приведшие к возникновению обязательства);
- ✓ есть вероятность, что для погашения обязательства потребуется выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды и
- ✓ может быть сделана надежная оценка суммы обязательства.

В редких случаях (например, при судебном иске) бывает неясно, имеется ли у организации текущее обязательство. В таких случаях прошлое событие должно считаться создающим текущее обязательство, если вероятность существования текущего обязательства на отчетную дату больше вероятности его отсутствия.

Прошрое событие, ведущее к возникновению текущего обязательства, называется обязывающим событием, которое не предусматривает реалистичной альтернативы погашения обязательства, возникшего в результате этого события.

Юридическое обязательство обычно возникает в результате договора или действия законодательства. Традиционное обязательство возникает только при наличии одновременно двух условий:

- ✓ организация показала другим сторонам своей практикой, заслуживающей доверия в прошлом, открытой политикой или достаточно конкретными текущими заявлениями, что она примет на себя определенные обязательства,
- ✓ в результате, организация создала обоснованные ожидания других сторон, что она выполнит эти обязательства.

Оценочные обязательства не признаются по затратам, которые когда-то будут понесены, поскольку финансовая отчетность отражает положение на конец отчетного периода, а не возможное положение в будущем.

Для соответствия обязательства установленным критериям признания необходимо, помимо текущего обязательства, оценить вероятность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, в целях погашения этого обязательства.

Оценка вероятности оттока ресурсов, заключающих экономические выгоды, в критерии признания оценочного обязательства (высокая степень вероятности того, что для погашения этого обязательства потребуется отток ресурсов, заключающих экономические выгоды) предполагает не столько точный математический расчет, сколько профессиональное суждение.

Данное суждение проводится по поводу неопределенности по отношению существующих будущих экономических выгод, теряемых организацией при погашении обязательств. В основе профессионального суждения - доказательства, которые имеются на момент отражения обязательства в бухгалтерском балансе. Считается, что выбытие ресурсов имеет высокую степень вероятности, когда определенное событие скорее произойдет, чем не произойдет. Иначе, вероятность того, что событие случится, больше вероятности, что событие не произойдет. *Например*, если очевидно, что организация приняла на себя какие-то неопределенные по времени или по величине обязательства, то она должна признать и соответствующее оценочное обязательство. В данном случае очевидность надлежит понимать, как отсутствие каких-либо доказательств противоположного.

Организация не должна признавать условное обязательство. Организация должна раскрывать условное обязательство, кроме случаев, когда возможность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, является отдаленной.

Там, где организация имеет солидарную ответственность по обязательству, часть обязательства, которую, как ожидается, погасят другие стороны, считается условным обязательством. Организация признает резерв по той части обязательства, по которой вероятно выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, кроме исключительно редких случаев, когда не может быть сделана надежная оценка.

Условные обязательства оцениваются на непрерывной основе для установления того, появляется ли вероятность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды. Оценочное обязательство признается после того, как подобная вероятность возникает в отношении статьи, ранее рассматривавшейся в качестве условного обязательства.

Под условным обязательством в учетной практике понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации.

Условные обязательства делятся на две группы:

- 1) существующие на отчетную дату обязательства организации, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность, например начавшееся, но не завершенное в отчетном году судебное разбирательство и т.п.;
- 2) возможные обязательства организации, существование которых на отчетную дату может быть подтверждено исключительно наступлением либо не наступлением будущих событий, не контролируемых организацией, например выданные гарантийные обязательства на проданную продукцию.

Условные обязательства и условные активы отражаются в бухгалтерской отчетности в случае их существенности. При этом отражаются все существенные последствия независимо от того, благоприятны они для организации или нет.

Когда ожидается, что некоторые или все затраты, необходимые для погашения обязательства, будут возмещены другой стороной (например, за счет удовлетворения страхового иска, компенсаций или гарантий поставщиков), такие возмещения учитываются следующим образом:

- возмещение признается только тогда, когда действительно определено, что возмещение будет получено организацией, погашающей обязательство. Сумма, признанная в отношении возмещения, не должна превышать сумму оценочного обязательства;
- возмещение должно учитываться в качестве отдельного актива;
- в отчете о прибылях и убытках расход, относящийся к оценочному обязательству, можно представить за вычетом суммы, признанной в отношении возмещения.

Таким образом под условным обязательством понимается:

1) возможное обязательство, еще не подтвержденное текущим обязательством, которое может привести к выбытию ресурсов компании, заключающих экономические выгоды;

2) текущее обязательство, возникшее в связи с прошлыми событиями, которое не признано вследствие:

- ✓ **малой вероятности выбытия ресурсов, заключающих экономическую выгоду, в связи с его урегулированием;**
- ✓ **невозможности оценить с достаточной надежностью сумму этого обязательства.**

Следует отметить, что условные обязательства не признаются в бухгалтерском балансе компании, так как они либо являются возможными, а не текущими обязательствами, либо не отвечают критериям признания в бухгалтерском балансе.

Условное обязательство, информация о котором раскрывается в отчетности на одну отчетную дату, может быть признано в качестве резерва на другую отчетную дату, по состоянию на которую у компании будет достаточно информации, чтобы достоверно оценить обязательство и вероятность уменьшения экономических выгод в результате его исполнения в будущем.

Учет условных активов

Условный актив представляет собой возможный актив, возникающий в результате прошлых событий, существование которого будет подтверждено только в случае появления или не появления одного или более неопределенных событий, не контролируемых организацией (например, страховой иск, предъявленный организацией в судебном порядке, когда результат является неопределенным).

Организация не должна признавать условный актив. Условный актив следует раскрывать, если существует вероятность поступления в организацию экономических выгод. Если реализация дохода действительно определена, то соответствующий актив не является условным активом и его признание должно происходить в соответствии с принципами подготовки и представления финансовой отчетности.

Условные активы оцениваются непрерывно для того, чтобы обеспечить соответствующее изменение событий в финансовой отчетности. Если становится действительно определенным, что возникнет поступление экономических выгод, то актив и соответствующий доход признаются в финансовой отчетности за тот период, в котором произошло изменение.

В случаях, когда раскрытие информации (всей и его части) может нанести серьезный ущерб организации в споре с другими сторонами в отношении оценочного обязательства, условного обязательства или условного актива, организация может не раскрывать такую информацию. Однако необходимо раскрывать информацию относительно общего характера спора, также указывать причину неполного раскрытия информации.

Таким образом условные активы не отражаются в финансовой отчетности, но подлежат раскрытию при наличии вероятного притока экономических выгод. Если реализация дохода действительно определена, то соответствующий актив не является условным, и его признание должно происходить в соответствии с Принципами подготовки и составления финансовой отчетности.

Учет условных убытков

В соответствии со стандартами финансовая отчетность компании должна содержать указание на обязательства, которые могут появиться у компании при возникновении определенных событий в будущем. Такие обязательства называются условными обязательствами или условными пассивами, т.е. обязательствами, возникающими в определенных условиях. В качестве таких условий указываются "...ситуация или набор обстоятельств, предполагающих наличие неопределенности в отношении возможной прибыли (здесь и далее — условная прибыль) или убытка (здесь и далее — условный убыток) предприятия, которая в конечном итоге разрешится, когда в будущем возникнет или не возникнет определенное событие или, несколько событий. Разрешение неопределенности может послужить подтверждением приобретения актива или снижения обязательства или потери или снижения стоимости актива или принятия обязательства.

Отражение условных убытков в учете осуществляется путем начисления условных обязательств. Особенности учета условных убытков зависят от вероятности их возникновения.

Вероятность убытка считается высокой, если до момента выпуска финансовой отчетности имеется информация, говорящая о вероятном снижении стоимости актива или возникновения обязательства. Если при этом размер убытка может быть установлен, то он начисляется на соответствующих счетах и отражается в балансовом отчете в качестве обязательства, в отчете о доходах и расходах — в качестве убытка.

В стандартах указывается несколько видов условных убытков, которые должны быть определенным образом отражены в учете: возможные убытки от невыплаты дебиторской задолженности (резерв на сомнительные долги), оценочные затраты на выполнение гарантийных обязательств, убытки в связи с исходом судебных тяжб и правовых споров, ожидаемые убытки от ликвидации сегмента (одного из направлений) деятельности компании.

В соответствии с МСФО существуют ситуации, в которых потенциальные убытки не начисляются, но тем не менее должны быть отражены в отчетности. Это ситуации, когда:

- ✓ степень вероятности убытка велика, но он не может быть разумным образом оценен;
- ✓ вероятность убытка средняя и он может быть оценен;
- ✓ вероятность убытка средняя и он не может быть оценен.

К числу подобных ситуаций относятся предоставление гарантий по задолженности, размещаемой третьими лицами, возникновение угрозы экспроприации, гарантии аккредитивов третьего лица, а также отражение риска в связи с возможностью наводнений, пожаров и прочих стихийных бедствий. Подобного рода ситуации должны быть отражены в примечаниях к финансовой отчетности.

ОСОБЕННОСТИ СИСТЕМЫ ПЕНСИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ. ПЕНСИОННЫЕ ПЛАНЫ.

МСФО № 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)» применяется для отчетности по пенсионным планам.

Пенсионный план – это соглашения, по которым компания предоставляет пенсии своим сотрудникам по окончании или после завершения службы, при этом пенсии могут быть рассчитаны еще до выхода на пенсию.

Виды пенсионных планов:

1. с установленными взносами;
2. с установленными выплатами.

МСФО № 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)» применяется и к пенсионным планам, поддерживающимся спонсорами, которые не являются работодателями. Пенсионные планы основываются на официально заключенных договорах, некоторые имеют неформальный характер. Существуют такие пенсионные планы, которые позволяют работодателям ограничить свои обязательства по этим планам. Таким работодателям невозможно аннулировать пенсионный план, если они захотят сохранить работников.

Инвестиции пенсионного плана учитываются по справедливой стоимости. В отношении рыночных ценных бумаг в качестве справедливой стоимости принимается их рыночная стоимость. Ценные бумаги, которые имеют фиксированную стоимость, могут учитываться по величине, которая основана на их конечной выкупной стоимости, при условии постоянной доходности до наступления срока погашения. Если нет возможности в получении справедливой стоимости инвестиций пенсионного плана в финансовой отчетности, необходимо раскрыть причины, по которым справедливая стоимость не используется.

Отчетность по пенсионному плану должна раскрывать следующую информацию: отчетность об изменении в чистых активах пенсионного плана; вклады работодателя; вклады работника; инвестиционный (проценты, дивиденды) доход; прочий доход; пенсии; налоги на прибыль; административные и прочие расходы; прибыль и убыток; отчетность о чистых активах; классификацию активов на конец отчетного периода; методы оценки активов; сведения об инвестициях в работодателя; изложение

элементов учетной политики; описание плана и результаты изменений в плане в течение отчетного периода.

Отчетность по пенсионному плану должна содержать описание плана, в состав которого должна включаться следующая информация:

1. название работодателей и групп работников, которых охватывает план;
2. количество участников, которые получают пенсии;
3. вид плана (с установленными взносами или выплатами);
4. описание пенсий;
5. описание условий прекращения плана;
6. пояснение, делаются ли взносы участниками плана;
7. изменения в условиях прекращения плана в течение отчетного периода.

МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам*» рассматривает определение затрат по пенсионному обеспечению в финансовой отчетности работодателей, имеющих пенсионные планы. Поэтому настоящий стандарт дополняет МСФО (IAS) 19.

Пенсионные планы разделяются на пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами. Многие требуют создания отдельных фондов, которые могут учреждаться как с образованием отдельного юридического лица, так и без такового, и которые могут иметь или не иметь доверительных управляющих, которым перечисляются взносы и которыми выплачиваются пенсии. Настоящий стандарт применяется независимо от того, создается ли такой фонд, а также независимо от того, имеются ли доверительные управляющие.

Пенсионные планы, активы которых инвестированы в страховые компании, должны отвечать тем же требованиям к учету и фондированию, что и частные инвестиционные соглашения. Соответственно, они оказываются в сфере применения данного стандарта, если только контракт со страховой компанией не заключен от имени конкретного участника или группы участников пенсионного плана, а обязательства по пенсионным планам не являются обязательствами исключительно страховой компании.

Настоящий стандарт не применяется для других форм вознаграждений работникам, таких как выходные пособия в случае увольнения, соглашения об отсроченных компенсациях, пособия за выслугу лет, специальные программы по досрочному выходу на пенсию или по сокращению штатов, системы страхования от болезней и несчастных случаев или системы премирования. Соглашения в рамках государственной системы социального обеспечения также исключаются из сферы применения данного стандарта.

Пенсионные планы — это соглашения, по которым предприятие предоставляет выплаты своим работникам во время или после завершения трудовой деятельности (в виде годового дохода либо в виде единовременной выплаты). При этом такие выплаты, равно как и вклады для их обеспечения, могут быть определены или рассчитаны заблаговременно до выхода на пенсию как в соответствии с документами, так и на основе принятой на предприятии практики.

Пенсионные планы с установленными взносами — это планы пенсионного обеспечения, в соответствии с которыми размеры пенсий, подлежащих выплате, определяются на основе взносов в пенсионный фонд и последующих инвестиционных доходов.

Пенсионные планы с установленными выплатами — это планы пенсионного обеспечения, в соответствии с которыми размеры пенсий, подлежащих выплате, опре-

деляются по формуле, в основе которой обычно лежит размер вознаграждения, получаемого работником и/или выслуга лет.

Фондирование — это перевод активов другому предприятию (**фонду**), независимо от предприятия работодателя, для покрытия будущих обязательств по выплате пенсий.

Участники — это члены пенсионного плана, а также другие лица, имеющие право на получение выплат по этому плану.

Чистые активы пенсионного плана, служащие источником выплат — это активы пенсионного плана за вычетом обязательств, отличных от актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат.

Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат — это приведенная стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану, причитающихся вышедшим на пенсию и работающим сотрудникам, исходя из уже предоставленных ими услуг.

Безусловные выплаты — это выплаты, право на получение которых согласно условиям пенсионного плана не зависит от продолжения трудовых отношений.

Некоторые пенсионные планы имеют спонсоров, не являющихся работодателями.

Большинство пенсионных планов основывается на официально заключенных договорах. Некоторые планы носят неформальный характер, но приобретают некоторую степень обязательности в результате принятой работодателями практики работы. Хотя некоторые пенсионные планы позволяют работодателям ограничить обязательства по этим планам, аннулирование пенсионного плана, как правило, затруднено, т. к. работодатели хотят сохранить работников. К неформальным пенсионным планам применяются те же методы учета и отчетности, что и к формальным планам.

Многие пенсионные планы предусматривают учреждение отдельных фондов, в которые производятся взносы и из которых осуществляются выплаты. Такие фонды могут находиться под управлением лиц, которые осуществляют независимое управление активами фондов. В некоторых странах эти лица именуются доверительными управляющими. Термин «доверительный управляющий» используется в настоящем стандарте применительно к таким лицам независимо от того, имеет ли место формальное создание доверительного фонда (траста).

Пенсионные планы обычно являются пенсионными планами с установленными взносами или пенсионными планами с установленными выплатами, каждый из которых имеет свои отличительные особенности. Иногда могут существовать планы, обладающие свойствами обоих вариантов. В рамках настоящего стандарта такие смешанные планы рассматриваются как пенсионные планы с установленными выплатами.

Планы с установленными взносами

Согласно плану с установленными взносами размер будущих выплат участникам определяется исходя из размера взносов работодателей, участников или обеих сторон, а также исходя из эффективности деятельности и доходности инвестиций фонда. Компания не несет дополнительных рисков.

Финансовая отчетность пенсионного плана с установленными взносами включает отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, и описание политики фондирования плана.

Планы с установленными выплатами

В соответствии с условиями такого плана участнику обещается конкретный размер пенсии исходя из стажа работы в фирме и получаемой заработной платы. Чтобы рассчитывать будущие обязательства необходимо привлечение специалистов, которые занимаются данным вопросом. В целях расчета обязательств перед будущим пенсионером необходимо определить:

- стаж, в течение которого каждый член коллектива будет работать в фирме;
- возраст выхода на пенсию;
- размер последней заработной платы;
- продолжительность жизни пенсионера после выхода на пенсию (показатель дожития).

В случае если супруг (а) будет получать пенсию после смерти пенсионера, необходимо провести дополнительные расчеты. При осуществлении программ с установленными выплатами необходимо периодически получать актуарные оценки финансового состояния программы, пересматривать актуарные допущения и получать рекомендации относительно будущих размеров взносов.

В отчетность следует включать:

- описание основных направлений деятельности за отчетный период и последствий каких-либо изменений, связанных с программой и условиями участия в программе;
- отчеты по операциям и эффективности инвестиций за отчетный период, а также о финансовом положении программы на конец отчетного периода;
- актуарную информацию в данной отчетности или в отдельном отчете;
- описание основных направлений инвестиционной политики.

Если актуарная оценка не была подготовлена на дату составления финансовой отчетности, в качестве основы используется самая последняя из имеющихся оценок, с указанием даты ее выполнения.

Инвестиции пенсионного плана учитываются по справедливой стоимости. Справедливой стоимостью рыночных ценных бумаг является их рыночная стоимость. При наличии инвестиций пенсионного плана, справедливую стоимость которых оценить невозможно, раскрывается причина, по которой справедливая стоимость не используется.

ПОНЯТИЕ И ОЦЕНКА ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ

В настоящее время вопросы терминологии, классификации, порядка признания, оценки, представления информации о финансовых инструментах в финансовой отчетности раскрываются в следующих международных стандартах:

- ✓ МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»;
- ✓ МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;
- ✓ МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Финансовый инструмент — это любой договор, в результате которого одновременно возникает финансовый актив у одной компании, а у другой компании — финансовое обязательство или долевого инструмент.

Финансовый актив — это любой актив, который представляет собой:

- 1) денежные средства;

2) долевой инструмент другой компании (т.е. право на долю активов другой компании, остающуюся после вычета всех ее обязательств);

3) договорное право требования на получение денежных средств или другого финансового актива от другой компании или на обмен финансовых активов или финансовых обязательств с другой компанией на потенциально выгодных для компании условиях;

4) договор, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами организации, который при этом является:

- ✓ непроизводным финансовым инструментом, по которому компания обязана или будет иметь обязательство получить переменное количество собственных долевого инструментов;

- ✓ производным финансовым инструментом, расчет по которому будет или может быть произведен способом, отличным от обмена на фиксированную сумму денежных средств или на иной финансовый актив за фиксированное количество собственных долевого инструментов.

В данном определении договорные права требования выплаты денежных средств означают дебиторскую задолженность. Договорные права на обмен потенциально выгодных финансовых инструментов возникают при приобретении векселей, облигаций, иных долговых ценных бумаг. К долевному инструменту относится договор, предоставляющий право на определенную долю в капитале другой организации (вложения в долговые ценные бумаги).

Таким образом, при сопоставлении белорусской и международной терминологии, можно заключить, что финансовые вложения в белорусском учете представляют собой часть финансовых активов, регламентируемых МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 39. Финансовые вложения состоят из нескольких объектов равнозначных элементам финансовых активов (долевые и долговые ценные бумаги, предоставленные займы, депозитные вклады, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования). В то же время, состав объектов финансовых активов более многообразен, чем финансовых вложений, и предполагает наличие как минимум денежных средств и дебиторской задолженности.

Компания должна признавать финансовый актив в бухгалтерском балансе только в том случае, когда она становится стороной по договору в отношении финансового инструмента, т.е. когда у компании возникают законные права на получение экономических выгод, связанных с активом. При этом важно учитывать, что, при переходе права собственности на финансовые активы к инвестору они отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерском балансе, независимо от формы оплаты (частичной или полной), и финансовые активы, на которые не перешли права собственности, отражаются у покупателя как дебиторская задолженность.

Вместе с тем, момент признания финансовых активов в финансовой отчетности согласно МСФО (IAS) 39 различается в зависимости от того, является ли деятельность по операциям с финансовыми активами регулярной или не соответствует таковой. В том случае, если операции по покупке финансовых активов не регулярны, то данные активы признаются в учете только после их поставки и перехода на них прав. В отношении операций по покупке и продаже финансовых активов, имеющих регулярный характер, МСФО (IAS) 39 предусматривает компромиссный подход: на дату заключения сделки (компания принимает обязательство приобрести актив и отражает финан-

совый актив и обязательство по его оплате) или на дату завершения расчетов (актив отражается на счетах в день его поставки компанией).

Отметим также, что МСФО 39 регламентирует критерий признания финансовых инструментов непосредственно в финансовой отчетности.

Под первоначальной оценкой, осуществляемой на дату признания финансового актива, в настоящее время согласно МСФО 39 принимается его **справедливая стоимость плюс затраты по сделке, прямо связанные с приобретением финансового актива (транзакционные издержки)**. Справедливая стоимость внесенного возмещения, как правило, зависит от цены сделки и определяется фактическими затратами на приобретение финансового актива, в которые включаются суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу, вознаграждения и комиссионные агентам, консультантам, брокерам, дилерам, сборы регулирующих органов, фондовых бирж, а также налоги и сборы за перевод средств. Не предусмотрено включение в фактические затраты премии и дисконта по долговым ценным бумагам, косвенных административных и управленческих расходов.

Наилучшим подтверждением справедливой стоимости выступает наличие публикуемых (открытых) котировок на активном рынке, которые должны использоваться при оценке стоимости финансового актива. В буквальном смысле котируемый на активном рынке финансовый актив означает, что информацию о ценовых котировках можно оперативно и регулярно получать от биржи, дилерской, брокерской групп, агентства по ценообразованию или регулирующего органа, и эти цены отражают фактические и регулярные рыночные сделки, совершаемые независимыми участниками рынка. Справедливая стоимость определяется на основании цены, о которой договариваются готовые к совершению сделки и независимые друг от друга покупатель и продавец. Котируемой рыночной ценой для имеющегося актива или выпускаемого обязательства обычно является текущая цена спроса, а для приобретаемого актива или принимаемого обязательства — текущая цена предложения.

Кроме того, стандартом разрешаются отдельные допущения в отношении измерения справедливой стоимости на активном рынке, а именно:

- ✓ справедливая стоимость может быть определена на основе более благоприятного и доступного рынка для компании с учетом любых различий в кредитном риске контрагента, при этом сделка может быть совершена на другом рынке;

- ✓ разрешается использовать среднерыночные цены в качестве базы для определения справедливой стоимости по взаимозачитываемым позициям риска и применять цену спроса или предложения по чистой открытой позиции;

- ✓ цена последней сделки может являться справедливой стоимостью при недоступности информации о действующих ценах спроса и предложения и отсутствии существенных изменений в экономической ситуации с момента совершения данной сделки.

Если же со времени совершения сделки условия изменились, то такое изменение условий отражается в справедливой стоимости путем ссылки на действующие цены или ставки на аналогичные финансовые инструменты.

В случае недоступности информации о рыночных ценах спроса, предложения, сделок с финансовыми инструментами компания определяет справедливую стоимость с использованием техники оценки. Техника оценки включает:

✓ информацию при ее наличии о последних рыночных сделках между хорошо осведомленными, желающими совершить такие сделки, независимыми друг от друга сторонами;

✓ ссылки на текущую справедливую стоимость другого, в значительной степени тождественного инструмента;

✓ анализ дисконтирования потоков денежных средств и модели определения цены (к примеру, модель ценообразования опционов).

Справедливая стоимость инвестиций в долевые инструменты, не котируемые на активном рынке, может быть достоверно оценена, если оценочные стоимостные пределы, внутри которых находится справедливая стоимость, незначительны для данного инструмента или вероятность оценочной стоимости в рамках стоимостных пределов может быть рассчитана и использована в расчете справедливой стоимости.

В противном случае если разница достоверных оценок справедливой стоимости существенна и осуществление надежной оценки невозможно, компании запрещается осуществлять оценку финансового инструмента по справедливой стоимости, и она оценивает инструменты по фактической стоимости (себестоимости), за вычетом убытка от обесценения. Аналогичный подход применяется и к производным финансовым инструментам, связанным и установленным поставкой такого некотируемого долевого инструмента.

Для целей последующей оценки финансовых активов после их первоначальной оценки в соответствии с требованиями МСФО 39 необходимо произвести их распределение по нижеперечисленным учетным группам, каждой из которых соответствует собственный подход к определению оценки в финансовой отчетности.

Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток:

1) определяемые финансовые активы включают любой финансовый актив, который определяется при первоначальном признании как актив, который должен быть оценен по справедливой стоимости;

2) финансовые активы, предназначенные для торговли — это все виды деривативов (за исключением определяемых инструментов хеджирования) и финансовые активы, которые осуществляются для спекуляций на рынке ценных бумаг в целях получения дохода от краткосрочных спекуляций.

Инвестиции, удерживаемые до погашения — непроизводные финансовые активы с фиксированными или определяемыми выплатами, которые владелец удерживает до срока погашения, и которые не подлежат продаже до даты их погашения.

Ссуды и дебиторская задолженность — финансовые активы с фиксированными или определенными платежами, не имеющие котировок активного рынка, обращающиеся при предоставлении компанией денежных средств, товаров и услуг должнику. Ссуды и дебиторская задолженность, по которым владелец может и не получить обратно все свои первоначальные инвестиции по причинам ухудшения качества кредита, должны признаваться как имеющиеся в наличии для продажи.

Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи — финансовые активы, которые не включены в предыдущие группы, а также инвестиции, в отношении которых не сложилось определенной позиции в менеджменте компании.

Цель и сфера применения МСФО 41

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» применяется для учета сельскохозяйственной деятельности, в том числе:

✓ биологических активов;

✓ сельскохозяйственной продукции на момент ее сбора;

✓ отдельных правительственных субсидий.

МСФО 41 не применяется для учета:

✓ земель сельскохозяйственного назначения (МСФО 16 «Основные средства» и МСФО 40 «Инвестиционная собственность»);

✓ нематериальных активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью (МСФО 38 «Нематериальные активы»).

МСФО 41 применяется для учета сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора и не рассматривает процесс переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора.

Полученная в результате сбора продукция представляет собой биологические активы компании. Для учета продукции после ее сбора применяется МСФО 2 «Запасы».

Примеры биологических активов, сельскохозяйственной продукции и продукции, являющейся результатом переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора.

Биологические активы согласно МСФО 41

Сельскохозяйственная продукция (на период сбора урожая) согласно МСФО

41

Овцы

Шерсть

Деревья в лесонасаждениях

Бревна

Сельскохозяйственные растения

Хлопок

Свиньи

Молочный скот

Листья

Виноградная лоза

Кустарники

Фруктовые деревья

Туши

Виноград

Собранные фрукты

Убранная свекла

Пиломатериалы

Продукты переработки после сбора урожая (вне сферы применения МСФО 41)

Пряжа, ковер

Волокно, одежда

Сахар

Сыр

Молоко

Колбасные изделия

Копченый окорок

Чай, ферментированный табак

Вино

Переработанные фрукты

Основные определения МСФО 41

Сельскохозяйственная деятельность — управление биотрансформацией биологических активов в целях продажи, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов.

Сельскохозяйственная продукция — полученный в результате сбора продукт биологических активов.

Биологический актив — живое растение или животное.

Биотрансформация — процессы роста, перерождения, производства и воспроизводства, которые вызывают качественные или количественные изменения биологического актива.

Группа биологических активов — объединение аналогичных животных или растений.

Сбор — отделение продукции от биологического актива или конец жизненного цикла биологического актива.

К сельскохозяйственной деятельности относятся:

- ✓ животноводство;
- ✓ лесоводство;
- ✓ растениеводство;
- ✓ земледелие;
- ✓ водное хозяйство (включая рыбоводство).

В процессе сельскохозяйственной деятельности животные и растения переживают процесс биотрансформации в управляемой среде. Управление — это ключевой момент, который отличает деятельность сельскохозяйственную от других ее видов, таких как морской рыбный промысел или вырубка девственных лесов, ни один из которых не классифицируется как деятельность сельскохозяйственная.

Степень изменения биологического актива может быть изменена по различным параметрам: зрелости, размерам жирности и т.д.

Биотрансформация приводит к:

- ✓ изменению актива в форме увеличения или уменьшения его количества или качества, в результате воспроизведения могут появляться дополнительные активы;
- ✓ получению сельскохозяйственной продукции (зерновых, бобовых, мяса, молока).

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

- ✓ товары являются однородными;
- ✓ желающие совершить сделку покупатели и продавцы могут быть найдены в любое время;
- ✓ информация о ценах общедоступна.

Балансовая стоимость — сумма, по которой актив отражается в бухгалтерском балансе.

Справедливая стоимость — сумма, на которую можно обменять актив или погасить обязательство, при совершении сделки между независимыми, желающими совершить сделку сторонами.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

Признание и учет биологических активов или сельскохозяйственной продукции начинается, когда организация:

- ✓ получает контроль над активом или связанными с ним будущими экономическими выгодами;
- ✓ может надежно оценить его себестоимость или справедливую стоимость.

В практической деятельности это означает, что большая часть биологических активов или сельскохозяйственной продукции может учитываться до начала сбора или до продажи. Они также должны переоцениваться на каждую отчетную дату.

Биологический актив в момент первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов по сбыту, кроме случаев, когда справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности.

При первоначальном признании на каждую отчетную дату биологический актив должен оцениваться по справедливой стоимости за исключением случаев, когда справедливая стоимость не может быть надежно оценена.

Биологические активы должны учитываться как внеоборотные активы, если они используются более чем один год. Примерами внеоборотных активов являются молочный скот и деревья.

Биологические активы не амортизируются, а переоцениваются по справедливой стоимости за вычетом ожидаемых затрат на продажу на каждую отчетную дату. В то же время, ценность деревьев, предназначенных для производства пиломатериалов, с годами повышается, а ценность молочного скота по мере старения стада снижается.

Продукты с коротким жизненным циклом, такие как молоко и зерно, будут сначала учитываться как запасы, а после их продажи как себестоимость продаж.

Расходы на продажу включают:

- ✓ комиссионные вознаграждения посредникам и торговым агентам;
- ✓ сборы товарных бирж и других органов регулирования;
- ✓ налоги и пошлины на продажу.

В расходы на продажу не включаются транспортные и прочие виды расходов, связанные с доставкой активов на рынок.

Аналогичные биологические активы можно объединять в группы (по возрасту, качеству и т.д.). Справедливая стоимость определяется для группы активов.

Договоры на продажу в будущем биологических активов или сельскохозяйственной продукции для определения справедливой стоимости не используются, так как она должна отражать существующие рыночные условия для сделки между готовыми совершить сделку покупателем и продавцом.

Договор на продажу биологического актива или сельскохозяйственного актива может быть обременительным (МСФО 37).

При наличии у компании доступа к нескольким рынкам, определение справедливой стоимости должно основываться на том рынке, который компания собирается использовать.

При отсутствии активного рынка для определения справедливой стоимости можно использовать следующую информацию:

- ✓ рыночные цены последних по времени сделок;

- ✓ рыночные цены на аналогичные активы;
- ✓ базовые цены по отраслям (например, цены на крупный рогатый скот, выраженные в ценах за 1 кг говядины).

При отсутствии рыночных цен в качестве основы для определения справедливой стоимости биологического актива в его текущем местонахождении и состоянии можно использовать приведенную стоимость будущих денежных потоков при исключении любого прироста стоимости в результате дополнительной биотрансформации и будущей деятельности.

В составе денежных потоков не учитываются потоки, относящиеся к финансированию активов, налогообложению или восстановлению биологических активов после сбора урожая.

Будущие денежные потоки учитываются по чистой приведенной стоимости.

Справедливая стоимость может совпадать с себестоимостью в случаях, когда биологическая трансформация отсутствует или она незначительна.

Биологические активы, особенно выращиваемые, могут быть неотделимы от земли, а активный рынок может существовать только для взаимосвязанных активов.

ПРИЗНАНИЕ ПРИБЫЛИ (УБЫТКОВ) ОТ С/Х ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Прибыли и убытки от биологических активов включаются в чистую прибыль за период, в котором они возникли.

Прибыль (убыток) может возникать на момент первоначального признания сельскохозяйственной продукции в результате сбора урожая.

Если справедливую стоимость нельзя рассчитать достоверно, необходимо использовать другой метод оценки (по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков), пока оценка по справедливой стоимости не станет возможной.

Во всех случаях отчитывающаяся компания должна оценивать сельскохозяйственную продукцию на момент сбора урожая по ее справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов на продажу. Необходимые методы расчета представлены в МСФО 2 «Запасы», МСФО 16 «Основные средства», МСФО 36 «Обесценение активов». Обычно используют методику, изложенную в МСФО 2 «Запасы», при которой прямые затраты труда, материалов и производственных накладных расходов относят на продукцию. В расчет стоимости также включается амортизация и обесценение активов.

В отличие от готовой продукции, которая учитывается по наименьшему из двух значений: себестоимости или чистой цене продажи, сельскохозяйственная продукция учитывается по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

МСФО 41 подразделяет правительственные субсидии на безусловные и условные.

Безусловная субсидия признается в качестве дохода отчетного периода, в котором она становится дебиторской задолженностью (подлежит получению).

Условная субсидия признается в качестве дохода при выполнении всех условий. Сроки и условия субсидии могут быть разными и отражаться в учете и отчетности одновременно или на пропорциональной основе.

В бухгалтерском балансе биологические активы отражаются отдельно от других активов.

При первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции требуется раскрытие следующей информации:

- ✓ совокупная прибыль (убыток), возникшая в течение отчетного периода;
- ✓ изменение «справедливой стоимости за вычетом ожидаемых расходов на продажу»;
- ✓ описание каждой группы биологических активов (качественные и количественные характеристики);
- ✓ для каждой группы — разделение расходуемых и плодоносящих, зрелых и незрелых биологических активов, исходя из соображений целесообразности.

Биологические активы могут подразделяться на потребляемые и плодоносящие, зрелые и незрелые.

Потребляемые биологические активы представляют собой собранную сельскохозяйственную продукцию, а также могут продаваться в виде биологических активов.

Потребляемыми биологическими активами являются:

- ✓ мясной и предназначенный для продажи скот;
- ✓ рыба в рыбоводческих хозяйствах;
- ✓ посевы зерновых культур;
- ✓ деревья, предназначенные на пиломатериалы.

Плодоносящие биологические активы — это самовоспроизводящиеся активы в отличие от просто сельскохозяйственной продукции. Плодоносящими биологическими активами являются:

- ✓ молочный скот;
- ✓ фруктовые деревья и виноградные лозы.

Зрелыми биологическими активами считаются достигшие нужной кондиции и готовые к уборке/продаже (для расходуемых биологических активов), а также способные обеспечивать регулярные урожаи/приплод (для плодоносящих биологических активов).

В пояснениях к финансовой отчетности необходимо раскрыть:

- ✓ характер деятельности, связанной с каждой группой биологических активов;
- ✓ оценку нефинансовых (натуральных параметров) каждой группы биологических активов на конец отчетного периода, выхода сельскохозяйственной продукции в течение периода;
- ✓ методы и основные допущения, использованные при оценке справедливой стоимости каждой группы активов;
- ✓ справедливую стоимость за вычетом расходов по продаже полученной сельскохозяйственной продукции на момент сбора;
- ✓ балансовую стоимость биологических активов, права использования которых ограничены или которые находятся в залоге в качестве обеспечения обязательств;
- ✓ обязательства по совершенствованию или приобретению биологических активов;
- ✓ стратегию управления финансовыми рисками сельскохозяйственной деятельности;
- ✓ подробную сверку изменения балансовой стоимости биологических активов по состоянию на начало и конец отчетного периода.

Изменение стоимости биологического актива — это результат совокупности физических (рост) и рыночных изменений (повышение спроса). Информация особенно полезна при раскрытии отдельно по двум видам изменений.

Дополнительно раскрывается информация о биологических активах, справедливая стоимость которых не может быть надежно оценена:

- ✓ описание биологических активов;
- ✓ объяснение того, почему справедливая стоимость не может быть надежно оценена;
- ✓ пределы, в которых, скорее всего, могла бы находиться справедливая стоимость по приблизительным оценкам;
- ✓ используемый метод начисления амортизации, применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;
- ✓ валовая учетная стоимость;
- ✓ накопленная амортизация и убытки от обесценения на начало и конец периода;
- ✓ прибыли или убытки от выбытия активов, оцененных по себестоимости, за вычетом амортизации и убытков от обесценения.

Если в отчетном периоде стало возможным надежно оценить справедливую стоимость биологических активов, которые ранее оценивались по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения, финансовая отчетность должна раскрывать:

- ✓ описание биологических активов;
 - ✓ объяснение того, почему оценка по справедливой стоимости стала возможной, а также влияние изменения.
- В пояснениях к отчетности также раскрываются:
- ✓ характер и объем правительственных субсидий;
 - ✓ невыполненные условия и непредвиденные обстоятельства, связанные с субсидиями;
 - ✓ ожидаемые существенные уменьшения уровня субсидий.

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ

Финансовыми инструментами называют договорные отношения двух юридических (физических) лиц, в результате которых у одного возникает финансовый актив, а у другого - финансовые обязательства или долевые инструменты, связанные с капиталом. Договорные отношения могут быть как двусторонними, так и многосторонними. Важно, чтобы они имели четкие обязательные экономические последствия, уклониться от которых стороны не могут в силу действующего законодательства. Как видим, понятие финансового инструмента определяется через другие понятия, такие как финансовые активы и финансовые обязательства. Не зная их сути, невозможно понять и характеристику финансовых инструментов.

К финансовым инструментам относятся дебиторская и кредиторская задолженность в традиционных формах и в виде векселей, облигаций, иных долговых ценных бумаг, долевые ценные бумаги, а также производные формы, различные финансовые опционы, фьючерсные и форвардные контракты, процентные и валютные свопы <*>, независимо от того, отражаются они в балансе или за балансом организации. Авали по векселям, иные гарантии по исполнению обязательств другими лицами относятся к условным финансовым инструментам. Производные и условные финансовые инструменты порождают передачу одной стороной другой стороне некоторых финансовых рисков, определяемых базисным финансовым инструментом, хотя сам базисный фи-

нансовый инструмент не передается тому, кто оформляет производные финансовые инструменты.

МСБУ-32 и МСБУ-39 применяются также к договорам о покупке и продаже нефинансовых активов, поскольку они исполняются путем денежного возмещения или передачи других финансовых инструментов.

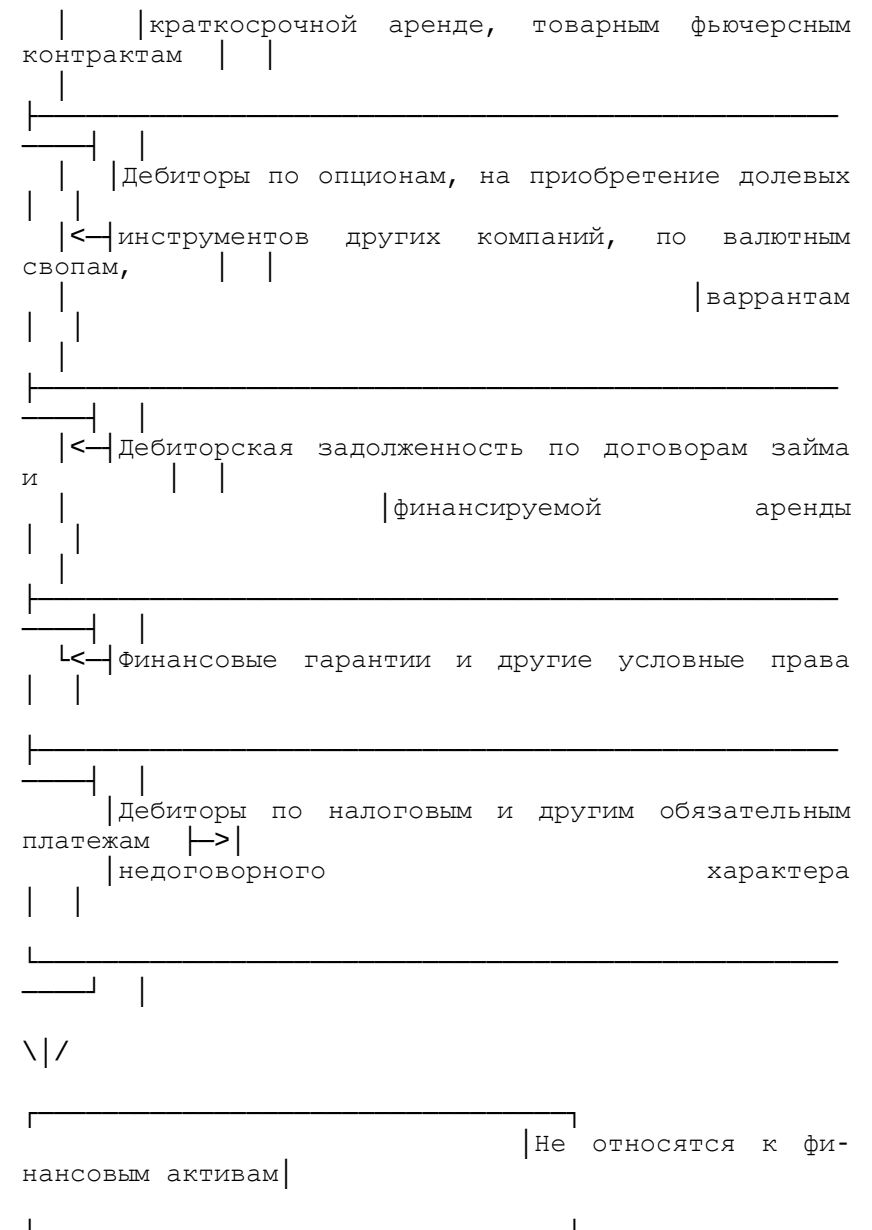
Решающим фактором, определяющим признание финансовых инструментов, является не юридическая форма, а экономическое содержание такого инструмента.

Финансовые активы - это денежные средства или договорные права требовать выплаты денежных средств, или передачи выгодных финансовых инструментов от другой компании, или взаимного обмена финансовыми инструментами на выгодных для себя условиях. К финансовым активам относятся также долевые инструменты других компаний. Во всех случаях выгода от финансовых активов заключается в обмене их на деньги или на иные выгодные финансовые инструменты.

К финансовым активам не относятся:

- задолженность по авансам, выданным поставщикам материальных ценностей, а также в оплату предстоящих к выполнению работ и услуг. Они не порождают прав на получение денежных средств и не могут быть обменены на другие финансовые активы;
- договорные права, например по фьючерсным договорам, удовлетворение по которым предполагается товарами или услугами, но не финансовыми активами;
- активы недоговорного характера, возникающие в результате законодательных норм, например дебиторы по налогам;
- материальные и нематериальные активы, обладание которыми не порождает действительного права на получение денежных средств или иных финансовых активов, хотя возникновение права на их получение возможно при продаже активов либо в иных аналогичных ситуациях.



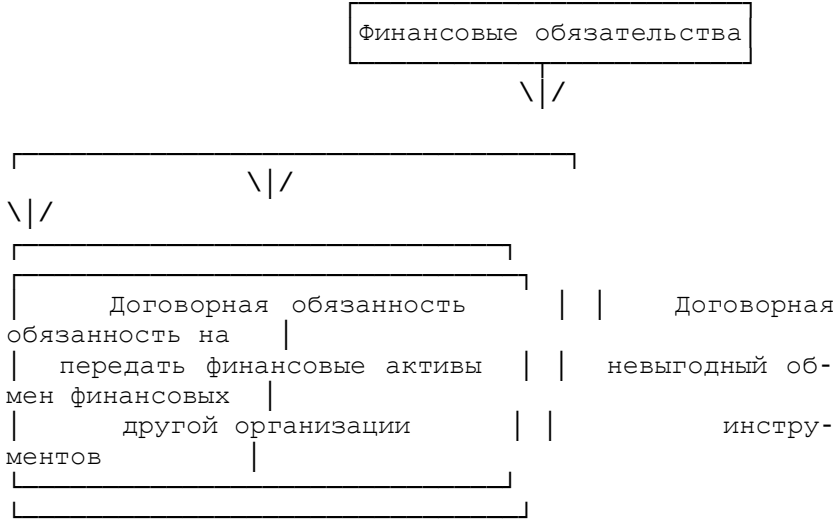


Финансовые активы называют денежными, если по условиям договора предусматривается получение по ним зафиксированных или легкоопределимых денежных сумм.

Финансовые обязательства возникают в результате договорных отношений и требуют уплаты денежных средств или передачи иных финансовых активов другим компаниям и организациям. К финансовым обязательствам также относится предстоящий по договору с другой компанией обмен финансовых инструментов на потенциально

невыгодных условиях. При классификации финансовых обязательств следует иметь в виду ограничения, связанные с тем, что обязательства, не предполагающие передачу финансовых активов при их погашении, не являются финансовыми инструментами. С другой стороны, опционы на акции или другие обязательства передать собственные долевые финансовые инструменты другой компании не являются финансовыми обязательствами. Они учитываются как долевые финансовые инструменты.

К финансовым обязательствам относится кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам, по договорам займа и кредитования, включая задолженность по выданным и акцептованным векселям, размещенным облигациям, выданным гарантиям, авалиям и другим условным обязательствам. К финансовым обязательствам относится задолженность арендатора по финансовой аренде в отличие от оперативной аренды, которая предполагает возврат арендованного имущества в натуре.



Отсроченные доходы, полученные в счет будущих отчетных периодов, гарантийные обязательства по товарам, работам, услугам, резервы, образованные для регулирования затрат по отчетным периодам, не являются финансовыми обязательствами, так как не предполагают их обмена на денежные средства и другие финансовые активы. Любые договорные обязательства, не предполагающие передачи другой стороне денег или других финансовых активов, по определению не могут быть отнесены к финансовым обязательствам. Например, обязательства по фьючерсным товарным контрактам должны выполняться путем поставки обусловленных товаров либо оказания услуг, которые не являются финансовыми активами. Нельзя считать финансовыми обязательствами те, которые возникают не в соответствии с договорами и сделками, по иным обстоятельствам. Например, обязательства по налогам, возникшие в результате законодательства, не относятся к финансовым обязательствам.

Финансовые обязательства не следует путать с долевыми финансовыми инструментами, которые не предполагают их погашения денежными или иными финансовыми активами. Например, опционы на акции удовлетворяются путем передачи некоторого

числа акций их владельцам. Такие опционы являются долевыми инструментами, а не финансовыми обязательствами.

Долевой инструмент - это договор, предоставляющий право на определенную долю капитала организации, которая выражается стоимостью ее активов, не обремененных обязательствами. Величина капитала организации всегда равна стоимости ее активов за вычетом суммы всех обязательств этой организации. Финансовые обязательства отличаются от долевого инструмента тем, что проценты, дивиденды, убытки и прибыли по финансовым обязательствам отражаются в бухгалтерском учете на счете прибылей и убытков, а доходы по долевым инструментам, распределенные в пользу их владельцев, списываются на уменьшение счетов капитала. К долевым инструментам относятся обыкновенные акции и опционы эмитента на выпуск обыкновенных акций. Они не порождают обязательства эмитента выплачивать деньги или передавать их владельцам иные финансовые активы. Выплата дивидендов представляет собой распределение части активов, составляющих капитал организации; эти распределение и выплаты не являются обязательными для эмитента. Финансовые обязательства эмитента возникают только после решения о выплате дивидендов и только на сумму, причитающуюся к выплате денежными или иными финансовыми активами. Сумма дивидендов, не подлежащая выплате, например рефинансируемая во вновь эмитируемые акции, не может классифицироваться в качестве финансовых обязательств.

Собственные акции, приобретенные у акционеров, уменьшают собственный капитал компании. Сумма вычета отражается в отчетном балансе либо в специальном примечании к нему. Любые операции с долевыми инструментами и их результаты - эмиссия, выкуп, новая продажа, погашение - не могут отражаться на счетах прибылей и убытков.

Выплаты долевыми инструментами основаны на сделках, по которым организация получает товары и услуги в качестве встречного предоставления за свои долевые инструменты, или расчеты, за которые денежные средства выплачиваются на основе долевого инструмента.

Организация обязана признавать товары и услуги по их справедливой стоимости в момент их получения с одновременным признанием увеличения капитала. Если сделка предполагает денежные выплаты взамен долевого инструмента, то на их основе организация обязана признавать соответствующие обязательства. Если полученные товары и услуги не могут быть признаны активами, их стоимость признается в качестве расходов. Полученные по таким сделкам товары и услуги оцениваются опосредованно по справедливой стоимости предоставляемых долевого инструмента.

Привилегированные акции относятся к долевым инструментам только в тех случаях, когда эмитент не принимает на себя обязательства их выкупа (погашения) в определенный срок или по желанию владельца в течение определенного периода. В противном случае, когда эмитент обязан в обозначенный срок передать владельцу привилегированной акции любые финансовые активы, включая денежные средства, и при этом прекратить договорные отношения по данным привилегированным акциям, они классифицируются как финансовые обязательства организации-эмитента.

Доля меньшинства в капитале организации, возникающая в ее консолидированном балансе, не является ни финансовым обязательством, ни долевым инструментом. Дочерние компании, балансы которых включаются в консолидированный баланс организации, отражают в них долевые инструменты, которые погашаются при консолидации,

Признаки, по которым классифицируются финансовые обязательства и долевыe инструменты, показаны на приведенной ниже схеме.

✓ []

✓ Относятся к финансовым

✓ Относятся к долевым

✓ обязательствам

✓ инструментам

✓ []

✓ / | \

✓ / | \

✓ |

✓ Кредиторская задолженность по товарным опера-
циям

✓ <

✓ Векселя и облигации к оплате финансовыми ак-
тивами

✓ Кредиторская задолженность по авансам, полученным за товары, работы и услуги

✓ Кредиторская задолженность по договорам займа и

✓ финансируемой аренде

✓	Доходы будущих периодов и гарантийные
✓	обязательства по товарам и услугам

✓ |
|
|
✓ |<| Кредиторская задолженность за эмитированные и
| | переданные покупателям акции компании
| |
✓ |

✓ Кредиторская задолженность по облигациям и

✓ векселям, подлежащая выкупу в определенный

срок |—|>|

✓ или в течение определенного периода

✓

✓	Обязательства по налогам и другим платежам
✓	недоговорного характера
✓	

✓				Обязательства по форвардным и фьючерсным
✓				контрактам, подлежащие погашению нефинансовы-
✓	ми			активами
✓				

✓	Условные обязательства по гарантиям и другим
✓	основаниям, зависящие от каких-либо будущих
✓	событий
✓	

✓ Обыкновенные акции, опционы и варранты на покупку



Сложные финансовые инструменты состоят из двух элементов - финансового обязательства и долевого инструмента. Например, облигации, конвертируемые в обыкновенные акции эмитента, по сути, состоят из финансового обязательства погасить облигацию и опциона (долевого инструмента), дающего право его обладателю получить в указанный срок обыкновенные акции, которые обязан выпустить эмитент. В одном документе сосуществуют два договорных соглашения. Эти отношения и можно было оформить двумя договорами, но они содержатся в одном. Поэтому стандарт требует раздельного отражения в отчетном балансе сумм, характеризующих финансовое обязательство, и отдельно долевого инструмента, несмотря на то что они возникли и существуют в виде единого финансового инструмента. Первичная классификация элементов сложного финансового инструмента сохраняется независимо от возможного изменения будущих обстоятельств и намерений его владельцев и эмитентов.

Сложные финансовые инструменты могут возникнуть и по нефинансовым обязательствам. Так, например, могут выпускаться облигации, погашаемые нефинансовыми активами (нефтяные, хлебные, автомобильные), одновременно дающие право конвертировать их в обыкновенные акции эмитента. В балансах эмитентов такие сложные инструменты также должны классифицироваться по элементам обязательств и капитала.

Производные инструменты определяются тремя основными признаками. Это финансовые инструменты:

- стоимость которых изменяется под влиянием процентных ставок, курсов ценных бумаг, валютных курсов и товарных цен, а также в результате колебания индексов цен или кредитных индексов, кредитного рейтинга или других базисных переменных;

- приобретаемые на условиях небольших финансовых инвестиций по сравнению с другими финансовыми инструментами, также реагирующими на изменения рыночной конъюнктуры;

- расчеты по которым предполагается производить в будущем.

У производного финансового инструмента имеется условная сумма, характеризующая количественное содержание данного инструмента, например сумма валюты, количество акций, вес, объем или другая товарная характеристика и т.п. Но инвестор, а также лицо, выпустившее данный инструмент, не обязаны инвестировать (или получить) обозначенную сумму в момент заключения договора. Производный финансовый инструмент может содержать условную сумму, выплачиваемую при наступлении в будущем определенного события, причем выплачиваемая сумма не зависит от указанной в финансовом инструменте. Условная сумма может вообще не указываться.

Типичными примерами производных финансовых инструментов являются фьючерсные, форвардные, опционные контракты, свопы, " типовые " форвардные договоры и т.п.

Встроенный производный финансовый инструмент является элементом сложного финансового инструмента, состоящего из производного финансового компонента и основного договора; денежные потоки, возникающие из-за каждого из них, изменяются сходным образом, в соответствии с указанной ставкой процента, валютным курсом или иными показателями, обусловленными рыночной конъюнктурой.

Встроенный производный финансовый инструмент необходимо учитывать отдельно от основного финансового инструмента (основного договора) при условии, что:

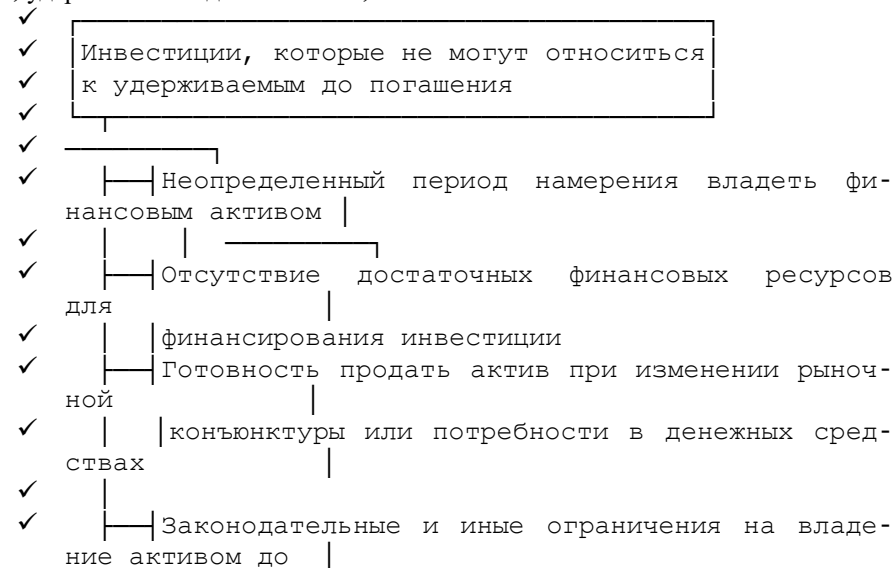
- экономические характеристики и риски встроенного финансового инструмента не связаны с такими же характеристиками и рисками основного финансового инструмента;

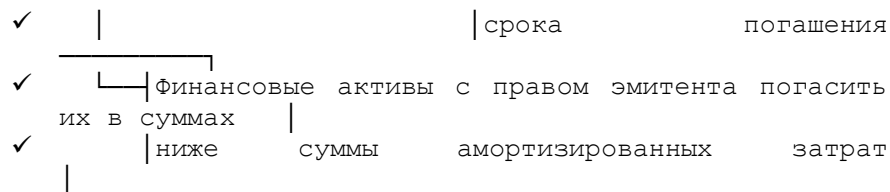
- отдельный инструмент и встроенный в него производный финансовый инструмент с теми же самыми условиями соответствуют определению производных финансовых инструментов;

- такой сложный финансовый инструмент не подлежит оценке по справедливой стоимости, а изменения стоимости не должны относиться на чистую прибыль (убыток).

Среди встроенных производных финансовых инструментов можно назвать: опционы на продажу и покупку долевого финансового инструмента, не имеющих тесной связи с данным долевым инструментом; опционы на продажу или покупку долговых инструментов со значительным дисконтом или премией, не имеющими тесной связи с самим долговым инструментом; договоры на право пролонгации срока обращения или погашения долгового инструмента, не имеющие тесной связи с основным договором; договорное право, встроенное в долговой инструмент, на конвертацию его в долговые ценные бумаги и т.п.

Производные финансовые инструменты





Долговые ценные бумаги с переменной процентной ставкой удовлетворяют критериям, позволяющим их классифицировать как удерживаемые до погашения. А вот большинство долевого ценных бумаг нельзя отнести к удерживаемым до погашения из-за неопределенности срока их обращения.

Финансовые активы, которые могут быть отозваны досрочно, можно отнести к удерживаемым до погашения:

- если организация намерена и имеет возможность удерживать их до отзыва или погашения;
- если организация может возместить путем амортизации или как-либо иначе практически всю балансовую стоимость активов, включая выплаченную премию и принятые на баланс затраты по совершению сделки.

Финансовые активы с правом требования их досрочного погашения могут включаться в категорию удерживаемых до погашения только при твердом намерении организации не прибегать к своему праву требовать досрочное их погашение.

К данной классификационной группе стандарты предъявляют повышенные требования. Во всяком случае, продажа инвестиций, удерживаемых до погашения, на суммы, признаваемые достаточно существенными, может вызывать ограничения для классификации и учета таких инвестиций. Компания вынуждена приостановить признание в финансовой отчетности инвестиций, удерживаемых до погашения, в текущем отчетном году и в течение последующих двух лет. На этот период финансовые активы, удерживаемые до погашения, должны быть переквалифицированы как имеющиеся в наличии для продажи. То же касается и иных финансовых активов, признаваемых в период действия данного ограничения.

Выданные ссуды и дебиторская задолженность составляют финансовые активы, возникшие в результате предоставления денежных средств, товаров и услуг другой организации (другому лицу), за исключением тех, которые предназначены для их переуступки в ближайшее время (в краткосрочной перспективе). Такие активы классифицируются как предназначенные для торговли. Выданные ссуды и дебиторская задолженность не должны классифицироваться как удерживаемые до погашения.

Ссуда считается выданной, если организация перевела деньги и приобрела право требования по сделке в день ее оплаты. Если ссуда предоставлена другим кредитором, она может включаться в данную классификационную группу при условии немедленной ее оплаты в день оформления данной ссуды другим кредитором.

Ссуды и дебиторские долги, которые не предоставлялись непосредственно организации, а были перекуплены, учитываются как финансовые активы, удерживаемые до погашения, имеющиеся в наличии для продажи или предназначенные для торговли.

Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи, - это остаточная классификационная категория, в которую включаются все те финансовые активы, которые не подходят ни под одну из вышеперечисленных трех категорий. Финансовый актив классифицируется как предназначенный для торговли, если он является частью порт-

феля аналогичных активов, сделки с которыми подтверждают их коммерческий характер, то есть отчетливо демонстрируется стремление к получению прибыли от операций и сделок с данными финансовыми инструментами.

Финансовые обязательства классифицируются в учете и отчетности на:

- торговые финансовые обязательства;
- прочие финансовые обязательства.

Торговые финансовые обязательства состоят из следующих финансовых инструментов:

- обязательства продавца по поставке ценных бумаг либо иных финансовых активов;
- производных обязательств, не используемых в качестве инструментов хеджирования;
- обязательств, составляющих часть портфеля идентифицируемых финансовых инструментов, учитываемых и управляемых единым массивом, если имеются доказанные случаи выгодной торговли этими обязательствами в предыдущих периодах (в недалеком прошлом).

Все остальные финансовые обязательства должны классифицироваться как прочие. При первоначальном признании финансовых обязательств положения пересмотренного МСБУ-39 позволяют классифицировать их как торговые финансовые обязательства, причем классификация будет окончательной, не подлежащей пересмотру в дальнейшем.

Торговые финансовые обязательства подлежат отражению в учете и финансовой отчетности по справедливой стоимости, прочие финансовые обязательства - по первоначальной (переоцененной) стоимости, откорректированной на сумму амортизации обязательств.

Признание, прекращение признания финансовых активов и обязательств

Признание финансовых активов и обязательств является обязательным в отчетном бухгалтерском балансе только в том случае, если данная организация получает права или принимает на себя обязательства по договору в отношении того или иного финансового инструмента. Они отражаются соответственно в активе или в пассиве баланса. Стандарт не допускает отражения законных договорных прав на денежные средства или денежных обязательств вне баланса на забалансовых статьях.

Договоры на покупку или продажу товаров (услуг) не вызывают необходимости отразить актив на основе полученного заказа, также и заказчик не обязан признать обязательство. Одного договора мало. Признание активов (обязательств) осуществляется по факту отгрузки товара или оказания услуги. Но форвардный контракт, по которому возникает обязательство на куплю-продажу финансового инструмента, да и другого товара (услуги) в определенный день по определенной цене, должен быть признан в балансе в день заключения соответствующего договора. При этом сумма актива и сумма обязательства часто совпадают, то есть чистая стоимость форвардного контракта равна нулю. Но это обстоятельство не должно приниматься во внимание. Данный финансовый инструмент отражается в активе и в пассиве баланса в равных суммах. Со временем это равновесие может измениться под влиянием курса базисного инструмента, стоимости денег во времени, цены товара, обозначенного в контракте, или других аналогичных факторов.

дисконтированных текущих денежных потоков по данным обязательствам не менее чем на 10%.

Разница между балансовой стоимостью погашенного обязательства с учетом амортизации и уплаченной суммой погашения относится на счет прибылей и убытков. Частичное прекращение признания финансовых обязательств регулируется так же, как прекращение признания части финансовых активов, описанное выше.

Расчет и отражение финансовых результатов при выбытии финансовых инструментов (финансовых активов) выполняются в зависимости от учетной категории инструмента. По каждому конкретному финансовому инструменту необходимо установить: проводилась ли его переоценка по справедливой стоимости, на каком счете отражалась разница по переоценке - на счете прибылей и убытков, на счете нераспределенной прибыли или добавочного капитала - и в каких суммах.

Зачеты финансовых активов и финансовых обязательств

Финансовые инструменты, в особенности производные, такие как опционы, форвардные контракты и иные аналогичные им, зачастую содержат характеристики как права, так и обязательства совершить операцию обмена, которые необходимо отражать одновременно в активе и пассиве бухгалтерского баланса.

Финансовые активы и финансовые обязательства, возникшие по иным обстоятельствам, в соответствии с МСБУ-32 должны быть взаимно зачтены и отражены в балансе сальдированной суммой только при соблюдении строго определенных условий: 1) когда организация по договору или иным юридически подтвержденным положениям получает право осуществить зачет финансовых активов за счет указанных в балансе финансовых обязательств; 2) когда организация имеет возможность и намерена провести расчет во исполнение сделки по сальдированной сумме взаимно противоположных финансовых инструментов; 3) когда организация намерена одновременно реализовать финансовый актив и погасить финансовые обязательства и это намерение выполнимо в сложившихся обстоятельствах совершения сделок.

Зачет финансовых активов за счет финансовых обязательств отличается от прекращения признания в отчетности ранее признанного финансового инструмента. Проводка зачета суммы финансового актива равновеликой суммой соответствующего финансового обязательства ведет к исключению из баланса одного из этих финансовых инструментов, а другой финансовый инструмент остается в балансе в сумме сальдо, оставшегося после зачета. Ни сумма прибылей, ни сумма убытков в результате этой проводки не образуется. Прекращение признания ранее принятого на баланс финансового инструмента приводит к исключению из отчетного баланса соответствующей статьи, что в свою очередь может стать причиной возникновения прибыли или убытка.

Право на взаимный зачет, или, иначе, определенное право на зачет, представляет основание для должника погасить обязательства перед кредитором на всю или на часть суммы за счет дебиторской задолженности этого кредитора, причитающейся должнику. Вместо взыскания дебиторской задолженности по договорному соглашению с кредитором она может быть списана на уменьшение обязательств должника перед этим кредитором. К реальному погашению будет предъявлено только сальдо, возникшее после зачета. Для проведения зачета в счет обязательства должника может послужить дебиторская задолженность должнику третьей стороны, которая (сторона) имеет адекватные отношения со стороной-кредитором. Основанием для этого может служить трехстороннее договорное соглашение, определенно указывающее на право осуществ-

ления такого зачета. Специфической формой зачета может рассматриваться прекращение взаимных обязательств по двум финансовым инструментам через структуры организованного финансового рынка - биржи, клиринговые палаты и т.п. Поток денежных средств возникает только на сумму величины сальдо по операции клиринга. Взаимный зачет обязательств по финансовым инструментам устраняет кредитный риск для финансового актива и риск ликвидности - для финансового обязательства, что следует принимать во внимание при раскрытии информации в примечаниях к финансовой отчетности.

Наличие юридически закреплённого права на зачет финансового актива и финансового обязательства само по себе еще не определяет обязательное проведение такого зачета. Нужно согласованное решение о будущих действиях. По решению о взаимном расчете по сальдо после зачета требований и обязательств в балансе отражается только сумма ожидаемого денежного потока (сальдированного зачета) на выплату или поступление. По решению об одновременном исполнении обязательств обеими организациями суммы финансового актива и финансового обязательства показываются в балансе развернуто, то есть так, как в действительности в будущем будет происходить приток или отток денежных средств. Отсутствие намерения производить зачет, на который имеется законное право, приводит к необходимости раскрыть в примечаниях этот факт и показать кредитный риск, которому подвергается организация.