

**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО
ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

САМАРКАНДСКИЙ ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И СЕРВИСА

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА И АУДИТА



УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС

по курсу

«ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНОГО УЧЁТА»

САМАРКАНД 2020

**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО
ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

САМАРКАНДСКИЙ ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И СЕРВИСА

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА И АУДИТА

Утверждаю
проректор по учебной и
воспитательной работе
проф.К.Ж. Мирзаев

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС
по курсу
«ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНОГО УЧЁТА»

САМАРКАНД-2020

Основы международного учёта. Учебно-методический комплекс по курсу. – Самарканд, СамИЭС, 2020. – 475 стр.

Составили: старший преподаватель Пашаходжаева Д.Д.

Рецензенты: проф. д.э.н. Уразов К.Б (СамИЭС)
доцент Рофеев Д.Р. (СамИЭС)

Учебно-методический комплекс по дисциплине “Основы международного учёта” содержит учебную и рабочую учебную программу по дисциплине, основной теоретический материал, ситуационные задачи по проведению практических занятий, методические указания по проведению самостоятельных занятий, сборник тестов, вопросов для контрольных работ, наглядных пособий с презентациями, список полезной и использованной литературы, глоссарий терминов по дисциплине.

Настоящий учебно-методический комплекс предназначен для студентов высших учебных заведений по учебному направлению “Бухгалтерский учёт и аудит”. Также комплексом могут пользоваться преподаватели, научные сотрудники, докторанты, соискатели, бухгалтера и руководство предприятий, аудиторы и сотрудники налоговых органов.

Рассмотрено и утверждено на заседании кафедры “Бухгалтерский учёт и аудит” 29 август 2020 г. (протокол №1).

Рассмотрено и утверждено на заседании НУМО института ____
_____ 2020 г. (протокол №).

ОГЛАВЛЕНИЕ
учебно-методического комплекса по курсу
«Основы международного учёта»

1	Основной учебно-методический материал	
1.1	Материалы лекционных занятий	
1.2	Материалы практических занятий	
2	Материалы самостоятельных занятий	
3	Глоссарий (основные материалы)	
4	Приложения	

**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО
ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

САМАРКАНДСКИЙ ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И СЕРВИСА

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА И АУДИТА



УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС

по курсу

«ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНОГО УЧЁТА»

САМАРКАНД 2020

Материалы лекционных занятий

Модуль №1. Предмет и метод основ международного учета

Лекция №1. Предмет и метод основ международного учета

План лекции:

1. Предмет основ международного учета
2. Метод основ международного учета

Ключевые слова и выражения: Хозяйствующий субъект, объекты бухгалтерского учета, бухгалтер, Статистический учет, Оперативный (оперативно-технический) учет, Стоимостные измерители, Натуральные измерители, Трудовые измерители, финансовый учет, управленческий учет

1. Хозяйствующий субъект - это предприятие, которое создается в соответствии с законодательством в целях производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также в целях удовлетворения и получения дохода (прибыли). Организационно-правовые формы субъекта хозяйствования определены Законом «О предприятиях в Республике Узбекистан». Наиболее распространенными в настоящее время в республике организационно-правовых форм являются: государственные, акционерные общества закрытого и открытого типа, товарищества, общественные, семейные, фермерские (деканские) хозяйства и др., которые, как правило, ведут хозяйственную деятельность внутри страны. Однако, в ряде случаев на законодательной основе Республики им может быть предоставлено право самостоятельного ведения внешнеторговой деятельности.

Ведение хозяйственной деятельности, направленное на производство продукции, выполнения работ, оказания услуг и реализации готовой продукции требует наличия у предприятия определенных средств (основных и оборотных) и рабочей силы. Исходя из этого: движение хозяйственных средств, организация хозяйственных процессов, труд работников и его вознаграждение (в соответствии с количеством и качеством труда), ведение расчетно-платежных отношений, выпуск продукции и ее себестоимость, а также определение результатов хозяйственной деятельности является **объектами бухгалтерского учета.**

В условиях рыночной экономики (которое приобретает все большее значение в развитии общества), и особенно приватизации государственной собственности, активное участие иностранных инвесторов в экономике различных форм собственности появление таких новых понятий, как рынок ценных бумаг и других явлений вызвало серьезный интерес внутренних и внешних пользователей к **бухгалтерской информации.**

В этих условиях бухгалтерский учет должен стать действенным, активным средством, позволяющим максимально добиться роста отечественной

экономики. Основное внимание при этом должно быть обращено на наиболее рациональное и эффективное использование хозяйственных ресурсов, устранение необоснованных расходов и потерь.

Для успешного решения поставленных задач, учет должен отвечать определенным требованиям, важнейшим из которых является объективное, точное и своевременное отражение финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Данные учета должны в простой, ясной и доступной для понимания инвесторами, акционерами форме характеризовать результаты предприятия. Это очень важное требование, так как инвесторы все в большей степени привлекаются к участию в управлении экономикой предприятия и в повышении его эффективности.

Следовательно, в условиях рыночной экономики бухгалтерский учет главным образом, обеспечивает сбор, обработку и передачу информации о деятельности предприятия заинтересованным сторонам для принятия управленческих решений о том, как инвестировать их капитал. В результате бухгалтерский учет приобретает исключительное значение в управлении хозяйственного субъекта, ибо рациональное ведение бухгалтерского учета обеспечивает руководство компаний достоверной информацией об эффективном управлении хозяйственной деятельностью. В противном случае предприятие может оказаться в тяжелом финансовом состоянии.

Понятие о бухгалтерском учете появилось в Европе в 15 веке, когда термин "бухгалтерия" на немецком языке означал **buch**-книга, **halter**-держатель или дословное его значение понимает, как держать книги. Поэтому работников занятых ведением книг называли **бухгалтер**.

Исторически бухгалтерский учет возник тысячу лет тому назад, из-за возникшей необходимости вести хозяйство без меры и счета, не учитывая полученные доходы и произведенных расходов.

В народнохозяйственном масштабе бухгалтерский учет является одним из трех видов хозяйственного учета, наряду со статистическим и оперативным учетом, которые составляют единый народнохозяйственный учет. Каждый из них отличается составом отражаемых процессов, областью применения, назначением и способами осуществления.

Статистический учет (статистика) применяется при изучении массовых социально-экономических явлений. С помощью этого учета получают обобщенные сведения о развитии народного хозяйства, его отраслей, использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов и т.д. В большинстве случаев статистический учет основывается на данных бухгалтерского и оперативного учета.

Статистический учет используется для изучения не только хозяйственных явлений, но и различных сторон общественной жизни. Поэтому данные статистического учета формируются также путем специальных обследований (перепись населения, единовременный учет наличия торговой сети и т.п.).

Оперативный (оперативно-технический) учет применяется для

текущего руководства производственно-торговой деятельностью и для контроля за хозяйственными процессами в момент их осуществления или сразу после их совершения. Он обеспечивает быстрое получение фактических данных о работе предприятия на отдельных участках. Например, получают оперативную информацию за день, пятидневку, декаду об объеме выпуска продукции собственного производства, выполнении плана товарооборота, плана поставок сырья и товаров и т.п. В оперативном учете используются все виды учетных измерителей, но наиболее часто применяются натуральные. Данные оперативного учета могут быть зафиксированы в документах или поступать по различным каналам связи (телефон, телефакс, электронная почта и т.п.)

На предприятии оперативным учетом, обычно, занимаются такие отделы как: снабжения, сбыта, транспортный, диспетчерский, отдел кадров и т.п.

В отличие от статистического и оперативного, бухгалтерский учет основан на сплошном и непрерывном наблюдении за хозяйственной деятельностью предприятия в целях получения необходимой информации для принятия управленческих решений. Он является строго системным. Бухгалтерский учет позволяет получить сведения о средствах предприятий и источников их образования, отражает хозяйственные процессы по движению материальных ценностей, выпуску продукции и ее реализации. Только с помощью бухгалтерского учета, возможно, определить доходы и расходы по производству и реализации продукции, исчислить конечный финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия.

Важнейшей особенностью бухгалтерского учета является документальная обоснованность хозяйственных операций. Ни одна бухгалтерская запись не может совершаться без подтверждения документами. В бухгалтерском учете применяются натуральные, трудовые и стоимостные измерители. Обязательное применение стоимостных измерителей является отличительной чертой бухгалтерского учета.

Стоимостные измерители используют для отражения разнородных хозяйственных средств и процессов в едином обобщенном измерении. С помощью стоимостных (денежных) измерителей исчисляют объем товарооборота и выпуска продукции собственного производства, определяют общую величину средств предприятия и т.д. Стоимостные измерители применяют в сочетании с натуральными и трудовыми измерителями.

Натуральные измерители позволяют учитывать хозяйственные процессы и средства в их натуральном выражении – в мерах веса, длины, объема, площади. Использование тех или иных натуральных измерителей зависит от физических свойств учитываемых объектов. Натуральные измерители применяются для систематического наблюдения за состоянием и движением определенных видов ценностей.

Трудовые измерители служат для отражения в учете затрат труда, выраженных в единицах рабочего времени. Рабочее время измеряется в днях, часах, минутах. Трудовые измерители применяют в сочетании с натуральными,

например, при определении производительности труда, учете выполнения норм выработки и т.д.

Необходимо отметить, что для всех видов учета обобщающим и однородным показателем является денежный измеритель, единицей которого является национальная валюта, т.е. сум.

С помощью денежного измерителя можно производить расчеты (вычисления) производственных затрат по выпуску продукции, их реализации, выполненных работ или оказанных услуг. При этом, конечно параллельно можно использовать трудовые и натуральные измерители. Денежный измеритель дает возможность обобщать общую сумму затрат производства (работ и услуг). Таким образом, денежный измеритель имеет, прежде всего, **контрольное значение**.

Исходя из изложенных выше (в первом параграфе), можно определить, что **бухгалтерский учет** - это, прежде всего, информационная система, занимающаяся **сбором информации, ее обработкой и передачей финансовой информации о хозяйствующем субъекте**, для удовлетворения потребностей самых разнообразных пользователей. В условиях рыночной экономики, исходя из требований, к объему содержанию информации со стороны внешних и внутренних пользователей бухгалтерский учет выделяют как: финансовый и управленческий (производственный).

Целью **финансового учета** является обеспечение потребностей внешних пользователей, которые не входят в состав сотрудников предприятия. Задачей же **управленческого учета** является подготовка информации для внутренних пользователей, к числу которых можно отнести персонал и специалисты, осуществляющие управление хозяйствующим субъектом.

Следовательно, данные финансовой отчетности характеризующий, в основном, результаты хозяйственной деятельности предприятия и поэтому основными пользователями подобной информации финансовой отчетности являются внешние пользователи.

Управленческий учет расширяет финансовый учет и применяется, прежде всего, при внутренних операциях фирмы. Его цель - обеспечить информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей.

К бухгалтерской информации, созданной и подготовленной для использования руководством, применяются другие правила, нежели к информации, предназначенных для внешних пользователей, не работающих непосредственно в фирме. Управленческий учет - это внутреннее дело каждого предприятия.

Комментируя характеристику финансового и управленческого учета, (приведенного в табл. 1.) можно сформулировать следующие основные отличия между ними:

1. Информации финансового учета разрабатываются и представляются внешним пользователям. За качество и содержание подготовленного отчета отвечает руководство фирмы. В тоже время отчеты управленческого учета

предназначены для внутренних пользователей и поэтому не представляются внешним пользователям. Иначе говоря, если информация финансового учета является открытой, то информация управленческого учета - закрытой. Такие сведения как: производственные планы, данные о реализации продукции, показатели себестоимость единицы продукции, бюджет доходов и расходов, инвестиционные планы должны находиться в строгой коммерческой тайне.

2. Финансовый учет ориентирован не только для внешних пользователей, но и для использования внутренними пользователями в процессе управления предприятиями, как правило, основные параметры финансового учета строго регламентированы.

Поэтому главное назначение финансового учета - это обязательное составление периодической отчетности, для представления предприятием всем заинтересованным сторонам.

Управленческий учет предполагает охват учетной информации, полезных с точки зрения эффективного управления предприятием. В этой связи целью управленческого учета является обеспечение необходимой информацией менеджеров специалистов, которые несут ответственность за определенные участки хозяйственной деятельности субъекта. И не случайно, что основные правила и нормы ведения управленческого учета определяются самими предприятиями.

3. Все хозяйствующие субъекты независимо от их форм собственности обязаны вести финансовый учет и предоставлять свою финансовую отчетность заинтересованным органам. Однако, для управленческого учета такое требование не является обязательным. Организация и ведение управленческого учета вытекает из внутренних потребностей предприятия, и он регулируется внутренними нормативными документами.

4. Порядок отражения хозяйственных операций, их оценка в финансовом учете обычно регламентируется стандартами, инструкциями и положениями. Между тем для управленческого учета присущ свободный выбор правил, т.е. нет твердых ограничений, ибо в конечном итоге основной смысл, его полезность, обеспечивающих эффективное принятие управленческих решений.

5. В финансовом учете и отчетности совершенные хозяйственные операции отражаются в денежной оценке (сум или долларах) по мере их совершения (т.е. на день совершения). Управленческий учет и процесс принятия решений часто прибегают к оценке операций, которые совершаются в будущем, например: объем выпуска и реализации продукции; конечный финансовый результат; инвестиции; "ноу-хау" и другие. При этом управленческий учет пользуется условными выражениями как: норма/час, чел./час, маш./час и т.п.

6. С точки зрения способа отражения учетной информации в финансовом учете записи и подсчеты по всем счетам, включая остатки (сальдо) обобщают в Главной книге и, как результат, составляют финансовую отчетность в денежном (стоимостном) выражении. Информация в управленческом учете не

обязательно отражать по системе двойной записи и обобщать в Главной книге.

7. По данным финансового учета периодически в установленные сроки составляется финансовая отчетность, хотя для управленческого учета каких-либо установленных сроков составления отчетности не установлены, сроком составления отчетности для управленческого учета является момент возникновения необходимости в них (ежедневно, декадно, ежемесячно, ежеквартально, ну и конечно по итогам года).

8. По степени точности информации между финансовым и управленческим учетом имеются различия. Если финансовая отчетность составляется на основе уже совершенных хозяйственных операций, то управленческий учет имеет дело с операциями, совершаемые в будущем, и следовательно информация управленческого учета несут субъективный и вероятностный характер. Поэтому информация финансового учета легко поддаются проверки со стороны контролирующих органов, аудиторов. Что касается информации управленческого учета ввиду его специфики, проверка ее достоверности и объективности не представляется возможным, так как часто такая информация носит оперативный характер.

9. Характерными особенностями финансового учета является то, что финансовая отчетность составляется по предприятию в целом, где отражаются обобщенные показатели деятельности хозяйственного субъекта. В то же время управленческий учет чаще всего обобщает и раскрывает информацию отдельно по цехам, отделам, рабочим местам, подразделениям. Более того, у управленческого учета могут быть лишь отдельные задачи (проблемы), или только отдельный вид деятельности компании. Иногда их называют центрами ответственности.

10. И в заключении необходимо отметить, что при обнаружении на предприятии существенных отклонений от принципов финансового учета и отчетности инвесторы, кредиторы и прочие заинтересованные стороны могут обратиться в суд, для доказательства вины предприятия в искажении информации, которые приведены в финансовой отчетности.

Что касается управленческого учета, то здесь объем и качество информации не обязательно должно соответствовать принципам учета, ибо они в большей части являются конфиденциальными.

Несмотря на наличие множества различий между финансовым и управленческим учетом фактически на практике встречаются и ряд сходств. Прежде всего, следует отметить, что подавляющее большинство показателей финансового учета также находят отражение в управленческом учете. Ряд основных принципов финансового учета применимы и для управленческого учета. Надо иметь ввиду и то, что руководство и менеджеры предприятия не могут всегда руководствоваться исключительно субъективными мнениями и оценками.

Кроме того, данные оперативной информации, собранные в целях управленческого учета могут быть использованы для составления финансовых документов, так как сбор первичной информации осуществляется по единым

правилам и порядкам.

В целом большое сходство между ними - это то, что данные финансового и управленческого учета равнозначно используются как для принятия управленческих решений, так и для разработки стратегических планов предприятий в целях занятия достойной Ниши на рынке.

И все же следует отметить, что наличие тесной взаимосвязи между финансовым и управленческим учетом не дает возможности проводить между ними абсолютной, четкой границы.

2. Организация и ведение бухгалтерского учета на предприятии независимо от форм собственности, специфики, величины основывается на использовании определенных процедур, приемов. Система приемов и способов, на основе которых изучаются объекты бухгалтерского учета, называются его методами.

В соответствии с требованиями Закона «О бухгалтерском учете» основными элементами метода бухгалтерского учета являются: документация, инвентаризация, счета, двойная запись, оценка, калькуляция, баланс, отчетность.

Документация – представляет собой сплошную регистрацию объектов бухгалтерского учета в первичных документах. Это значит любая хозяйственная операция, совершаемая на предприятии, должна быть отражена в бухгалтерском учете посредством документов. При этом они должны быть проверены с точки зрения правильности оформления, объективности и законности совершаемых операций. В соответствии с действующими положениями, документы должны отражать сущность совершенной операции, ее количественную оценку и стоимостное выражение. Документы, после их соответствующего оформления считаются достоверными, при наличии в них подписей лиц, ответственных за совершенные хозяйственные операции.

Инвентаризацией называется способ проверки фактического состояния имущества (основных средств, товарно-материальных ценностей и др.) предприятия и сопоставление фактического наличия ценностей с показателями бухгалтерского учета. Основное назначение инвентаризации – это контроль за сохранностью ценностей и обеспечение достоверности показателей бухгалтерского учета. Сроки проведения инвентаризации определены нормативными документами. Однако обязательное проведение инвентаризации предусмотрено при смене материально-ответственных лиц, по требованию внешнего аудитора и при проведении следственных мероприятий.

Счета бухгалтерского учета используются в бухгалтерском учете, как способ непрерывного и систематического отражения хозяйственных операций. Счета бухгалтерского учета дают возможность систематизировать и группировать хозяйственные операции по их однородным экономическим признакам. Кроме того на счетах накапливается текущая информация о состоянии хозяйственных средств, источников их образования и хозяйственных процессах.

Двойная запись – как метод бухгалтерского учета представляет собой способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Суть двойной записи заключается в том, что каждая хозяйственная операция в учете отражается на двух счетах одновременно на одну и тоже сумму.

Оценка – является способом денежного выражения имущества, источников его образования и хозяйственных процессов в целях накопления информации о соответствующих объектах бухгалтерского учета. При этом в целях сопоставимости активов имущества и их источников оценка их должна производиться по единым правилам, предусмотренным действующим законодательством.

При помощи калькуляции в бухгалтерском учете обобщаются затраты на производство и определяется себестоимость единицы готовой продукции, выполненных объемов работ, оказанных услуг. Для определения себестоимости произведенной продукции, выполненной работы и оказанной услуги следует накапливать за отчетный период все затраты (сырья, материалов, оплата труда, амортизация оборудования и другие), связанные с производством.

Бухгалтерский баланс – это способ группировки и отражения состава и размещения хозяйственных средств предприятия, а также источников образования и целевого назначения средств в денежном выражении на определенную дату (обычно на первое число квартала). Бухгалтерский учет обеспечивает взаимосвязь, с одной стороны, размещение и назначение средств предприятия, а с другой источников их образования. В этих целях имущество предприятия показаны в балансе в разрезе двух групп. Первая группа отражает состав и размещение имущества, а вторая представляет размещение источников формирования имущества.

В результате две части баланса показывают одно и тоже имущество в различных группировках и поэтому они (имущество и их источники) между собой равны.

Отчетность – это способ обобщения итогов хозяйственной деятельности предприятия за определенный период (квартал, год). При этом надо иметь в виду, что бухгалтерский баланс является основной, но не единственной формой отчета. Полную характеристику работы предприятия может дать отчетность как совокупность итоговых сведений о результатах финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта. Составление бухгалтерской отчетности производится по установленным министерством Финансов единым правилам и формам. Эти требования являются обязательными для всех предприятий, независимо от форм собственности и сферы деятельности.

Согласно законодательству бухгалтерская отчетность должна представляться различным органам, к числу которых относятся: налоговая инспекция, банки, вышестоящие организации, статистические органы и различные пользователи информации.

Модуль №2 Историческая происхождения систем международного учета

План лекции:

1. Этапы развития бухгалтерского учета
2. Возникновения двойной записи

Ключевые слова и выражения: Натуралистический, Стоимостный, Диграфический, Теоретико-практический, Научный, *униграфический* учет, камеральная и простая бухгалтерия, систему двойной записи

1. Теоретико-практический развитие учета — это развитие бухгалтерской мысли. Есть бухгалтеры, убежденные в том, что в нашем деле практика — все, теория

— ничто, «выдумывают от нечего делать». Но если все-таки что-то сделать, надо знать, что делать, зачем делать и как делать. На эти вопросы ответ может быть дан только человеческой мыслью, и на разных этапах бухгалтеры отвечали на них по-разному.

Суть эволюции бухгалтерской мысли мы можем представить как последовательное восхождение от конкретного ко все более абстрактному пониманию хозяйства, что позволяет более эффективно управлять им. Отсюда вытекает очень важный вывод.

Занимаясь теорией бухгалтерского учета, мы должны представлять его как развивающуюся идею совершенствования процессов управления хозяйственной деятельностью.

Но чтобы лучше управлять, надо совершенствовать и сам инструмент управления. В нашем случае — это методология бухгалтерского учета.

Методология бухгалтерского учета прошла шесть главных этапов, умножаясь, усложняясь и совершенствуясь. При этом достижения предыдущих этапов органически включаются в состав последующих этапов, растворяются в них. Рассмотрим эти этапы (рис. 1).

1. Натуралистический (4000 до н.э. - 500 до н.э.). Мысль бухгалтера достаточно примитивна, он хочет отразить в учете то, что видит, с чем работает. Сначала просто отразить, затем точность отражения превращается в идеал. Чем точнее учет фиксирует происходящее в хозяйстве, тем лучше. Так возникает центральное понятие бухгалтерского учета — факт хозяйственной жизни.

В основе учета всегда лежали, лежат и будут лежать факты хозяйственной жизни. В самом общем виде факт хозяйственной жизни — это то, что должен согласно программе наблюдения (инструкции) зарегистрировать бухгалтер. Любая единица имущества, находящаяся в организации, должна быть зафиксирована в учете. Так рождается инвентаризация и вместе с ней материальные (инвентарные) счета. Каждый факт хозяйственной жизни, порождающий обязательства сторон, тоже должен быть отражен в учете, и это приводит к такому методу учета, как колляция (сверка взаимных расчетов), а в самом учете для ее фиксации возникают счета расчетов.

Все факты делятся на факты состояния, действия и события. Факты состояния предопределили и первые учетные приемы

— инвентаризацию — констатацию того, что есть, и колляцию — установление, кто кому и что должен. Факты действия (обычная работа) и факты события (форс-мажорные) отражались там же в порядке констатации¹.

И для регистрации фактов хозяйственной жизни появились первые счета: инвентарные (материальные) и счета расчетов (контокоррентные).

На этом этапе очень важно понять, что первоначально факты определяют учет, но со временем сам учет будет создавать факты хозяйственной жизни.

2. Стоимостный (500 до н.э. — 1300). Появление денег (первые монеты возникли в V в. до н.э.) привело к возникновению нового приема — оценки, которая проводилась во всех случаях, когда деньги выступали в функции меры стоимости. С этого момента объект учета — факт хозяйственной жизни — раздвоился, ибо сначала он отражался в натуральном измерении, а потом (или одновременно) в денежном.

Денежная оценка вносит в учет определенную условность, например, поступило на предприятие 200 кг зерна. Сразу же возникает вопрос: как этот вес представить в деньгах. Можно по цене приобретения, можно по текущей рыночной цене, можно по продажной цене, можно по объективной (или субъективной)

1 Различие между действиями и событиями легко понять на следующих примерах: привезли в магазин товары — действие, товары сгорели — событие.

ценности зерна для данного предприятия и т.д. Внося в учет элементы условности, любая оценка создает тем самым основу для научных изысканий.

Но появление денег имело еще одно следствие: деление учета на патримональный и камеральный. В первом упор делался на учет имущества, во втором — на отражение прихода и расхода денег. В патримональном учете деньги выступают в функции меры стоимости, в камеральном учете — как средство платежа. На этом этапе развития учета счета велись и в натуральном, и стоимостном измерении.

3. Диграфический (1300 — 1850). Желание и необходимость выявлять финансовый результат хозяйственной деятельности привели к разделению патримонального учета на униграфический (простая запись) и диграфический (двойная запись).

Обе ветви бухгалтерского учета существуют и в наши дни, но в целом диграфический учет (основан на двойной записи) получил гораздо большее развитие. Тем не менее распространение малых предприятий и появление компьютерной техники явно оживили возможности и униграфического учета, основанного на простой записи. Исследователи по-разному оценивают взаимосвязи между учетом униграфическим и диграфическим. И тут необходимо подчеркнуть, что все логические построения, направленные на реконструкцию реальных исторических процессов, условны. Большинство авторов искренне полагают, что двойная бухгалтерия родилась из простой. Однако некоторые, составляющие явное меньшинство, не без основания считают, что униграфическая бухгалтерия родилась из двойной, а не наоборот.

По их мнению, кто-то просто исключил из системы счетов двойной бухгалтерии счета собственника и тем самым создал униграфический учет. Для ответа на этот вопрос необходимо установить: совпадал ли по времени переход на денежный измеритель с переходом к двойной бухгалтерии, которая органически невозможна без единого обобщающего измерителя, или же такой переход возник значительно раньше формирования диграфизма. В первом случае необходимость использования двойной записи привела к возникновению единого обобщающего денежного измерителя, без которого бухгалтерия уже не могла существовать, во втором случае она могла существовать, но не могла быть эффективной. В обоих случаях это означало еще большую степень условности учетных данных.

В плане счетов произошла революция, так как появились условные счета (счета порядка и метода); счета собственных средств — счет капитала и дополнительный к нему счет прибылей и убытков.

4. Теоретико-практический (1850 — 1900). Дальнейшее развитие диграфического учета шло по двум направлениям. Одни бухгалтеры пытались истолковать факты хозяйственной жизни с позиций юриспруденции, другие рассматривали их как экономические, при этом возникал вопрос о приоритете формы (право) над содержанием или содержания (экономика) над формой. Другие бухгалтеры, а их было большинство, значительное внимание уделяли учетной процедуре, что привело к дифференциации счетов, их классификации, развитию различных форм счетоводства. Желание познать содержание учитываемых процессов и сделать бухгалтерскую процедуру более эффективной привело к возникновению условных категорий (баланс, прибыль, себестоимость, издержки производства и обращения и т.п.), и практика учета еще более отделилась от конкретной реальной действительности, но с тем, чтобы лучше понять и эффективнее воздействовать на нее.

Это нашло отражение в новой дифференциации счетов. Теперь наряду со счетами «собственными» (материальные, расчетов), полууставными (счета собственных средств) появились совершенно условные «метафизические» счета (результатные и контрарные), и бухгалтерский учет стал приобретать вид уже не фотографии, а нечто подобное рентгенограмме.

5. Научный (1900 - 1950). Много веков бухгалтерский учет существовал как практическая деятельность (счетоводство). Она включала набор процедур, выбор между которыми делался методом проб и ошибок. В середине XIX в. были заложены основы бухгалтерской науки (счетоведения), сформулирован и обоснован ее категорийный аппарат. До конца XIX в. преобладала юридическая интерпретация учета, с начала XX в. получило признание экономическое его понимание. Оба научных направления сосуществовали, время от времени влияние одного усиливалось, другого ослабевало, но ни одна из доктрин не имела господствующего значения, и ни одна из них не исчезала. При этом появление условных категорий сначала было стихийным. Но в определенный момент возникла необходимость в их осмыслении. Оно началось через истолкование центральной категории — баланса.

История бухгалтерского учета насчитывает почти шесть тысяч лет и относится к IV веку до н.э. Появление учета связано с хозяйственной деятельностью человека. В течение первых тысячелетий развивался **униграфический учет** (простая бухгалтерия), который воспроизводил факты хозяйственной жизни в тех единицах измерения, в которых они возникали.

Простая бухгалтерия развивалась в пять этапов:

- 1) инвентарный учет;
- 2) контокоррент;
- 3) деньги, выступающие объектом учета;
- 4) деньги как объект учета слились с учетом расчетов;
- 5) деньги и контокоррент поглотили учет инвентаря.

Простая бухгалтерия представляла собой систему сплошного и систематического наблюдения за ходом хозяйственного процесса. Она позволила создать единую систему учета и взять под контроль все материальные и денежные средства, а также расчеты.

Но эта система имела ряд недостатков:

- в учете отсутствовало зеркальное отражение;
- использовался принцип приблизительности;
- учет носил регистрационный характер;
- не раскрывался юридический и экономический смысл всех приводимых в нем фактов;
- не применялись учетные средства для определения прибыли;
- отсутствовали итоги, позволяющие контролировать правильность учетных записей.

За 5000 лет до появления системы двойной записи в Междуречье процветали Ассирийская, Вавилонская и Шумерская цивилизации, чьи коммерческие документы являются древнейшими. Процветало, сельское хозяйство, а в городах и прилегающих районах Междуречья развивалась индустрия услуг и производство. В Междуречье было несколько банковских домов, которые по золотым и серебряным стандартам выдавали кредиты под сделки.

В ту эпоху (до 500г. до н. э.), Шумер был теократическим государством, и его правители от имени богов распоряжались большей частью земель и скота. Это стимулировало ведение учета.

Законы Хаммурапи, принятые в Вавилоне в 23 веке до н. э., в частности, требовали, чтобы торговый агент, продавая товар по поручению владельца, предоставлял последнему справку о цене сделки. В противном случае их договор автоматически расторгался. Обе стороны вели учет большинства сделок. Роль бухгалтера в Междуречье исполнял писец. Он не только занимался учетом, но и обеспечивал соблюдение подробных требований закона к заключаемой сделке. В храмах, дворцах и частных фирмах трудились сотни писцов. Эта профессия считалась престижной.

Заклучая сделку, стороны, как правило, обращались к одному из писцов у ворот города и излагали ему суть договора. Писец брал кусок специально

заготовленной свежей глины, которой придавалась форма таблицы соответствующего размера (в зависимости от сделки), и остро заточенной деревянной палочкой писал на ней имена сторон контракта, наименование товара, суммы, обязательства сторон и иные обстоятельства дела.

Стороны «подписывали» таблицу, прикладывая свои печати. Эту «подпись» носили на шее в виде каменного амулета с выгравированным знаком владельца. Часто печать содержала имя и религиозные символы владельца, например изображения и имена богов, которым он молился.

Скрепив сделку печатями, писец просушивал таблицу на солнце или в печи. Иногда на таблицу накладывали конвертиком второй слой глины. На этой внешней «корке» дублировались все данные сделки. Оригинальный документ внутри невозможно было изменить, не взломав «конверта».

Правительственный учет в древнем Египте развивался по сценарию Междуречья, хотя замена глины на папирус позволила сделать его более подробным. Записи велись очень детально, особенно в хранилищах фараонов, где помещались налоги, полученные «натурой».

Сложная система аудита позволяла проверить добросовестность египетских счетоводов. Древним бухгалтерам приходилось быть максимально честными и внимательными, так как за раскрытые нарушения наказывали штрафом, отсечением части тела, а то и смертью.

Но древнеегипетский бухучет за всю свою тысячелетнюю историю не пошел дальше простых списков. Причинами этого были неграмотность и отсутствие системы денежного обращения.

В древнем Китае учет являлся основным средством оценки эффективности правительственных программ и честности чиновников, которые их выполняли. В период правления династии Чжао (1122 – 256 г. до н. э.) возникла и развилась система бухучета, которая просуществовала вплоть до заимствования двойной записи (до XIX века).

В I в. до н. э. император Ай-Ди провел реформу учета, пытаясь воспрепятствовать процессу разорения мелких собственников. Функции бухгалтера стал выполнять государственный чиновник, которого назначали на должность по итогам системы государственных экзаменов, независимо от происхождения. Отчетность вели в двух экземплярах и ежегодно сдавали на хранение в центральный архив. Существовала практика внезапных ревизий и перекрестных проверок.

В Греции уже в V веке до н. э. общественный контроль за государственными денежными ресурсами обеспечивали «независимые бухгалтеры». Члены Народного Собрания Афин распоряжались финансами, контролировали общественные доходы и расходы. Их работу проверяли 10 бухгалтеров, которых назначало Собрание.

Важнейший вклад греков – введение чеканной монеты (около 600 г. до н. э.). Деньги не сразу приобрели популярность, но сыграли важную роль в эволюции бухучета. Банковское дело в древней Греции было более развито, чем в других государствах. Банкиры вели учетные книги, меняли деньги, выдавали

ссуды, даже делали денежные переводы гражданам через филиалы банков в других городах.

В древнем Риме государственный и банковский учет возник из записей, которые по традиции вели главы семей. Доходы и расходы дома ежедневно записывались в «черновик» (*adversarius*), а итоговые суммы ежемесячно переносились в главную книгу – «свод доходов и расходов» (*codex accerti et expensi*). Такой учет был необходим, потому что гражданам приходилось регулярно подавать сведения о своем имуществе и обязательствах. Эти данные использовались в целях налогообложения, на их основе определялись гражданские права (имущественный ценз).

Контроль за движением правительственных средств обеспечивала сложная система проверок. Управление казной, надзор за государственным учетом осуществляли квесторы. Аудиторы регулярно проверяли казенные счета.

Одной из целей перехода от республики к империи было стремление поставить финансы под жесткий контроль и повысить доходность захватнических войн. Юлий Цезарь лично проводил ревизию финансов Рима, а Божественный Август полностью реформировал казначейство.

Одно из римских бухгалтерских нововведений – принятие годового бюджета. Кроме того, размер налогов зависел от платежеспособности граждан.

В средние века (с 476г.) учет из централизованного снова стал локальным. Управление собственностью требовало доверия, и основной задачей феодала в области бухучета был контроль за наемным управляющим. Но традиции римской бухгалтерии продолжали сохраняться. Росту точности и юридической обоснованности учетных записей способствовала концепция римского права и возникновение торгового (хозяйственного) права.

Во втором тысячелетии купцами стали создаваться посреднические суды. Они вырабатывали определенные требования к записям: хронологический порядок записей, отсутствие пропусков в бухгалтерских книгах между записями, каждая операция подтверждается документально и т.д.

В эпоху средневековья формируются два основных направления учета: камеральная и простая бухгалтерия.

Камеральная исходила из того, что основным объектом учета признавалась касса, ожидаемые поступления, а также выплаты из нее. Регистрации подлежали все поступления и выплаты денежных средств, а доходы и расходы устанавливались заранее.

Простая бухгалтерия предполагала учет имущества, включая кассу, а доходы и расходы становились для бухгалтера искомыми. Все имущественные счета велись по принципу дебет – кредит, но в информационную учетную систему еще не включались счета собственных средств.

В эпоху Возрождения простые отметки римлян уже не удовлетворяли новых потребностей торговли: в банках появляются и изучаются новые формы счетов, к записям стали применяться новые комбинации. Новые формы впервые нашли применение у итальянских купцов, так как Италия в то время была не только интеллектуальным центром, но и центром всемирной торговли.

Развитию бухгалтерии способствовало и великое изобретение XV столетия – книгопечатание.

2. Переходом к новому этапу учета послужило возникновение двойной (дебетово-кредитовой) записи. Научная разработка закона двойной записи хозяйственных операций и разных способов его применения возникла в средние века.

В 1494 г. **систему двойной записи** описал ученый-математик, францисканский монах, друг Леонардо да Винчи – **Лука Пачоли** в одиннадцатом трактате «О счетах и записях» девятого отдела сочинения «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях». Позже система получит название «староитальянской».

В своем трактате Лука Пачоли путем анализа хозяйственных операций и уже существовавших способов ведения книг (мемориала, журнала, Главной книги и инвентарной книги) описал закон двойной записи и показал, что, основываясь на нем, в любом хозяйстве можно построить целесообразную систему счетов и книг.

Двойная запись возникла не во времена Пачоли, а гораздо раньше. Лука Пачоли только описал уже сложившуюся до него систему. Сегодня достоверно известно, что первая книга, в которой описывалась система двойной записи – книга **Бенедетто Котрульи** «О торговле и современном купце», написанная от руки в 1458г., напечатанная в 1573г. Поэтому книга Пачоли признается всеми историками науки как первая печатная работа, давшая толчок развитию новой системы бухгалтерского учета.

Двойная запись в более удобном и полном виде отражала хозяйственный процесс. Система счетов простой бухгалтерии дополнилась счетами собственных средств, а материальные счета получили денежную оценку, вследствие чего все факты хозяйственной жизни стали отражаться дважды. Появление операционных счетов, которые в условной форме фиксировали изменения и движения средств, позволило установить систематическое наблюдение за такими величинами, как капитал и прибыль. Счета дали бухгалтерам возможность перейти от простого денежного учета к учету всех объектов и операций в денежном выражении. Двойная запись, став неотъемлемой частью бухгалтерского учета, превратила весь учет в стройную систему, облегчающую контроль как за сохранностью ценностей, так и за управлением ими.

Пачоли сформулировал две цели учета:

- 1) получение информации о состоянии дел, ибо учет следует вести так, «чтобы можно было без задержки получать всякие сведения, как относительно долгов, так и требований»;
- 2) исчисление финансового результата, ибо «цель купца состоит в том, чтобы приобрести дозволенно соответствующую выгоду для своего содержания».

Обе цели, стоящие перед учетом, достигаются с помощью счетов и двойной записи.

Появление **бухгалтерского баланса** одновременно с двойной записью в начальный период диктовалось узким практицизмом, стремлением свести весь учет к форме. Характерными признаками этого периода в истории бухгалтерского учета было отсутствие теоретических обобщений, выработанных практикой; неумение авторов разобраться в сущности происходящих явлений во взаимосвязи с экономической жизнью того или иного государства.

Вторая половина XIX и начало XX века стали по существу этапом становления бухучета как науки. Этому во многом способствовали появление крупной промышленности, развитие путей сообщения, увеличение оборотов мировой торговли, возникновение рынка ценных бумаг, который резко увеличил число участников рыночных отношений – внешних пользователей бухгалтерской информации. В этот период в большинстве стран Европы начинает формироваться бухгалтерское законодательство, составной частью которого был бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Законодательство многих стран обязывает предпринимателей публиковать свои бухгалтерские отчеты, чтобы снизить размер риска со стороны акционеров, инвесторов и других внешних пользователей.

Двойная бухгалтерия, зародившаяся в Италии, начала распространяться на север Европы, сначала во Францию и Германию, потом в Англию и Скандинавию, затем на запад в Испанию и, наконец, через Атлантический океан в Америку, а на восток она пришла через Польшу в Россию (в XVIII веке), а потом в Китай и в Японию.

Модуль №3 Международные модели бухгалтерского учета

План лекции:

1. Характерные черты моделей бухгалтерского учета
2. Регламентирования государствами моделей бухгалтерского учета

Ключевые слова и выражения: Англо-американская, Континентальная модель, Южно-американская модель, регулирование учета, ориентированность учета, Методы учета, Отличительной особенностью стран

1. Можно выделить три группы стран с похожими культурным и экономическими ситуациями и одинаковыми подходами к системе бухгалтерского учета и отчетности. Это позволяет объединить национальные системы бухгалтерского учета, классифицировав их по ряду признаков. Работой по классификации систем бухгалтерского учета и отчетности занимаются ведущие ученые различных стран. В нашей отечественной литературе обычно выделяют три модели учетных систем:

- Англо-американская;
- Континентальная;

- Южноамериканская.

Характерные черты моделей бухгалтерского учета

Англо-американская модель

- Ориентация отчетности, в первую очередь, на нужды инвесторов и кредиторов предприятия.

- Применяется профессиональное регулирование методологии бухгалтерского учета, а не государственная регламентация

- Задача информационного обеспечения потребностей государства в лице налоговых органов выведена за рамки системы финансового учета и подготовки финансовой отчетности.

- Исчисление реального финансового результата деятельности предприятия имеет особую важность.

- В ведущих странах данной модели хорошо развиты рынки ценных бумаг, отмечается высокий профессионализм не только бухгалтеров, но и пользователей учетной информацией.

Континентальная модель

- Бухгалтерская отчетность ориентирована на удовлетворение потребностей налоговых и иных органов государственной власти.

- Бухгалтерский учет регламентируется законодательно, отличается значительной консервативностью и высокой степенью вмешательства государства в учетную практику.

- Ориентация финансовой отчетности на потребности инвесторов не является приоритетной задачей.

- Практика учета одной страны существенно отличается от практики учета другой.

- Бизнес имеет тесные связи с банками

Южно-американская модель

- В целом учет ориентирован на потребности государственных и налоговых органов.

- Бухгалтерский учет регламентируется законодательно.

- Методы учета, используемые на предприятиях, достаточно унифицированы.

- Отличительной особенностью этих стран является корректировка бухгалтерской отчетности на темпы инфляции.

Англо-американская модель

К странам, использующим данную модель учета, относятся: Австралия, Великобритания, Израиль, США, и другие страны.

Основные принципы этой модели были разработаны в Великобритании и США, при участии Голландии. Основная идея этой модели – ориентация учета на информационные потребности инвесторов и кредиторов. В странах, использующих эту модель, хорошо развиты рынки ценных бумаг, через которые, в большей степени, осуществляется финансирование организаций. Их также отличают высокий уровень системы профессионального образования.

Для этой модели не характерна жесткая регламентация учета. Она наиболее гибкая и либеральная. К ней тяготеет наибольшее число стран в различных частях мира. Однако во всех странах данной модели велико влияние США и Великобритании.

Континентальная модель

Эта модель применяется в большинстве стран Европы: Австралии, Италии, Дании, Франции.... и в Японии. Общим для этой модели является большая зависимость организаций от банковского кредитования, что отражается в концепции бухгалтерского учета. Ориентация на управленческие запросы кредиторов (в отличие от англо-американской модели) не является приоритетной задачей учета. Континентальная модель характеризуется достаточно жесткой государственной регламентацией и отличается консервативностью. Соответствующими нормативными актами регулируется деятельность профессиональных бухгалтерских организаций и правила аудита. Система учета направлена на удовлетворение макроэкономических потребностей планирования, регулирования и налогообложения. Практика учета одной страны может существенно отличаться от практики учета другой. План счетов может быть единым или профессиональным. Уровень подготовки профессиональных бухгалтеров достаточно высок, но сами профессиональные бухгалтерские организации играют меньшую роль, чем в Англии и США.

Южно-американская модель

Данную модель используют: Аргентина, Бразилия, Перу, Чили и другие страны этого региона. Их объединяет язык. За исключением Бразилии (португальский язык) – это испаноговорящие страны. Кроме того, у этих стран общие экономические проблемы, в первую очередь, инфляция.

Основным отличием этой модели от вышеописанных является перманентная корректировка влияния учетных данных на темпы инфляции. Учет инфляции ведется в латиноамериканских странах традиционно, а Аргентина, Бразилия, Уругвай и Чили ввели нормы учета инфляции и национальное законодательство. В этих странах в качестве основного корректировочного индекса используется официальный индекс общего уровня цен, на базе которого пересчитываются данные об акционерном капитале и основных (внеоборотных) средствах, товарно-материальные запасы переоцениваются по восстановительной стоимости. Обязательства в иностранной валюте пересчитываются по курсу валют на конец отчетного года.

В целом учет ориентирован на потребности государственных и налоговых плановых органов, а методики учета, используемые на предприятиях, достаточно унифицированы.

2. Государственные органы в этих странах практически регламентируют методику учета. Профессиональные организации бухгалтеров не оказывают какого-либо существенного влияния на методологию и практику учета.

Распределение стран и регионов по вышеуказанным моделям приведено в таблице.

Южно-американская модель		
Австралия Багамские острова Барбадос Бенин Бермудские острова Ботсвана Великобритания Венесуэла Гана Гонконг Доминиканская Республика Замбия	Зимбабве Израиль Индия Индонезия Ирландия Каймановы острова Канада Кения Кипр Колумбия Либерия Малави Малайзия	Мексика Нидерланды Нигерия Новая Зеландия Пакистан Панама Папуа-Новая Гвинея Пуэрто – Рико Сингапур США Танзания Тринидад и Тобаго Уганда
Англо-американская – голландская модель		
Фиджи Филлипины	Центральная Америка Шри-Ланка	Южная Америка Ямайка
Континентальная модель		
Австрия Алжир Ангола Бельгия Берег Слоновой Кости Болгария Буркина-Фасо Гвинея Германия Греция	Дания Египет Заир Испания Италия Камерун Люксембург Мали Марокко Норвегия	Португалия Сенегал Сьерра – Леоне Того Франция Швейцария Швеция Япония
Южноамериканская модель		
Аргентина Боливия Бразилия	Гайяна Парагвай Перу	Уругвай Чили Эквадор

Таблица №1. Три основные организационные модели учета

Следует отметить, что приведенное выше деление весьма условно. Например, регулирование учета в Японии происходит по континентальной модели, но в то же время сильно влияние США, что является объективным следствием взаимопроникновения капиталов этих стран в экономику друг друга. Кроме перечисленных, некоторые страны используют смешанные системы с характерной местной спецификой. В результате распада социалистического лагеря в странах, ранее к нему принадлежавших, проводятся преобразования в области учета, и они воспринимают ту или иную модель либо ориентируются на международные стандарты.

Модуль №4 Международные профессиональные организации бухгалтерского учета и их деятельность

План лекции:

1. Общая характеристика международных профессиональных организаций бухгалтерского учета.
2. Профессиональные организации Российской Федерации

Ключевые слова и выражения: МСФО, международный бухгалтерский учет, КМСФО, IASB, IFAC, ИПБА, СМСФО, Институт попечителей МСФО. US GAAP, Совет по международным стандартам аудита и контролю качества (IAASB)

Понятие «международный бухгалтерский учет» достаточно условно. Учет в каждой стране имеет свои особенности и специфику, которые определяются историческими традициями и уровнем экономического развития данной страны. Причем отличия в методологии и практике учета могут быть не только по форме, но и по существу.

В некоторых странах, например в США, информация, формируемая в рамках финансового учета, направлена, прежде всего на удовлетворение потребностей инвесторов и кредиторов, а ее полезность (с позиции принятия управленческих решений) является важнейшим критерием ее качества. В других странах роль бухгалтерского учета и приоритеты, выработанные в рамках его методологии, могут быть иными. Например, это могут быть предоставление достоверной информации и контроль за надлежащим исполнением государственной налоговой политики. Именно это предназначение бухгалтерского учета признается основополагающим в большинстве стран Южной Америки.

В некоторых странах система бухгалтерского учета реализуется исходя из приоритета макроэкономических целей, в части достижения заданных темпов роста национальной экономики. В этом случае на второй план могут отходить вопросы о полезности конкретной информации, о налоговых ставках, об общеэкономической политике для инвесторов и кредиторов.

На сегодняшний день профессиональные организации бухгалтеров существуют для содействия развитию экономической науки и внедрение в практику хозяйственной деятельности предприятий и организаций новых форм и методов бухгалтерского учета, принципов организации экономического анализа, отвечающих требованиям современного уровня развития производства и управления.

Первой и наиболее известной международной бухгалтерской организацией была Международная ассоциация бухгалтеров (ИАВ), созданная в 1973 году. Она является на сегодняшний день ведущей профессиональной организацией, которая около 3 десятилетий представляет интересы представителей бухгалтерской профессии из более чем 90 стран.

В данной работе рассмотрено множество профессиональных бухгалтерских организаций (таких как КМСФО, IASB, IFAC и т.д.) в России также существуют бухгалтерские организации, такие как ИПБА. Изложены задачи профессиональных организаций бухгалтеров, такие как: регулирование правил профессиональной деятельности, защита интересов бухгалтеров, оказание материальной помощи нуждающимся, в первую очередь вдовам и сиротам, профессиональное обучение, присуждение званий бухгалтеров тем, кто успешно закончил обучение и сдал экзамены, а также издание журналов и монографической литературы. С целью обмена опытом, налаживания и укрепления сотрудничества общества (товарищества, ассоциации, институты – могут использоваться самые различные названия) бухгалтеров организуют различные съезды, конференции и семинары. Основой организации бухгалтерского дела является регулирование бухгалтерского учета и

бухгалтерской отчетности. На верхнем уровне регулирования бухгалтерского учета находится Государственная Дума, которая определяет законодательную базу организации бухгалтерского учета в стране, а следовательно, бухгалтерского дела. Официальным исполнительным органом регулирования бухгалтерского учета в стране является Министерство финансов Российской Федерации, на которые возложены как методологические (разработка нормативных документов), так и контрольные функции ведения бухгалтерского учета. В частности разработкой нормативных документов для хозяйствующих субъектов занимается Департамент методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России. Департамент методологии бухгалтерского учета и отчетности не только отвечает за разработку новых правил (стандартов) бухгалтерского учета, соответствующих международных, но и ведет огромную разъяснительную работу. Практически Департамент методологии бухгалтерского учета и отчетности является единственным легитимным органом, разъяснения которого должны приниматься как другими министерствами и ведомствами, так и арбитражными судами.

Сегодня методологические службы в Министерствах и ведомствах практически отсутствуют. Поэтому доведение правил бухгалтерского учета до предприятий и организаций, толкование документов и контроль за их исполнением фактически ведутся произвольно. Решение этой проблемы взял на себя Институт профессиональных бухгалтеров России, созданный в 1997 году при содействии Минфина России, высших учебных заведений, научных и общественных организаций, ведущих ученых страны. Институт профессиональных бухгалтеров России может объединить как физических, так и юридических лиц. Для оказания своим членам организационной, консультационной и методической помощи созданы профильные комитеты и информационно-консультационные центры. [1]

Сегодня состав международных организаций, занимающихся вопросами учета и финансовой отчетности, их гармонизация и стандартизация достаточно представлен. Деятельность специалистов всех организаций связана с изучением и обобщением национальных бухгалтерских стандартов отдельных стран, проблемами международной стандартизации учета, однако общепринято, что ведущая роль в этом процессе принадлежала КМСФО. Созданный в 1973 г. По соглашению между профессиональными организациями бухгалтеров Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Ирландии, Великобритании и США, он осуществляет свою деятельность и сегодня, но под другим названием.

В настоящее время КМСФО преобразовании в Управление по международным стандартам, которое приступило к работе с апреля 2001 года в составе экспертов в области бизнеса, бухгалтерского учета, инвестиций, образования, и представляет собой независимую организацию, управляемую доверенными лицами. Сегодня в составе Управления работает 19 доверенных лиц. Они осуществляют общий контроль за соблюдением общественных интересов, утверждают бюджет, обеспечивают привлечение необходимого

финансирования и назначают членов нового Правления, в исключительную компетенцию которого входит разработка МСФО, Постоянного комитета по интерпретации стандартов, Консультативного совета по стандартам. Консультативный совет по стандартам формируется по региональному признаку. бухгалтер профессия

Управление по международным стандартам является основным координатором усилий разработчиков национальных стандартов. Оно направляет свою деятельность на достижение единообразия стандартизации представляемой финансовой отчетности во всем мире и гармонизации учетных стандартов. Стандартизация учетных процедур состоит в разработке унифицированного набора стандартов, применимых к различным ситуациям в любой стране. В результате осуществления идеи стандартизации отпадает необходимость создания национальных стандартов, однако внедрения единых стандартов следует добиваться путем добровольного соглашения профессиональных организаций стран. Законодательный путь в данном случае неприемлем. Ученые многих стран к стандартизации учета прилагают применить два подхода: рыночный и регулятивный. В настоящее время понятие гармонизации является скорее взаимодополняющим идеи стандартизации учетных процедур.

Гармонизация различных систем бухгалтерского учета реализуется в рамках Европейского сообщества. Ее сущность заключается в том, что в каждой стране может существовать собственная модель организации учета и систем стандартов, регулирующих ее и не противоречащих аналогичным стандартам в странах - членах сообщества.[2]

Совет по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board – IASB). Совет по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) является независимой организацией, разрабатывающей стандарты финансовой отчетности общего назначения для компаний, относящихся к негосударственному сектору экономики. Цель МСФО – гармонизация правил, бухгалтерских стандартов и процедур, связанных с подготовкой и представлением финансовой отчетности во всем мире. [7]

Комитет по МСФО был создан в 1973 г. соглашением профессиональных бухгалтерских организаций из Австралии, Великобритании, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов и Соединенных Штатов Америки. С 1983 г. членами Комитета по МСФО стали все профессиональные бухгалтерские организации – члены Международной федерации бухгалтеров (IFAC).

В 2000 г. комиссия по Ценным бумагам и биржам США (SEC) провела анализ основных стандартов и опубликовала в феврале 2000 г. обзор, который дал начало процессу с конвергенции общепринятых принципов бухгалтерского учета США (US GAAP) с МФСО.

В 2001 г. в результате реорганизации Комитета по МФСО был образован Совет по международным стандартам финансовой отчетности. МСФО

занимается подготовкой и изданием МСФО, подготовкой и публикацией проектов стандартов, установлением порядка рассмотрения комментариев, полученных по опубликованным для обсуждения проектам стандартов, публикацией основ для выработки заключений.

Главная задача СМСФО заключается в создании условий для составления и публикации прозрачной и общепонятной финансовой отчетности, способствующих стабилизации рыночных отношений.

Стандарты IASB носят рекомендательный характер (не являются обязательными). Согласно требованиям законодательного регулирования Евросоюза все европейские зарегистрированные компании обязаны готовить консолидированную отчетность по МСФО с 1 января 2005 г. При представлении бухгалтерской отчетности, составленной по стандартам, отличающимся от МСФО, все случаи несоблюдения МСФО должны раскрываться отдельно.

Управляющим органом СМСФО является Институт попечителей МСФО. Попечители (или доверительные управляющие) назначают членов СМСФО. Постоянного комитета по интерпретациям (КИМФО – IFRIC) и Консультативного совета по стандартам (КСС – SAC). Попечители также контролируют эффективность работы СМСФО, изыскивают финансирование, утверждают бюджет СМСФО и вносят изменения в его устав.

В 2006 г. СМСФО принял решение, которое было продиктовано стремлением помочь компаниям по всему миру перейти на МСФО, облегчить учетный процесс. Все новые стандарты (или вносимые изменения в уже существующие) не будут обязательными к использованию до 2009 г. Это время понадобится СМСФО для работы над устранением всех существующих разночтений с US GAAP и завершения конвергенции. Компании могут добровольно применять новые стандарты или дополнения к ним в ходе подготовки своей отчетности до истечения установленного срока.

Международная федерация бухгалтеров (МФБ, IFAC) была создана для развития и укрепления престижа бухгалтерской профессии. Цели этой организации в значительной степени совпадают с целями IASC; однако приоритет отдается собственно бухгалтерской профессии. В настоящее время IFAC объединяет 159 членов из 118 стран, представляющих более 2,5 миллиона бухгалтеров. [4]

IFAC – организация, которая объединяет национальные и региональные профессиональные бухгалтерские организации, представляющие бухгалтеров, занятых публичной практикой, в промышленности и торговле, общественном секторе, образовании.

IFAC стремится к развитию профессии и гармонизации ее стандартов по всему миру с тем, чтобы помочь бухгалтерам оказывать профессиональные услуги на высоком уровне в интересах всего общества. IFAC тесно взаимодействует с СМСФО.

Действуя через свои комитеты и рабочие группы, IFAC:

- разрабатывает высококачественные профессиональные стандарты и руководства для использования бухгалтерами в каждом секторе;
- действует как лидер по важнейшим направлениям, чтобы обеспечить либерализацию бухгалтерских услуг, а также объединить мнения бухгалтеров по всему миру по вопросам, касающимся профессии, в интересах всего общества;
- способствует развитию и гармонизации бухгалтерской профессии посредством укрепления и поддержки национальных и региональных профессиональных организаций.

В составе IFAC работают Совет по международным стандартам аудита и контролю качества (IAASB), Комитет по согласованиям, Комитет по образованию, Комитет по этике, Комитет по финансовому и управленческому учету (FMAC), Комитет по общественному сектору (PSC).

Секретариат IFAC находится в Нью-Йорке. Институт профессиональных бухгалтеров России в ноябре 2001 г. первым из отечественных организаций стал действительным членом IFAC.

Европейская бухгалтерская ассоциация (European Accounting Association) – профессиональная организация специалистов финансового сектора. Членами Ассоциации являются как физические лица, так и организации. Штаб-квартира Ассоциации находится в Брюсселе (Бельгия). Европейская бухгалтерская ассоциация объединяет как европейские бухгалтерские учебные заведения, так и специалистов-исследователей. [3]

Ассоциация содействует распространению европейских исследований, а также благоприятствует их улучшению. Главное издание Ассоциации – The European Accounting Review. С 1976 г. Ассоциация организует ежегодные конгрессы, на которых специалисты в области бухгалтерского учета, финансов со всего мира встречаются для обсуждения насущных проблем и обмена опытом. Во время конгрессов делегаты имеют возможность принять участие в научных форумах и рабочих секциях.

2. В связи с интеграцией России в мировую экономику и переходом к МСФО и международным стандартам, участие в международных конгрессах приобрело особую актуальность для российских представителей финансовых профессий.

Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов (ИПБА) в России. Первой в России профессиональной бухгалтерской организацией стало созданное в Москве в апреле 1997 г. некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров России», которое в 2005 г. переименовано в «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (ИПБА). Активное участие в деятельности ИПБА России принимает Минфин России. Самой крупной некоммерческой организацией в Российской Федерации на сегодняшний день остается ИПБА России. С 2001 г. ИПБА России является действительным членом IFAC, с 2002 г. аккредитован как профессиональное аудиторское объединение при Минфине России. [5]

Члены ИПБА России – это аттестованные профессиональные бухгалтера и аудиторы. В состав членов ИПБА России входят руководители и ведущие специалисты бухгалтерских служб предприятий и организаций, аудиторских и консалтинговых служб, профессорско-преподавательский состав в области бухучета, экономического анализа, налогообложения, финансового менеджмента и аудита различных учебных заведений.

Основными целями ИПБА России являются:

- объединение в одну профессиональную организацию профессиональных бухгалтеров и аудиторов, а также повышение статуса и престижа профессии;
- совершенствование бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита, в соответствии с Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу;
- создание системы профессионального образования бухгалтеров на основе международных стандартов образования Международной федерации бухгалтеров (IFAC);
- вовлечение молодых бухгалтеров в сообщество профессионалов;
- представление и защита прав и интересов членов ИПБА России;
- оказание квалифицированных консультационных услуг по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения.

В различных регионах России организовываются территориальные институты профессиональных бухгалтеров (ТИПБ), за последнее время их создано 72. Они являются самостоятельными юридическими лицами, одним из учредителей которых выступает ИПБА России.

За период своей деятельности ИПБА:

- 1) организовал корпоративную сеть, которая объединила в единую профессиональную организацию;
- 2) организовал систему очного, заочного (дистанционного) обучения и повышения квалификации профессиональных бухгалтеров;
- 3) разработал и внедрил многоуровневую систему аттестации и повышения квалификации профессиональных бухгалтеров;
- 4) организовал ежегодное проведение конкурса на звание «Лучший бухгалтер России»;
- 5) учредил золотые и серебряные медали «За заслуги в развитии бухгалтерского учета» и «За заслуги в развитии бухгалтерской профессии».

Приоритетными направлениями деятельности ИПБА России в настоящее время признаны:

- 1) научно-методическая работа;
- 2) учебно-методическая работа;
- 3) развитие связей;
- 4) рекламно-маркетинговая деятельность;
- 5) организационная работа;
- 6) информационное и техническое обеспечение. [3]

Национальная гильдия профессиональных бухгалтеров – общероссийская профессиональная организация, которая создана в соответствии с

Конституцией РФ, Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом «О некоммерческих организациях» и антимонопольным законодательством и осуществляет деятельность по реформированию национальной системы бухгалтерского учета, аудита и налогообложения согласно новому курсу экономических преобразований в Российской Федерации. В настоящее время Национальная гильдия объединяет бухгалтеров и финансистов всех регионов России и является крупнейшим, авторитетным и динамично развивающимся профессиональным объединением. Благодаря новому подходу к решению бухгалтерских вопросов Национальная гильдия ежегодно занимает лидирующие позиции среди других конкурирующих профессиональных объединений по числу вступивших в нее бухгалтеров. Это объединение обеспечивает здоровую конкуренцию среди профессиональных объединений, проводящих аттестацию специалистов, и возможности альтернативного выбора для бухгалтеров. [6]

Руководствуясь Концепцией Минфина России на 2004–2007 гг., в которой роли профессиональной общественности в законотворчестве, касающемся реформирования бухгалтерского учета, уделено особое внимание, и поддерживая планы Минфина России относительно перехода на МСФО и введение обязательной аттестации бухгалтеров, Национальная гильдия принимает предложения бухгалтеров по совершенствованию бухгалтерского и налогового учета для инициации внесения изменений в законодательство России. Национальная гильдия пользуется поддержкой Государственной Думы и Правительства РФ.

Национальная гильдия и ИПБР – две конкурирующие организации, имеющие равный статус, но разные правила и условия аттестации и членства в профобъединении. При развитии конкуренции среди профессиональных объединений на рынке аттестации бухгалтеры получили возможность выбора. Они стали самостоятельно решать, где и на каких условиях проходить аттестацию и членом какого профобъединения им быть. Это в полной мере соответствует демократическим принципам, Конституции РФ и действующему антимонопольному законодательству.

Модуль №5 Национальные профессиональные организации бухгалтерского учета и их деятельность

План лекции:

1. Национальная ассоциация бухгалтеров и аудитор
2. Федерация бухгалтеров Узбекистана
3. Палата аудиторов Республики Узбекистан.

Ключевые слова и выражения: НАБА Уз, САР, СРА, СПА, АССА, Почетные члены Ассоциации, Палата Аудиторов Узбекистана (ПАУ), Действительное членство, Ассоциированное членство, Кандидаты в членство

1. НАЦИОНАЛЬНАЯ АССОЦИАЦИЯ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ УЗБЕКИСТАНА

"От профессиональных знаний к профессионализму в работе."

С 13 марта 1992 года в Узбекистане официально начала действовать Ассоциация бухгалтеров, которая объединяла к тому времени около двухсот активных бухгалтеров. С 22 мая 2001 года Ассоциация стала называться «Национальная Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Узбекистана».

(НАБА Уз). НАБА Уз, на сегодняшний день, имеет региональные отделения в девяти областных центрах – в Андижане, Бухаре, Гулистане, Карши, Нукусе, Самарканде, Ургенче, Фергане и Навои.

НАБА Уз тесно сотрудничает с Министерством финансов РУз и принимает активное участие в разработке нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету и аудиту. С 1998 года НАБА Уз является членом Ассоциации бухгалтеров и аудиторов «Содружество» (СНГ), с 2000 года - членом Международной Федерации бухгалтеров (IFAC), с 2001 года - членом Евразийского Совета Сертифицированных Бухгалтеров и Аудиторов (ЕССБА).

Национальная Ассоциация Бухгалтеров и Аудиторов Узбекистана (НАБА Уз) является общественной организацией, объединяющей на добровольных началах сертифицированных бухгалтеров и аудиторов. Целью НАБА Уз является содействие в защите прав и продвижении интересов профессиональных бухгалтеров и аудиторов путем проведения образовательных программ и курсов повышения квалификации, оказания консалтинговых услуг, с целью достижения статуса членов Ассоциации международного уровня.

Основные цели и задачи

- Развитие профессий бухгалтера и аудитора в Республике Узбекистан и приближение их квалификаций к международным стандартам, отвечающим критериям членства в Международной Федерации бухгалтеров (IFAC);
- Активное участие в проведении рыночных реформ в Узбекистане;
- Участие в разработке нормативных документов в области бухгалтерского учета и аудита и представления предложений по их совершенствованию;
- Разработка квалификационных требований, предъявляемых к бухгалтерам и аудиторам, и проведение сертификационных экзаменов в соответствии с требованиями IFAC;
- Контроль за соблюдением Кодекса этики сертифицированных бухгалтеров и аудиторов;
- Организация региональных, республиканских и международных семинаров, конференций, симпозиумов в целях развития бухгалтерского учета и аудита;
- Содействие в оказании методической, консультативной и информационной помощи бухгалтерам и аудиторам с целью обеспечения их профессиональной защиты;

- Установление связей и сотрудничества с международными профессиональными организациями бухгалтеров и аудиторов с целью достижения международного признания;

- Статус членов Ассоциации

- 2.1. Членами Ассоциации могут быть граждане Республики Узбекистан, иностранные граждане и лица без гражданства, соблюдающие положения Устава Ассоциации, отвечающие требованиям настоящего Положения и присоединившиеся к соглашению об исполнении норм профессиональной этики, установленных Кодексом этики профессиональных бухгалтеров Международной Федерации бухгалтеров, утвержденной Советом НАБА Уз в марте 2010 г, и регулярно уплачивающие членские взносы. Физические лица, имеющие судимость, не могут претендовать на вступление в члены Ассоциации.

- 2.2. Членство в Ассоциации осуществляется на добровольной основе.

- 2.3. Ассоциация устанавливает для своих членов определенные критерии, которые соответствуют требованиям Международной федерации бухгалтеров (IFAC), Евразийского Совета сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (ЕССБА), Комиссии ООН по торговле и развитию (UNCTAD). Членство в Ассоциации предусматривает следующие категории: действительные члены, кандидаты в действительные члены, ассоциированные члены, кандидаты в ассоциированные члены и почетные члены.

- 2.4. Действительными членами могут быть:

- представители бухгалтерской профессии (бухгалтеры, аудиторы, ревизоры, налоговые инспекторы, преподаватели по бухгалтерскому учету и аудиту), имеющие высшее образование и стаж работы не менее трех лет; не имеющие высшего образования, но имеющие стаж работы не менее 5-ти лет; преподаватели высших учебных заведений по бухгалтерским и финансовым дисциплинам; обладатели международно признаваемых сертификатов CPA, CIPA, CPA, ACCA, CGA и др.

- 2.5. Кандидатами в действительные члены могут быть:

- а) бухгалтеры и аудиторы, имеющие или не имеющие высшего образования;

- б) представители профессий в сфере бухгалтерского учета, аудита, менеджмента, консалтинга, финансов и налогообложения, включая работников бухгалтерского аппарата, финансово-экономических отделов хозяйствующих субъектов, а также индивидуальные предприниматели, - поддерживающие цели ассоциации и бухгалтерской профессии;

- в) студенты высших и средних специальных учебных заведений, поддерживающие цели ассоциации и бухгалтерской профессии, планирующие в дальнейшем работать в сфере бухгалтерского учета, аудита, финансов, консалтинга или финансового менеджмента.

- 2.5. Ассоциированными членами могут быть юридические лица, уплатившие членские взносы.

• 2.6. Почетными членами могут быть лица, имеющие сертификат СІРА, степень доктора или кандидата экономических наук по специализации бухгалтерский учет, анализ и аудит, внесшие значительный вклад в развитие бухгалтерской профессии и объявленные Советом Ассоциации в качестве почетных членов. Почетными членами также могут быть лица, внесшие значительный вклад в развитие ассоциации и бухгалтерской профессии, по решению Совета Ассоциации.

-
- Порядок принятия в члены Ассоциации
-

• 3.1. Физические лица, желающие получить статус Действительного члена или Кандидата в действительные члены, представляют в Ассоциацию следующие документы:

- Ø заявление установленного образца;
- Ø копии документов, подтверждающие образование;
- Ø копию трудовой книжки (заверенную нотариально или гербовой печатью предприятия);
- Ø письма или сертификаты, подтверждающие сдачу экзаменов для уровней САР/СІРА в соответствии с настоящим положением;
- Ø две фотографии (4х6 без уголка, цветные);
- Ø копию документа об уплате членского взноса;
- Ø резюме.

• 3.2. Юридические лица, желающие получить статус Ассоциированного члена, представляют в Ассоциацию следующие документы:

- Ø договор;
- Ø копию платежного поручения об уплате членского взноса.

• 3.3. На основе предложений, поступивших от членов Ассоциации, Совет Ассоциации выносит решение о присвоении звания «Почетный член Ассоциации», для чего необходимо:

- Ø ходатайство членов Ассоциации, выдвигающих претендента на звание Почетного члена Ассоциации;
- Ø Резюме на претендента в Почетные члены Ассоциации.

• 3.4. Заявление и пакет документов передаются Комитету по образованию, сертификации и членству.

• 3.5. Комитет по образованию, сертификации и членству проверяет полноту представленных документов и вносит протокол заседания Комитета о принятии в Действительные члены или в Кандидаты в действительные члены на рассмотрение и утверждение на ближайшем заседании Совета.

• 3.6. Совет Ассоциации на своем заседании рассматривает и утверждает Протокол заседания Комитета по образованию, сертификации и членству о принятии или не принятии. Решение принимается простым большинством голосов членов Совета Ассоциации.

• 3.7. Решение Совета Ассоциации о приеме в члены Ассоциации или отказе от приема письменно доводится до сведения претендентов в

трехдневный срок со дня принятия решения. При отказе заявитель может обжаловать решение Совета Ассоциации, поставив данный вопрос на рассмотрение ближайшего общего собрания членов Ассоциации.

• 3.8. Действительным членам Ассоциации выдаются членские билеты установленного образца, которые продлеваются на ежегодной основе при условии выполнения всех обязанностей действительного члена, предусмотренных в данном Положении. Взамен утраченного членского билета по заявлению члена Ассоциации может быть выдан дубликат. За выдачу дубликата членского билета, взамен утерянного, взимается сбор в размере 50 % ежегодного членского взноса.

• 3.9. Ассоциированным членам – аудиторским организациям выдается сертификат корпоративного члена ассоциации при оплате стоимости контроля качества и его прохождении[1]. При оплате суммы годового взноса, но без прохождения контроля качества аудиторская организация считается кандидатом в ассоциированные члены.

• 3.10. Наряду с аудиторской организацией членами НАБА Уз становятся все её штатные аудиторы с правом получения методической и консультационной помощи.

• Права и обязанности членов Ассоциации

•

• 4.1. В соответствии с Уставом Ассоциации члены Ассоциации имеют право:

• 4.1.1. Действительный член Ассоциации имеет право одного голоса и имеет право лично:

• а) избирать и быть избранным в руководящие органы Ассоциации и его Ревизионную комиссию;

• б) получать необходимую информацию о деятельности Ассоциации;

• в) участвовать в мероприятиях, проводимых Ассоциацией;

• г) вносить предложения в письменном виде на рассмотрение Конференции и Совета Ассоциации;

• д) получать консультации и разъяснения по вопросам, связанным с бухгалтерским учетом, аудитом и налогообложением;

• е) обсуждать любые вопросы, выносимые на Конференцию;

• ж) получать информационную поддержку в виде новостной рассылки, электронных бюллетеней, участия на форуме бухгалтеров и аудиторов на веб-сайте ассоциации

• з) получать копию ответов госорганов по вопросам бухгалтерского учета, аудита, налогообложения и права по запросам членов в ассоциацию;

• и) получать скидки на прохождение образовательных курсов, курсов сертификации и повышения квалификации в ДП НОУ «ИлмФанРивож»;

• к) состоять одновременно членом других общественных объединений.

• 4.1.2. Кандидат в действительные члены не имеет права голоса, но имеет следующие права:

• а) получать необходимую информацию о деятельности Ассоциации;

- б) участвовать в мероприятиях, проводимых Ассоциацией;
- в) вносить предложения в письменном виде на рассмотрение Конференции и Совета Ассоциации;
- г) получать консультации и разъяснения по вопросам, связанным с бухгалтерским учетом, аудитом и налогообложением;
- д) получать информационную поддержку в виде новостной рассылки;
- е) обсуждать любые вопросы, выносимые на Конференцию;
- ж) состоять одновременно членом других общественных объединений;
- з) при выполнении квалификационных требований, предъявляемых в соответствии с пунктом 2.4. настоящего Положения перейти в действительные члены Ассоциации.

• 4.1.3. Ассоциированный член имеет право:

- а) получать необходимую информацию о деятельности Ассоциации;
- б) участвовать в мероприятиях, проводимых Ассоциацией;
- в) вносить предложения в письменном виде на рассмотрение Конференции и Совета Ассоциации;
- г) получать консультации и разъяснения по вопросам, связанным с бухгалтерским учетом, аудитом и налогообложением
- д) получать информационную поддержку в виде новостной рассылки, электронных бюллетеней, участия на форуме бухгалтеров и аудиторов на веб-сайте ассоциации
- е) получать копию ответов госорганов по вопросам бухгалтерского учета, аудита, налогообложения и права по запросам членов в ассоциацию;
- ж) получать скидки на прохождение образовательных курсов, курсов сертификации и повышения квалификации в ДП НОУ «ИлмФанРивож».

• Представители ассоциированного юридического лица имеют права в соответствии с их членством.

• 4.1.4. Кандидат в ассоциированные члены имеет право:

- а) получать необходимую информацию о деятельности Ассоциации;
- б) участвовать в мероприятиях, проводимых Ассоциацией;
- в) вносить предложения в письменном виде на рассмотрение Конференции и Совета Ассоциации;
- г) получать консультации и разъяснения по вопросам, связанным с бухгалтерским учетом, аудитом и налогообложением;
- д) получать информационную поддержку в виде новостной рассылки;
- е) обсуждать любые вопросы, выносимые на Конференцию;
- ж) состоять одновременно членом других общественных объединений;
- з) при прохождении контроля качества перейти в ассоциированные члены Ассоциации.

• 4.1.5. Почетный член Ассоциации имеет право:

- - участвовать в деятельности Ассоциации в соответствии с положениями Устава и действующим законодательством;
- - пользоваться услугами, предоставляемыми Ассоциацией своим членам.

• Почетные члены Ассоциации от уплаты взносов освобождаются, получают почетный членский билет и не могут считаться ни кем иным, кроме как Почетными членами Ассоциации.

• 4.2. Действительные и Почетные члены Ассоциации обязаны:

• Ø Соблюдать Устав Ассоциации, Положение о членстве, Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и все внутренние правила Ассоциации;

• Ø Активно участвовать в работе Ассоциации;

• Ø Выполнять решения руководящих органов Ассоциации;

• Ø Регулярно уплачивать членские взносы;

• Ø В случае нарушения Устава Ассоциации, Положения о членстве, Кодекса профессиональной этики бухгалтеров и других правил и положений Ассоциации, Совет Ассоциации может принять решение об исключении из членов Ассоциации. В случае исключения из членов Ассоциации членские взносы не возвращаются;

• Ø Член Ассоциации может обжаловать решение Совета Ассоциации об исключении на общем собрании членов Ассоциации;

• 4.3. Действительные и Почетные члены Ассоциации обязаны:

• Ø проходить ежегодно курсы повышения квалификации.

• 4.4. Ассоциированные члены – аудиторские организации обязаны:

• Ø один раз в три года проходить контроль качества

•

• Порядок выхода из членов Ассоциации

• 5.1. Выход из членов Ассоциации может быть добровольный или принудительный.

• 5.2. Член Ассоциации может прекратить свое членство путем добровольного выхода из членов Ассоциации, письменно сообщив о своем решении не позднее, чем за месяц до выхода. Добровольный выход из членов Ассоциации осуществляется по заявлению члена Ассоциации на имя Комитета по членству и профессиональной этике. Протокол Комитета рассматривается и утверждается на заседании Совета. Оплаченные членские взносы не возвращаются.

• 5.3. Принудительный выход (исключение) из членов Ассоциации может быть в случаях нарушения Устава Ассоциации, Положения о членстве, Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, других правил и положений Ассоциации.

• 5.4. Решение об исключении из членов Ассоциации и аннулировании членского билета принимается на заседании Совета Ассоциации.

•

• 5.5. Совет может восстановить таких лиц в качестве членов Ассоциации при условии, что такое лицо предъявило доказательство того, что, допущенное нарушение Кодекса этики профессиональных бухгалтеров исправлено. Восстановление таких лиц в качестве членов Ассоциации возможно при условии выплаты всех членских взносов и выполнении всех остальных обязательств перед Ассоциацией, имевших на момент выбытия из числа членов

Ассоциации. Решение Совета о прекращении членства вступает в силу с момента принятия и действует до его отмены либо самим Советом, либо общим собранием.

- Порядок и сроки внесения членских взносов в Ассоциацию

-

• 6.1. Действительными членами и Кандидатами в действительные члены Ассоциации оплачиваются вступительные и ежегодные членские взносы. Годовой период, за который оплачивается членский взнос, считается с момента вступления.

• 6.2. Размер вступительных взносов составляет двукратный размер минимальной заработной платы, и ежегодных членских взносов – однократный минимальной заработной платы.

• 6.3. Ассоциированные члены и кандидаты в ассоциированные члены уплачивают ежегодные членские взносы. Размер ежегодного взноса для ассоциированных членов ежегодно пересматривается в соответствии с поправочными коэффициентами инфляции и приводится в приложении к настоящему Положению. Размер ежегодного взноса для ассоциированных членов – аудиторских организаций - устанавливается в зависимости от уровня аудиторской организации. Годовой период, за который оплачивается членский взнос, считается с начала календарного года. При вступлении в кандидаты в ассоциированные члены после 1 сентября членский взнос уплачивается в размере пропорционально оставшимся месяцам до конца года вступления.

• 6.4. Почетные члены Ассоциации от оплаты членских взносов освобождаются.

[1] Аудиторские организации – ассоциированные члены каждые 3 года обязаны проходить контроль качества деятельности.

2. Федерация бухгалтеров Узбекистана

Создана 23 апреля 2001 г.

Миссия

С профессионалами к развитию!

Общественное объединение



Юридическая информация

Основной целью создания и деятельности Федерации является содействие развитию и повышению статуса профессии бухгалтера, внедрение и использование международных ... [Ещё](#)



Краткое описание компании

Федерация Бухгалтеров Узбекистана имеет эксклюзивное право использования товарного знака СІРА на территории Республики Узбекистан.



Дата основания

23 апреля 2001 года

[categories](#)

Некоммерческая организация

3. ПАЛАТА АУДИТОРОВ УЗБЕКИСТАНА

Миссия

Палата Аудиторов Узбекистана (ПАУ) является негосударственной некоммерческой организацией, объединяющей на добровольных началах независимых сертифицированных аудиторов и аудиторских организаций. Целью ПАУ являются содействие развитию и поддержанию профессионального уровня аудиторов и защита законных прав и профессиональных интересов своих членов в государственных и общественных органах, поддержание информационной связи, обеспечение всей необходимой информацией обо всех изменениях, происходящих в профессиональной сфере.

Основные задачи

- организация мероприятий по защите экономических, социальных, культурных прав и нематериальных интересов членов Палаты;
- координация и объединение усилий аудиторских организаций в вопросах совершенствования и развития нормативно-правовой, институциональной базы рынка аудиторских услуг;
- разработка и совершенствование стандартов качества аудита, организация мероприятий по повышению прозрачности рынка аудиторских услуг, развитие добросовестной конкуренции;
- организация работ по неукоснительному выполнению Кодекса этики и стандартов качества аудита членами Палаты;
- разработка методических пособий, программ обучения и проведения, порядка сдачи квалификационных экзаменов для получения квалификационного сертификата аудитора;
- содействие повышению профессионального уровня бухгалтерских и аудиторских кадров в соответствии с требованиями Международной Федерации бухгалтеров (IFAC), создание сети курсов по подготовке и переподготовке аудиторов и бухгалтеров;
- организация региональных, республиканских и международных семинаров, конференций, симпозиумов и конкурсов в целях развития бухгалтерского учета и аудита, повышении привлекательности профессии бухгалтера и аудитора.

Организационная структура

Палата Аудиторов Узбекистана была создана в августе 2000 года. За это время ПАУ расширила свою деятельность в восьми регионах Республики. При ПАУ образованы и действуют Комитеты по этике, методологии, этики, членстве, внешнему контролю качества и др.

ПАУ является постоянным членом Евразийского совета сертифицированных бухгалтеров и аудиторов «ЕССБА» и имеет постоянное сотрудничество с другими общественными организациями республик Центральной Азии.

На заседании Совета Международной Федерации Бухгалтеров (IFAC), состоявшемся 14 ноября 2013 года в Сеуле (Южная Корея), Палата аудиторов Узбекистана стала ассоциированным членом МФБ.

Членство в Палате аудиторов Узбекистана

Различается 4 вида членство в ПАУ:

Почетное членство – профессиональные аудиторы, внесшие весомый вклад развитию аудиторской деятельности, а также преподаватели Высших учебных заведений и имеющие ученую степень в области аудита и бухгалтерского учета.

Действительное членство – профессиональные аудиторы, признающие Устав Палаты, и придерживающиеся Кодекса профессиональной этики аудитора, с практическим опытом работы в сфере аудита и бухгалтерского учета не менее 5-х лет, сдавшие все квалификационные экзамены международного бухгалтера.

Ассоциированное членство – профессиональные аудиторские организации.

Кандидаты в членство – профессиональные аудиторы и бухгалтеры, признающие Устав Палаты, и придерживающиеся Кодекса профессиональной этики аудитора.

Модуль №6 Общая характеристика международных стандартов бухгалтерского учета

"Отчетность по МСФО - то не просто цифры, а общее понимание бизнеса ... и представление информации в таком виде, в каком она понятна руководству и внешним пользователям".

Харитонов О., Журнал "Консультант"

План лекции:

1. Сущность и необходимость международных стандартов
2. Характеристика международных стандартов

Ключевые слова и выражения: МСФО, реформирования системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, Принципы составления и представления финансовой отчетности, Интерпретации (разъяснения), комитет по интеграциям, Метод начисления, Непрерывность деятельности, Уместность или значимость, Нейтральность, объект учёта, признание объекта учёта, оценка объекта учёта, IAS, IFRS

1. Бухгалтерский учет традиционно называют языком общения бизнеса. Очевидно, что интернационализация бизнеса обуславливает необходимость и интернационализации языка его общения как в прямом, так и в переносном смысле. Как принято в бизнес-сообществе выбирать национальный язык, на котором будет происходить общение участников, так и в процессе интеграции бизнес-систем была выявлена необходимость определения понятных всем участникам правил, по которым будут составляться документы, необходимые для делового общения.

Для решения этой задачи в 1973 г. была создана международная профессиональная неправительственная организация - International Accounting Standarts Committee (IASC) - Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), правопреемником которой впоследствии стал Совет по международным стандартам бухгалтерской отчетности - International Accounting Standarts Board (IASB). Эта организация занимается разработкой международных стандартов финансовой отчетности.

Сегодня МСФО признаны глобальными стандартами во всем мире. Европейский союз отказался от разработки собственных директив по вопросам финансовой отчетности. С 1 января 2005 г. все европейские компании, чьи ценные бумаги обращаются на финансовых рынках Европы, обязаны готовить консолидированную отчетность в соответствии с принципами МСФО. А в США идет работа по сближению американских учетных стандартов с правилами МСФО. Сейчас отчетность иностранных компаний, составленная по МСФО, признается на биржах США лишь после осуществления определенных корректировок, позволяющих приводить такую отчетность к отчетности, составленной по правилам US GAAP. Однако в настоящее время Комиссией по ценным бумагам и биржам США разрабатывается детальный план по отмене указанного требования, что позволит иностранным компаниям уже в этом году отказаться от трансформации МСФО-отчетности под американские стандарты.

Внедрение международных стандартов отчетности в нашей стране идет с большими затруднениями. Это и неудивительно, ведь у нас исторически сложились собственные нормы и правила учета. Многие западные инвесторы и банкиры полагают, что бухгалтерский учет в России не отвечает международным нормам, бухгалтерская отчетность российских организаций не отражает их реального имущественного и финансового положения и вообще «не прозрачна и не надежна». Давление международных валютно-банковских организаций привело к необходимости перехода России на международные нормы бухгалтерского учета, массового переучивания бухгалтеров и аудиторов [7].

Использование МСФО необходимо по следующим причинам:

1. Формирование отчетности в соответствии с МСФО является одним из важных шагов, открывающих российским организациям возможность приобщения к международным рынкам капитала. Общеизвестно, что капитал, особенно иностранный, требует прозрачности финансовой информации о деятельности компаний и отчетности менеджмента перед инвесторами. До тех пор, пока иностранный инвестор не будет иметь возможность проследить и понять через финансовую отчетность, как используется представленный им капитал, Россия останется зоной повышенного риска и, соответственно, будет проигрывать другим странам в привлечении финансовых ресурсов с международных рынков.

В современном мире МСФО постепенно становятся своеобразным ключом к международному рынку капитала. Если компания имеет соответствующую отчетность, она получает доступ к источникам средств, необходимых для развития. Это не означает автоматического предоставления искомым ресурсов; путь к ним достаточно долг и труден. Однако эта компания попадает в число тех избранных, кто при соблюдении прочих условий, может рассчитывать на иностранное финансирование. Если же компания не имеет требуемой отчетности, то она, с точки зрения западного инвестора, не заслуживает доверия и не может рассматриваться, как конкурентоспособная в соревновании с другими соискателями капитала.

2. Международная практика показывает, что отчетность, сформированная согласно МСФО, отличается высокой информативностью и полезностью для пользователей. С самого начала стандарты разрабатываются исходя из потребностей конкретных пользователей. При выборе того или иного методического подхода основным критерием служит полезность информации для принятия экономических решений. Не случайно, неотъемлемой частью международных стандартов финансовой отчетности является документ «Основы подготовки и представления финансовой отчетности», определяющий, среди прочего, на кого рассчитана отчетность, каковы потребности пользователей и качественные характеристики финансовой информации, делающие ее полезной этим пользователям. Полезность отчетности, составляемой по МСФО, подтверждает тот факт, что уже сегодня основные

фондовые биржи мира допускают представление таких отчетов иностранными эмитентами для котировки ценных бумаг.

3. Использование МСФО позволяет значительно сократить время и ресурсы, необходимые для разработки новых национальных правил отчетности. Эти стандарты закрепляют достаточно длительный опыт ведения бухгалтерского учета и отчетности в условиях рыночной экономики. Они сформированы как результат труда и поиска не одного поколения бухгалтеров-исследователей, представителей разных научных школ. Стандарты учитывают запросы и опыт работы с отчетностью предпринимателей, банковских и других финансовых структур, финансовых аналитиков, профсоюзов, правительственных организаций, представители которых с 1981 г. образуют Консультативную группу в рамках Комитета по МСФО [17].

Как видно, актуальность данной темы очевидна. Актуальность и значимость обусловили цель работы, которая состоит в анализе международных стандартов учета и отчетности и возможности их применения в российской отчетности. Для решения указанной цели решались следующие задачи:

- определение сущности международных стандартов финансовой отчетности, предпосылок их возникновения, а также основных принципов системы МСФО;
- рассмотрение российских и международных стандартов финансовой отчетности, их сравнительный анализ;
- рассмотрение мер, предпринимаемых в России для реформирования системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

Объектом исследования явились международные стандарты финансовой отчетности.

Структура курсовой работы. Курсовая работа состоит из введения, двух глав, заключения, списка используемой литературы и приложений. Первая глава посвящена исследованию сущности международных стандартов финансовой отчетности. Здесь рассмотрены общие понятия, принципы функционирования системы МСФО, а также рассмотрены международные и российские организации, которые занимаются разработкой МСФО. Во второй главе рассматриваются применение МСФО в России, а так же меры, которые предпринимаются в РФ по реформированию бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

Глобализация экономических отношений повлекла за собой унификацию правил ведения бухгалтерского учета во всем мире. Процесс гармонизации систем бухгалтерского учета потребовал разработки и внедрения международных стандартов финансовой отчетности.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО; [англ. International Financial Reporting Standards](#)) - набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия [4, 17].

Международные стандарты широко используются во всём мире. Можно выделить несколько уровней их применения:

- Применение МСФО в качестве национальных стандартов;
- Национальные организации по разработке стандартов финансовой отчетности используют МСФО как ориентир для разработки собственных стандартов (большинство развитых стран и постоянно растущее число развивающихся стран и стран с переходной экономикой);
- Фондовые биржи и регулирующие органы, обязывающие или разрешающие компаниям предоставлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО (среди них практически все ведущие биржи в мире: Нью-Йоркская фондовая биржа, NASDAQ, Лондонская, Токийская и Франкфуртская биржи – всего около 70 фондовых бирж из 50 стран мира). Примерно в половине случаев основной причиной применения МСФО называется необходимость привлечения финансирования на международных рынках капитала;
- Наднациональные организации, например, Европейский Союз, который заявил о введении МСФО с 2005 года для компаний, котирующихся на международных фондовых рынках; некоторые организации используют МСФО при составлении своей отчетности (Европейский банк реконструкции и развития, Международная организация комиссий по ценным бумагам, Международный Олимпийский комитет, ОЭСР, Мировой Банк);
- Сами компании – по информации КМСФО в настоящее время уже около тысячи компаний предоставляют финансовую отчетность в полном соответствии с МСФО, что подтверждено аудиторским заключением. Среди них такие гиганты как Microsoft, Nestle, Allianz, ENI, Nokia, Air France, Renault, Deutsche Bank, Olivetti, Roche, Fiat, Volkswagen, Lufthansa, Adidas и т.д.[8].

МСФО представляют собой комплекс документов: Введение, Построение СМСФО, Предисловие к положениям МСФО, Принципы составления и представления финансовой отчетности, собственно стандарты, разъяснения к стандартам (интерпретации), Глоссарий, История МСФО. Все эти документы взаимосвязаны, образуя единое целое, систему, и не могут применяться по отдельности. Вместе с тем каждый отдельный документ как элемент этой системы имеет самостоятельное значение.

В Предисловии к положениям МСФО (Preface to Statements of International Accounting Standards) кратко излагаются цели и порядок деятельности СМСФО, а также разъясняется порядок применения международных стандартов. Значение этого документа во многом определено во фразе, с которой начинается каждый стандарт. В ней обращается внимание на то, что положения стандарта должны рассматриваться в контексте Предисловия.

Принципы составления и представления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) определяют основы формирования и представления финансовой отчетности для внешних пользователей. В них рассмотрены такие вопросы как цели финансовой отчетности, качественные характеристики, определяющие

полезность отчетной информации, даны определения, установлены порядок признания и измерения элементов финансовой отчетности, понятия капитала и поддержания капитала.

Принципы не являются стандартом и не заменяют никакие конкретные стандарты. Данный документ предназначен, в основном, для содействия:

- СМСФО - в разработке новых и пересмотре действующих стандартов;
- национальным органам стандартизации - в работе над национальными стандартами;
- составителям финансовой отчетности - в применении МСФО и определении порядка финансовой отчетности по тем вопросам, в отношении которых стандарты еще не приняты;
- аудиторам - в формировании мнения о соответствии или несоответствии финансовой отчетности МСФО;
- пользователям отчетности, составленной по МСФО, - в интерпретации финансовой информации.

Если какое-то положение Принципов вступает в противоречие со стандартами, то требования стандарта имеют приоритет над требованиями Принципов.

Международные стандарты финансовой отчетности (International Accounting Standards - IAS и International Financial Reporting Standards - IFRS) представлены в комплекте документов в порядке возрастания их номеров. Они имеют типовую структуру (компоненты, помеченные курсивом, не переведены на русский язык, они доступны только на английском языке в официальном издании, распространяемом IASCF): цель, сфера применения, определения, описание сущности стандарта, раскрытие информации, дата вступления в силу; приложения, являющиеся неотъемлемой частью стандарта; приложения, не являющиеся неотъемлемой частью; основа выводов; руководство по применению.

Интерпретации (разъяснения) Международных стандартов финансовой отчетности (Interpretations of International Accounting Standards) разрабатываются Постоянным комитетом по интерпретациям и принимаются СМСФО. В них раскрываются и объясняются положения стандартов, содержащих неоднозначные или неясные решения. Они призваны обеспечить единообразное применение стандартов и сопоставимость финансовой отчетности, подготавливаемой на основе МСФО. В качестве вопросов для разъяснений обычно избираются те, которые связаны с применением существующих стандартов, имеют практическую направленность, представляют большой интерес для пользователей стандартов.

Совокупность всех названных документов, или система МСФО, предназначена для составления финансовой отчетности любых торговых, производственных и иных компаний (включая банки, страховые компании и иные финансовые институты) независимо от вида деятельности, отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы. Система МСФО пригодна для использования как в частном, так и в государственном секторе. Однако

некоммерческим организациям может потребоваться некоторая адаптация отдельных положений стандартов или предоставление дополнительной информации [6, 15].

В настоящее время вопросами стандартизации и унификации стандартов учета и отчетности занимаются следующие организации:

- Совет по международным стандартам финансовой отчетности;
- Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учёта и отчётности при ООН;
- Европейская Комиссия;
- Комиссия по ценным бумагам и биржам США;
- Совет по разработке финансовых учётных стандартов.

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) (International Accounting Standards Committee, IASC) был создан 29 июня 1973 года представителями профессиональных организация крупнейших развитых стран мира: Австрии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Голландии, Великобритании и Ирландии, США. В период с 1983 по 2001 год в состав членов КМСФО вошли все профессиональные бухгалтерские организации, состоящие членами Международной Федерации бухгалтеров. Стандарты выпускались под названием International Accounting Standards (IAS).

В 2001 году IASC был реорганизован в Совет по Международным стандартам финансовой отчётности (СМСФО) (International Accounting Standards Board, IASB). СМСФО - это неправительственная профессиональная организация. В апреле 2001 года IASB принял существовавшие IAS и продолжил работу, выпуская вновь создаваемые стандарты под названием IFRS.

В целом, как гласит устав данной организации, ее деятельность преследует следующие цели:

1. разработка единой системы высококачественных, понятных и применимых на практике глобальных бухгалтерских стандартов, предусматривающих формирование в финансовой отчетности качественной, прозрачной и сопоставимой информации с целью оказания помощи участникам мировых рынков капитала и др. пользователям информации в принятии экономических решений;
2. распространение стандартов и обеспечение их единообразной интерпретации;
3. активная работа в направлении конвергенции национальных стандартов с МСФО.

СМСФО имеет определенную иерархическую структуру. Он состоит из четырех органов:

1. Правление Совета (IASB Board) – главный орган управления Комитетом и представления международных стандартов финансовой отчетности. Основными функциями правления являются:

- координация деятельности КМСУ;
- определение программы его стратегического развития;

- назначение рабочих групп для подготовки стандартов;
- контроль за разработкой стандартов;
- экспертная оценка подготовленных стандартов и окончательное их одобрение.

В правление входят представители бухгалтерских организаций 13 стран, которые назначаются Международной федерацией бухгалтеров. Помимо представителей стран Правление назначает в свой состав до четырех организаций, занимающихся проблемами составления финансовых отчетов.

2. Консультативная группа (Consultativegroup) была основана в 1981 году и включает представителей международных организаций, которые заинтересованы в подготовке достоверных финансовых отчетов и используют их в своей деятельности. К таким организациям относят фондовые биржи; органы, регулирующие рынки ценных бумаг и межправительственные организации; национальные органы, ответственные за регламентацию и стандартизацию бухгалтерского учета; межгосударственные организации; международные финансовые институты и т.д. Консультативная группа играет важную роль при подготовке и принятии международных стандартов, регулярно встречается с Правлением СМСФО для обсуждения вопросов касательно новых проектов Комитета, рабочей программы и стратегии СМСФО.

3. Консультативный совет по стандартам (AdvisoryCouncil) создан в 1995 году, в который входят самые известные специалисты, занимающие высокие позиции в бухгалтерской профессии и бизнесе. Основной задачей Совета по стандартам является содействие повсеместному принятию международных стандартов и укрепление авторитета СМСФО. В функции консультативного совета входят:

- рассмотрение и комментирование стратегии и плана правления с точки зрения их соответствия потребностям членов СМСФО;
- подготовка годового отчета по эффективности деятельности Правления в процессе достижения его целей и исполнения обязанностей;
- содействие участию и одобрению работы СМСФО представителями бухгалтерской профессии, деловыми кругами, пользователями финансовой отчетности и другими заинтересованными лицами;
- поиск источников финансирования работы СМСФО, не влияющих на его независимость;
- рассмотрение бюджета и финансовой отчетности СМСФО.

Консультативный совет гарантирует независимость и объективность Правления в принятии решений по предложенным стандартам. Совет не участвует в самом процессе принятия решений и не стремится влиять на него. Сейчас в состав этого органа входят 11 членов на двухгодичной основе с правом переизбрания.

4. Постоянный комитет по интеграциям (Standing Interpretations Committee).

В 1997 году Правление КМСФО одобрило создание Постоянного комитета по интерпретациям. В его задачи входит рассмотрение вопросов бухгалтерского учета, которые не получили отражения в существующих стандартах и могут иметь неоднозначное толкование. Работа Комитета осуществляется в тесном взаимодействии с аналогичными национальными комитетами. Комитет занимается неудовлетворительной практикой учета в рамках международных стандартов и возникновением новых обстоятельств, не учтенных при разработке существующих стандартов. Постоянный комитет по интерпретациям состоит из 12 голосующих членов, которые принимают интерпретации. Представители Европейской комиссии и Международной организации комиссий по ценным бумагам являются наблюдателями без права голоса.

5. Рабочая группа по вопросам стратегии (Strategy Working Party)

МСФО разрабатываются с участием бухгалтеров, финансовых аналитиков и других пользователей финансовой отчетности, делового сообщества, фондовых бирж, регулятивных и юридических органов, представителей учебных заведений и других заинтересованных физических лиц и организаций всего мира. На открытых встречах СМСФО консультирует Консультативный совет по стандартам. Регламент деятельности по проектам, как правило, но необязательно, включает следующие этапы разработки и принятия стандарта:

1. Определение вопросов, требующих стандартизации, рассмотрение возможности применения к ним Принципов составления и представления финансовой отчетности

2. Изучение требований национальных учетных стандартов и практики учета, а также обмен мнений с национальными органами, устанавливающие эти стандарты

3. Консультации с Консультативным советом по стандартам в части включения данного вопроса в повестку дня СМСФО

4. Формирование консультативной группы, которая будет оказывать консультации СМСФО по проекту

5. Публикация Дискуссионного документа (discussion document, DD) для публичного обсуждения

6. Публикация для публичных комментариев Проекта положения (exposure draft, ED), одобренного не менее чем 8 членами СМСФО, включая особые мнения членов СМСФО

7. Публикация в составе Проекта положения основы для выводов

8. Рассмотрение всех комментариев, пришедших в установленный срок для Дискуссионного документа и Проекта положения,

9. Рассмотрение необходимости проведения публичных слушаний и опытных тестирований (апробаций), и если будет установлена такая необходимость, осуществление указанных мероприятий

10. Утверждение стандарта не менее чем 8-ю членами СМСФО и включение в публикуемый стандарт особых мнений членов СМСФО

11. Публикация в составе стандарта основы для выводов и других пояснения, которые раскрывают этапы разработки стандарта и публичные комментарии к Проекту положения [4, 6].

Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учёта и отчётности при ООН была создана в 1982 г. и занимается изучением проблем учёта в международном аспекте, содействием стандартизации учёта на национальном и международном уровне, помощью развивающимся странам во внедрении стандартов. Группа тесно взаимодействует с международными организациями (ООН, ОЭСР, СМСФО).

Европейская Комиссия занимается гармонизацией учёта в рамках Европейского Союза. Этот процесс осложняется наличием существенных различий в бухгалтерской практике стран – членов Союза: в Голландии, Великобритании и Ирландии – бухгалтерский учёт ориентирован, прежде всего, на кредиторов и собственников, в Германии, Бельгии и Люксембурга – на банки, во Франции бухучёт сильно зависит от макроэкономического планирования. Основой европейского законодательства в области бухучёта являются 4-я и 7-я Директивы Совета Министров. В ноябре 1995 г. Европейская Комиссия одобрила новый подход к гармонизации бухучёта. Признавалось, что «европейские Директивы не соответствуют международным стандартам, необходимым для целей рынка капиталов. Транснациональные компании вынуждены готовить два комплекта финансовой отчётности, что весьма дорого, и может приводить в замешательство инвесторов». В связи с этим Европейский Союз принял решение о постепенном переходе на МСФО. Данный процесс будет осуществляться путём последовательного устранения различий между Директивами и МСФО.

Комиссия по ценным бумагам и биржам США - правительственная организация США, чья юрисдикция распространяется на все компании, продающие ценные бумаги в США (включая иностранные). Поэтому Комиссия может оказывать определённое влияние на методику бухгалтерской отчётности. Уже в апреле 1996 г. Комиссия по ценным бумагам и биржам США объявила о поддержке СМСФО в качестве разработчика унифицированных стандартов финансовой отчетности.

Совет по разработке финансовых учётных стандартов занимается разработкой американских учётных принципов. Как правило, стандарты этой неправительственной организации получают распространение в странах англо-американской модели, однако сейчас эта организация рассматривается как потенциальный конкурент СМСФО в разработке международных стандартов финансовой отчётности [2].

Международные стандарты носят рекомендательный характер и страны могут самостоятельно принимать решения об их использовании. Но поскольку МСФО это, по сути, обобщённая практика учёта наиболее развитых учётных систем в мире (американской и европейской), то совершенно очевидно, что их слепое копирование зачастую может негативно сказаться на национальной практике бухучёта. Поэтому принципиальной основой перехода на

международные стандарты, прежде всего, должно быть признание общих Принципов подготовки и составления финансовой отчётности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements). Принципы подготовки и составления финансовой отчётности сформулированы в виде отдельного документа. Данный документ не является стандартом и не содержит обязательных требований и рекомендаций. Если какие-нибудь положения стандартов противоречат Принципам, то применяются положения стандарта. В то же время, по мнению КМСФО, при разработке будущих и пересмотре существующих стандартов число расхождений будет последовательно уменьшаться.

В соответствии с Принципами «цель финансовой отчётности состоит в предоставлении информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений». К пользователям финансовой отчётности Принципы относят инвесторов, работников, займодавцев, поставщиков и других торговых кредиторов, покупателей, правительства и их органы, общественность.

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

Международные стандарты основаны на 2 основных допущениях:

- Метод начисления (accrual basis) означает, что хозяйственные операции отражаются в момент их совершения, а не по мере получения или выплаты денежных средств и их эквивалентов. Таким образом, операции будут учитываться в том отчётном периоде, в котором они возникли. Данный принцип даёт возможность получить объективную информацию о будущих обязательствах и будущих поступлениях денежных средств, т.е. позволяет прогнозировать будущие результаты предприятия. Возможное неполучение части объявленных к получению денежных средств может корректироваться своевременным начислением резерва на сомнительные долги за счёт уменьшения финансовых результатов отчётного периода.

- Непрерывность деятельности (going concern) предполагает, что предприятие продолжит свою деятельность в обозримом будущем. А поскольку у предприятия нет намерения ликвидироваться или существенно сокращать масштабы деятельности, то его активы будут отражаться по первоначальной стоимости без учёта ликвидационных расходов. В противном случае финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и эта основа должна быть раскрыта.

Для того чтобы информация могла использоваться на международном уровне, она должна отвечать следующим качественным характеристикам:

- Понятность (*understandability*) информации означает, что она доступна для понимания пользователям, обладающим достаточными знаниями в области бухгалтерского учёта. Следует отметить, что информация о сложных вопросах, требующая раскрытия в финансовой отчетности не должна исключаться только из-за того, что она может не отвечать требованию понятности для некоторых пользователей;

- Уместность или значимость (*relevance*) информации предполагает, что она будет влиять на экономические решения пользователей. Уместность информации определяется ее характером и существенностью. В одних случаях характера информации достаточно для ее раскрытия, независимо от существенности. В других случаях большое значение имеет существенность, когда пропуск или искажение информации может повлиять на экономические решения пользователей отчетности.

- Надёжность или достоверность (*reliability*) информации имеет место в том случае, если она не содержит существенных ошибок и искажений и является беспристрастной. Достоверная информация должна удовлетворять следующим требованиям:

- Правдивое представление (*faithful representation*) – информация должна правдиво раскрывать хозяйственные операции в финансовой отчетности;

- Приоритет содержания над формой (*substance over form*) – информация должна принимать во внимание, прежде всего, экономическую сущность фактов хозяйственных операций, а не юридическую форму;

- Нейтральность (*neutrality*) т.е. ненацеленность информации на интересы определённых групп пользователей;

- Осмотрительность (*prudence*) – это очень важное требование, которое заключается в консервативной оценке активов и пассивов. Активы и доходы не должны быть переоценены, а обязательства и пассивы недооценены, т.е. активы отражаются по наименьшей из возможных оценок, а обязательства – по наибольшей. Иными словами, учитываются потенциальные убытки, а не потенциальные прибыли;

- Полнота (*completeness*) – в отчётности должны получить отражение все существенные с точки зрения пользователей отчетности факты хозяйственной деятельности за отчётный период.

- Сопоставимость или сравнимость (*comparability*) информации должна обеспечивать сопоставимость данных финансовой отчётности, как с предшествующими периодами, так и по отношению к другим компаниям. Это означает, необходимо раскрывать все изменения в учётной политике таким образом, чтобы данное требование выполнялось.

Международные стандарты устанавливают определённые ограничения уместности и надёжности информации:

- Своевременность (*timeliness*) связана с необходимостью должного соотношения надёжности и уместности информации. С одной стороны, для соответствия требованию уместности необходимо полностью собрать информацию по всем имеющимся фактам хозяйственной деятельности. С

другой стороны, получение полной и надёжной информации может привести к задержке при предоставлении финансовой отчётности и, соответственно, повлиять на уместность информации. Поэтому рекомендуется найти оптимальное сочетание между этими двумя требованиями;

- Соотношение между выгодами и затратами (balance between benefit and cost) означает, что выгоды от информации не должны превышать затраты на её получение, причём процесс соотнесения выгод и затрат требует профессиональной оценки;

- Соотношение между качественными характеристиками (balance between qualitative characteristics) должно быть предметом профессиональной оценки бухгалтера и подчиняться задаче удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчётности.

В результате последовательного применения качественных характеристик информации и при условии соответствия бухгалтерским стандартам обеспечивается достоверное и объективное представление отчетности [1, 8].

2. Международные стандарты финансовой отчетности (IAS – International Accounting Standards) носят рекомендательный характер, т.е. не являются обязательными для принятия. На их основе в национальных учетных системах могут быть разработаны национальные стандарты с более детализированной регламентацией учета определенных объектов.

Каждый стандарт включает следующие элементы:

- объект учёта - даётся определение объекта учёта и основных понятий, связанных с ним;

- признание объекта учёта - даётся описание критериев отнесения объектов учёта к различным элементам отчётности;

- оценка объекта учёта - приводятся рекомендации по использованию методов оценки и требований к оценке различных элементов отчётности;

- отражение в финансовой отчётности - раскрытие информации об объекте учёта в различных формах финансовой отчётности [13].

Рассмотрим кратко характеристику каждого стандарта:

IAS 1 - Presentation of Financial Statements (МСФО 1 – Представление финансовой отчетности). Стандарт обеспечивает базу для представления финансовой отчетности общего назначения для достижения сопоставимости с финансовой отчетностью за предшествующий период, а также с финансовой отчетностью других компаний. В стандарте приводятся основные показатели баланса, отчета о прибылях и убытках, рекомендации по структуре и минимальным требованиям к их содержанию. Доля меньшинства показывается в составе капитала. Долгосрочные обязательства, которые подлежат погашению по требованию кредитора на отчетную дату в результате нарушения договора, показываются как краткосрочные, даже если кредитор согласился после отчетной даты не требовать погашения.

IAS 2 – Inventories (МСФО 2 - Запасы). Целью стандарта является определение интерпретации запасов в системе учета по фактической стоимости

приобретения. Важным вопросом в учете запасов является определение величины затрат, подлежащих признанию в качестве актива и переносу в следующие периоды до признания соответствующих прибылей. Стандарт дает практические указания по определению затрат и их последующему признанию в качестве расходов, включая любые уменьшения стоимости до величины возможной чистой цены продаж. Он также дает представление о формулах расчета затрат, используемых для определения себестоимости запасов.

IAS 7 - Cash Flow Statements (МСФО 7 - Отчеты о движении денежных средств). Стандарт обеспечивает раскрытие информации об исторических изменениях в денежных средствах и эквивалентах денежных средств компании посредством отчетов о движении денежных средств, в которых производится классификация потоков денежных средств за период, получаемых от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

IAS 8 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (МСФО 8 - Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки). Стандарт дает определение учетной политики, формулируя ее как конкретные принципы, правила формирования и представления финансовой отчетности. В стандарте говорится о последовательности применения учетной политики. Стандарт рассматривает ситуации, когда происходят изменения в учетной политике. Дается определение изменения в бухгалтерских оценках как корректировки балансовой стоимости активов или обязательств вследствие пересмотра их статуса и ожидаемых экономических выгод. В стандарте приводится определение ошибки, допущенной в предшествующие периоды. Исключен термин "фундаментальная ошибка"; все материальные ошибки корректируются ретроспективно.

IAS 10 - Events after the Balance Sheet Date (МСФО 10 - События после отчетной даты). Стандарт рассматривает вопросы идентификации непредвиденных расходов и событий, имевших место после даты балансового отчета. Наличие условных убытков подлежит раскрытию в финансовой отчетности, за исключением тех случаев, когда они отнесены далеко по времени. Условная прибыль показывается в тех случаях, когда существует вероятность того, что эта прибыль реально получена. Раскрывается информация о событиях, имевших место после отчетной даты, их характере и расчетной оценке финансовых последствий.

IAS 11 - Construction Contracts (МСФО 11 - Договоры на строительство). Стандарт устанавливает порядок отражения доходов и затрат, связанных с договорами подряда. В соответствии с характером деятельности, связанным с договорами подряда, дата начала контракта и дата завершения работ по договору подряда обычно оказываются в разных отчетных периодах. Следовательно, основной задачей в учете договоров подряда является распределение доходов и затрат по договору подряда на отчетные периоды, в которых производились работы.

IAS 12 - Income Taxes (МСФО 12 - Налоги на прибыль). Стандарт определяет порядок учета налогов на прибыль. Настоящий стандарт требует,

чтобы компания учитывала налоговые последствия сделок и других событий точно так же, как она учитывала сами эти сделки и события. Он определяет порядок признания отложенных налоговых требований, возникающих в связи с непринятыми налоговыми убытками или неиспользованными налоговыми кредитами, представления информации о налогах на прибыль в финансовой отчетности и раскрытия информации, относящейся к налогу на прибыль.

IAS 14 - Segment Reporting (МСФО 14 - Сегментная отчетность). Стандарт устанавливает принципы представления финансовой информации по сегментам относительно различных типов товаров и услуг, производимых компанией, и различных географических районов, в которых она работает, для того чтобы помочь пользователям финансовой отчетности лучше понять показатели работы компании в прошлых периодах; лучше оценить риск и прибыли компании и принимать более обоснованные решения относительно компании в целом.

IAS 16 - Property, Plant and Equipment (МСФО 16 - Основные средства). Стандарт определяет порядок учета основных средств. Главным вопросом в учете основных средств является момент признания активов, определение их балансовой стоимости и амортизационных отчислений. Данный стандарт требует, чтобы объект основных средств признавался в качестве актива, когда он отвечает определению и критериям признания для актива, определенным в концептуальных основах подготовки и представления финансовой отчетности. Последующие расходы (улучшения) капитализируются, если удовлетворяют определению основных средств (в соответствии со старым стандартом основные средства капитализируются, только если повышают первоначально оцененные эксплуатационные характеристики). Амортизация определяется отдельно для каждого значительного компонента основных средств. Ликвидационная оценка должна пересматриваться на каждую отчетную дату; амортизация прекращается, если ликвидационная стоимость превышает балансовую.

IAS 17 - Leases (МСФО 17 - Аренда). Стандарт определяет учетную политику и раскрывает требования по отношению как к арендатору, так и к арендодателю в отношении операционной и финансовой аренды. В договорах аренды земли и зданий выделяются отдельно аренда земли (операционная аренда) и аренда здания (операционная или финансовая аренда).

IAS 18 - Revenue (МСФО 18 - Выручка). Стандарт устанавливает порядок учета выручки, возникающей от определенных видов сделок и событий, определяет критерии признания выручки.

IAS 19 - Employee Benefits (МСФО 19 - Вознаграждения работникам). Стандарт определяет требования по учету и отчетности по пенсионным отчислениям в соответствии с пенсионными программами, по которым участникам гарантируется фиксированная сумма выплат после оговоренной выслуги лет; устанавливаются правила учета и раскрытия информации о вознаграждении работникам.

IAS 20 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance (МСФО 20 - Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи). Стандарт отражает виды субсидий и иной правительственной помощи; раскрытие информации об учетных методах, о характере и размерах правительственных субсидий, а также о любых невыполненных условиях получения субсидий.

IAS 21 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (МСФО 21 - Влияние изменений валютных курсов). Компания может вести деятельность, связанную с иностранной валютой, двумя способами. Она может проводить операции в иностранной валюте или иметь зарубежные производства. Главный вопрос в учете операций в иностранной валюте и зарубежных производств состоит в определении, какой курс использовать и как признавать в финансовой отчетности финансовое воздействие изменений обменных курсов. Приводятся новые (более четкие) правила определения функциональной валюты; финансовая отчетность может быть представлена в любой валюте.

IAS 23 - Borrowing Costs (МСФО 23 - Затраты по займам). Стандарт определяет метод бухгалтерского отражения затрат по займам. Он требует немедленного признания затрат по займам в качестве расходов. Вместе с тем стандарт допускает в качестве альтернативного варианта капитализацию затрат по займам, непосредственно связанных с приобретением, строительством или производством актива.

IAS 24 - Related Party Disclosures (МСФО 24 - Раскрытие информации о связанных сторонах). Стандарт раскрывает информацию о сделках между взаимосвязанными сторонами, если они отвечают определенным критериям. В стандарте приводится определение понятия "взаимосвязанные стороны". Имя (название) конечной контролирующей стороны, включая физических лиц, должно быть раскрыто. Требования по раскрытию информации теперь распространяются на операции между контролируемыми государством компаниями.

IAS 26 - Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans (МСФО 26 - Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)). Стандарт определяет виды пенсионных планов, дисконтирование пенсий. Этот стандарт следует отличать от МСФО 19, который обсуждает вопросы раскрытия информации о пенсионных программах в финансовой отчетности работодателей, реализующих такие программы.

IAS 27 - Consolidated and Separate Financial Statements (МСФО 27 - Консолидированная и отдельная финансовая отчетность). Стандарт раскрывает вопросы подготовки и представления сводной (консолидированной) финансовой отчетности группы предприятий, находящихся под контролем материнской компании. Метод долевого участия больше не используется для учета дочерних и ассоциированных компаний в отдельной отчетности материнской компании.

IAS 28 - Investments in Associates (МСФО 28 - Инвестиции в ассоциированные компании). Инвестиции в ассоциированные компании

должны учитываться на основе метода долевого участия. Стандарт также оговаривает допустимые исключения. Определены требования в части раскрытия информации. IAS 29 - Financial Reporting in Hyperinflationary Economies (МСФО 29 - Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции). Данные финансовой отчетности должны пересматриваться с учетом инфляции на дату балансового отчета. Полученные в результате этого прирост или сокращение денежной позиции должны отражаться на чистой прибыли и раскрываться отдельно. Требуется раскрытие информации о пересмотре цифр финансовой отчетности, а также о том, какая единица измерения или какой индекс цен при этом применялись.

IAS 31 - Interests in Joint Ventures (МСФО 31 - Участие в совместной деятельности). Раскрытие информации об участии в совместных предприятиях отражается отдельно по совместно контролируемым операциям и активам. В стандарте определены требования в части отчетности для предприятий, берущих на себя риск, и предприятий-инвесторов.

IAS 32 - Financial Instruments: Disclosure and Presentation (МСФО 32 - Финансовые инструменты - раскрытие и представление информации). Стандарт облегчает пользователям финансовой отчетности понимание того, насколько важны балансовые и забалансовые финансовые инструменты с точки зрения финансового положения, эффективности деятельности и движения денежных средств компании. Стандарт устанавливает определенные требования по предоставлению информации о балансовых инструментах и определяет перечень информации, подлежащей раскрытию, как о балансовых, так и о забалансовых финансовых инструментах.

IAS 33 - Earnings per Share (МСФО 33 - Прибыль на акцию). Стандарт устанавливает принципы расчета прибыли на акцию и представления соответствующей информации, используемой для сопоставления результатов деятельности различных компаний в одном и том же периоде, а также результатов деятельности одной и той же компании в различных отчетных периодах.

IAS 34 - Interim Financial Reporting (МСФО 34 - Промежуточная финансовая отчетность). Стандарт определяет минимальное содержание промежуточной финансовой отчетности и устанавливает принципы для признания и оценки в полной и сжатой финансовой отчетности за промежуточный период.

IAS 36 - Impairment of Assets (МСФО 36 - Обесценение активов). Стандарт устанавливает процедуры, которые компании применяют для того, чтобы учитывать свои активы по величине, не превышающей их возмещаемой суммы.

IAS 37 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (МСФО 37 - Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы). Стандарт определяет критерии признания и оценки условных обязательств и условных активов, а также раскрытия информации в примечаниях к финансовой отчетности.

IAS 38 - Intangible Assets (МСФО 38 - Нематериальные активы). Стандарт устанавливает порядок учета нематериальных активов, которые специально не рассматриваются в других международных стандартах финансовой отчетности. Стандарт определяет критерии отнесения активов к нематериальным. Нематериальные активы могут иметь неопределенный срок полезного использования (не амортизируются; подлежат ежегодному тесту на обесценение).

IAS 39 - Financial Instruments - Recognition and Measurement (МСФО 39 – Финансовые инструменты – признание и оценка). Стандарт раскрывает порядок признания финансовых активов и финансовых обязательств, в том числе производных инструментов. Использование хеджирования (ограждения от потерь) в отношении убытков, определенных по справедливой стоимости.

IAS 40 – Investment Property (МСФО 40 - Инвестиционная недвижимость). Устанавливает порядок учета инвестиционной собственности (земельных участков, зданий и т.д.), применяется оценка по справедливой стоимости.

IAS 41 - Agriculture (МСФО 41 - Сельское хозяйство). Устанавливает порядок учета и раскрытия информации в организациях, занимающихся сельскохозяйственной деятельностью [4, 13, 17].

IFRS 1 - First-Time Application of International Financial Reporting Standards (МСФО (IFRS) 1 – Принятие Международных стандартов финансовой отчетности впервые). Цель стандарта - обеспечить качественное представление информации компанией, впервые применяющей МСФО.

IFRS 2 - Share-Based Payments (МСФО (IFRS) 2 - Выплаты на основе долевых инструментов). Охватывает практически все виды сделок, предусматривающих расчеты путем эмиссии долевых инструментов или выплаты денежными средствами в сумме, определяемой исходя из рыночной цены акций компании. Определение содержания финансовой отчетности при совершении этих сделок приводит к изменениям показателей отчета о прибылях и убытках компании, а также окажет влияние на финансовое состояние компании.

IFRS 3 - Business Combinations (МСФО (IFRS) 3 - Объединение предприятий). Стандарт распространяется на все (за некоторым исключением) сделки по объединению бизнеса, дает определение бизнеса. Требует, чтобы все сделки по объединению бизнеса учитывались как приобретения.

IFRS 4 - Insurance Contracts (МСФО (IFRS) 4 - Договоры страхования). Целью стандарта является описание требований к представлению в финансовой отчетности договоров страхования предприятием, осуществляющим выпуск таких договоров.

IFRS 5 - Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations (МСФО (IFRS) 5 - Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность). Определяет порядок учета активов, удерживаемых для продажи. Долгосрочные активы классифицируются как

«удерживаемые для продажи», если их балансовая стоимость возмещается в результате совершения продажи.

IFRS 6 - Exploration for and Evaluation of Mineral Resources (МСФО (IFRS) 6 - Разведкаиоценкаминеральныхресурсов). Требуется раздельного учета затрат на предразведывательную деятельность и разработку. Для каждого вида расходов компании нужно принять отдельную учетную политику. При этом в отношении затрат на предразведывательные работы фирма должна следовать общим принципам МСФО.

IFRS 7 – Financial Instruments: Disclosures (МСФО (IFRS) 7 - Финансовыеинструменты – раскрытия). Целью стандарта является предоставление информации об использовании финансовых инструментов в работе предприятия, их влиянии на его финансовое положение и результаты деятельности, а также о связанных с этими инструментами рисках.

IFRS 8 - Operatingsegments (МСФО (IFRS) 8 - Операционные сегменты). Вводит управленческий подход к сегментной отчетности и акцентирует внимание на раскрытии информации о мерах, используемых при управлении организацией, вместо более жестких требований к раскрытию информации. Единообразная система операционных сегментов идет на смену первичным и вторичным сегментам [9, 15, 16, 18].

Многие положения МСФО можно сопоставить с нормами российских ПБУ и закона о бухучете. В представленной в Приложении А таблице показано соответствие отечественных нормативных документов, касающихся вопросов представления отчетности, международным стандартам.

Модуль №7 Сущность и характеристика МСБУ №1 «Предоставление финансовой отчетности», МСБУ № 14 «Характеристика информации по сегментам»

План лекции:

1. Сущность и характеристика МСБУ №1 «Предоставление финансовой отчетности»
2. Сущность и характеристика МСБУ № 14 «Характеристика информации по сегментам»

Ключевые слова и выражения: Финансовая отчетность общего назначения, баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в собственном капитале, все изменения в собственном капитале, отчет о движении денежных средств, Существенность, Примечания, учетная политика, Актив, Обязательство, Прибыль или убыток за период, „хозяйственный сегмент" и „географический сегмент", Отчетные сегменты

1.МСБУ №1 «Предоставление финансовой отчетности»

Целью настоящего Стандарта является предписание основы представления финансовой отчетности общего назначения с тем, чтобы достичь сопоставимости как с собственной финансовой отчетностью организации за

предшествующие периоды, так и с финансовой отчетностью других организаций. Для достижения этой цели в настоящем Стандарте излагаются общие требования к представлению финансовой отчетности, рекомендации по ее структуре и минимальные требования к ее содержанию. Вопросы признания, оценки и раскрытия конкретных операций и других событий рассматриваются в остальных Стандартах и в Толкованиях.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

Настоящий Стандарт в обязательном порядке должен применяться ко всей финансовой отчетности общего назначения, которая готовится и представляется в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Финансовая отчетность общего назначения - это отчетность, которая предназначена для удовлетворения нужд тех пользователей, которые не имеют возможности истребовать предоставление отчетов, отвечающих их конкретным информационным потребностям. Финансовая отчетность общего назначения включает документы, которые представляются отдельно или в составе иного официально публикуемого документа, такого как годовой отчет или проспект ценных бумаг. Настоящий Стандарт не применяется к структуре и содержанию сокращенной промежуточной финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с Международным стандартом [IAS 34](#) «Промежуточная финансовая отчетность». Тем не менее, к такой финансовой отчетности применяются параграфы 13-41. Применение настоящего Стандарта в равной степени распространяется на все организации и не зависит от необходимости готовить консолидированную финансовую отчетность или отдельную финансовую отчетность, как это определяется в Международном стандарте [IAS 27](#) «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».

Соответствующие дополнительные требования для банков и аналогичных финансовых организаций, согласующиеся с требованиями настоящего Стандарта, приведены в Стандарте [IAS 30](#) «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых организаций».

В настоящем Стандарте использована терминология, которая подходит для организаций, имеющих целью извлечение прибыли, в том числе - для деловых структур государственного сектора. Тем организациям, чья деятельность не ориентирована на извлечение прибыли, - будь-то в частном секторе, в общественном секторе или в структуре государственных органов, - и которые намерены применять настоящий Стандарт, возможно, придется внести изменения в соответствующие наименования, использованные для отдельных линейных статей в финансовой отчетности и для финансовой отчетности в целом.

По аналогии с выше изложенным, тем организациям, у которых нет собственного капитала, удовлетворяющего определению Стандарта [IAS](#)

[32](#) «Финансовые инструменты - раскрытие и представление информации» (например, некоторым взаимным фондам), и тем организациям, чей акционерный капитал не является собственным капиталом (например, некоторым кооперативным организациям), возможно, придется адаптировать вид представления информации в финансовой отчетности о долях членов или пайщиков.

НАЗНАЧЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

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

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

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

КОМПОНЕНТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Полный комплект финансовой отчетности включает:

- a) баланс;
- b) отчет о прибылях и убытках;

отчет об изменениях в собственном капитале, отражающий

с) *либо:*

i) *все изменения в собственном капитале,*

либо

ii) *изменения в собственном капитале, отличающиеся от тех, которые возникают в результате операций с владельцами собственного капитала, действующими в качестве владельцев собственного капитала;*

d) *отчет о движении денежных средств;*

и

e) *примечания, включая краткое описание существенных элементов учетной политики и прочие пояснительные примечания.*

Многие организации представляют, помимо финансовой отчетности, финансовый обзор руководства организации, в котором описываются и объясняются основные характеристики финансовых результатов деятельности организации, ее финансового положения и основных неопределенностей, с которыми она сталкивается. Такой отчет может содержать обзор:

основных факторов и влияний, определяющих финансовые результаты, включая изменения конъюнктуры, в условиях которой действует организация, реакции организации на эти изменения и их воздействия, а также инвестиционной политики организации, направленной на поддержание и улучшение финансовых результатов, включая ее политику в области дивидендов;

источников финансирования организации, и ее плановых показателей соотношения обязательств и собственного капитала;

и

тех средств организации, которые не признаны в балансе в соответствии с МСФО.

[*7] Многие организации помимо финансовой отчетности представляют также отчеты и официальные бюллетени, такие как отчеты по вопросам охраны окружающей среды и официальные бюллетени о добавленной стоимости, особенно в отраслях, в которых фактор защиты окружающей среды имеет большое значение, и в которых сотрудники считаются важной группой пользователей. Отчеты и официальные бюллетени, представляемые за рамками финансовой отчетности, не входят в сферу применения Международных стандартов финансовой отчетности.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Следующие термины используются в настоящем Стандарте в

1. указанных значениях:

Практическая невозможность - Применение какого-либо требования является практически невозможным, когда организация, предприняв для этого все разумные усилия, все-таки не может его применить.

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

- a) *Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS);*
- b) *Международные стандарты финансовой отчетности (IAS);*
- и
- Толкования, выпущенные Комитетом по толкованиям
- c) *международной финансовой отчетности (IFRIC), или бывшим Постоянным комитетом по интерпретациям (SIC).*

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

Примечания - содержат информацию, представляемую в дополнение к балансу, отчету о прибылях и убытках, отчету об изменениях в собственном капитале и отчету о движении денежных средств. В примечаниях приводятся повествовательные описания или более подробный анализ статей, раскрытых в финансовой отчетности, а также информация о тех статьях, которые не отвечают критериям признания в финансовой отчетности.

Оценка того, может ли данное конкретное опущение или искажение информации повлиять на экономические решения пользователей, и, таким образом, оказаться существенным, требует изучения конкретных особенностей этих пользователей. В «Принципах подготовки и представления финансовой отчетности», параграф 25, сказано: „предполагается, что пользователи имеют достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности и бухгалтерского учета и готовность изучать представленную информацию с должным старанием“. Таким образом, при проведении этой оценки необходимо учитывать каким образом можно разумно ожидать, что пользователи, обладающие такими характерными свойствами, окажутся подверженными влиянию при принятии экономических решений.

ОБЩИЕ СООБРАЖЕНИЯ

Добросовестное представление и соответствие Международным стандартам финансовой отчетности

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

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

5. [*8] Фактически при любых обстоятельствах соответствие применимым Международным стандартам финансовой отчетности приводит к добросовестному представлению. Добросовестное представление также требует от организации:

а) избрать и применять учетную политику в соответствии с Международным стандартом [IAS 8](#) «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки». Международный стандарт [IAS 8](#) содержит целый свод официальных наставлений для руководства организации, рассчитанных на случай отсутствия стандарта или толкования, применимого к конкретной статье.

б) представить информацию, включая учетную политику, таким способом, который приводит к формированию относимой, надежной, сопоставимой и вразумительной информации.

в) обеспечить дополнительные раскрытия информации в тех случаях, когда соблюдение соответствующих требований Международных стандартов финансовой отчетности оказывается недостаточным для того, чтобы пользователи смогли понять воздействие конкретных операций, других событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации.

6. *Ненадлежащая учетная политика не компенсируется ни раскрытием применяемой учетной политики, ни примечаниями или иными пояснительными материалами.*

7. *В тех чрезвычайно редких случаях, когда руководство организации приходит к заключению, что соблюдение какого-либо требования соответствующего Международного стандарта или Толкования может до такой степени вводить в заблуждение, что возникнет противоречие с целями финансовой отчетности, изложенными в Принципах, организация обязана отказаться от применения данного требования, прибегнув к способу, описанному в параграфе 18, если соответствующими нормативными актами такой отказ требуется или не запрещается.*

8. *Когда организация отступает от требований отдельного стандарта или толкования в соответствии с параграфом 17, она обязана раскрыть следующую информацию:*

что руководство организации пришло к заключению о том, что
а) *финансовая отчетность добросовестно представляет финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств организации;*

что она соблюла применимые Международные стандарты и
б) *Толкования, за исключением того, что она отступила от конкретного требования в целях достижения добросовестного представления;*

наименование того Стандарта или Толкования, от которого
с) *отступила организация, характер отступления, включая порядок учета, который требовался бы этим Стандартом или Толкованием, причину, по которой такой порядок учета в данных обстоятельствах вводил бы в заблуждение до такой степени, что возникало бы противоречие с целями финансовой отчетности, изложенными в Принципах, а также принятый порядок учета;*

и

по каждому отчетному периоду - финансовое воздействие
d) *отступления на каждую статью финансовой отчетности, которая отражалась бы в финансовой отчетности в соответствии с требованием, которое применялось бы в отсутствие отступления.*

9. *Если организация отступила от требований отдельного Стандарта или Толкования в одном из предшествующих периодов, и это отступление воздействует на суммы, признанные в финансовой отчетности за текущий период, то она обязана раскрыть информацию, изложенную в пунктах (с) и (d) параграфа 18.*

0. *Параграф 19 применяется, например, когда организация в одном из предшествующих периодов отступила от требования отдельного Стандарта или Толкования для проведения оценки активов или обязательств, и это*

отступление воздействует на оценку изменений в активах и обязательствах, признанных в финансовой отчетности за текущий период.

1. [*9] *В тех чрезвычайно редких случаях, когда руководство организации приходит к заключению, что соблюдение какого-либо требования соответствующего Международного стандарта или Толкования может до такой степени вводить в заблуждение, что возникнет противоречие целям финансовой отчетности, изложенным в Принципах, но при этом нормативная база запрещает отступить от данного требования, организация обязана до максимально возможной степени ослабить воздействие тех сторон соблюдения данного требования, которые представляются вводящими в заблуждение, и для этого она раскрывает следующую информацию:*

- наименование соответствующего Стандарта или Толкования,*
- a) *характер соответствующего требования и причину, по которой руководство организации пришло к заключению, что соответствие этому требованию в данных обстоятельствах до такой степени вводит в заблуждение, что возникает противоречие целям финансовой отчетности, изложенным в Принципах;*

и

- по каждому отчетному периоду - корректировки всех тех*
- a) *статей финансовой отчетности, в отношении которых руководство организации пришло к заключению, что их необходимо скорректировать в целях достижения добросовестного представления.*

2. Для целей параграфов 17-21 объект информации будет противоречить целям финансовой отчетности, если он не представляет правдиво соответствующие операции, другие события и условия, для представления которых он предназначен, или которые он, как можно обоснованно ожидать, представляет, и вследствие этого он вероятно повлияет на экономические решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности. При оценке того, будет ли соблюдение какого-либо требования соответствующего Стандарта или Толкования вводить в заблуждение в такой степени, что это будет противоречить целям финансовой отчетности, изложенным в Принципах, руководство организации рассматривает следующие вопросы:

- почему цели финансовой отчетности не достигаются в данных
- a) *конкретных обстоятельствах;*

и

- каким образом обстоятельства организации отличаются от
- b) *обстоятельств тех организаций, которые выполняют данное требование. Если другие организации в сходных обстоятельствах соблюдают это требование, то существует опровержимое*

предположение о том, соблюдение данного требования организацией не будет до такой степени вводить в заблуждение, что возникнет противоречие целям финансовой отчетности, изложенным в Принципах.

Непрерывность деятельности

3. При составлении финансовой отчетности руководство организации обязано оценить способность организации продолжать свою деятельность. Финансовая отчетность в обязательном порядке должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство организации либо само намеревается ликвидировать организацию или прекратить ее деятельность, либо вынуждено избрать такой способ действий в силу отсутствия иных реальных альтернатив. Если руководство организации в ходе проведения оценки осведомлено о существенных неопределенностях, связанных с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации непрерывно осуществлять свою деятельность в дальнейшем, эти неопределенности должны быть в обязательном порядке раскрыты в финансовой отчетности. Когда финансовая отчетность составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности, этот факт должен раскрываться в обязательном порядке, наряду с той основой, на которой составлена отчетность, и причиной, по которой организация не считается непрерывно действующей.

4. При оценке того, выполняется ли допущение о непрерывности деятельности, руководство учитывает всю имеющуюся информацию о будущем, которая охватывает, по крайней мере, двенадцать месяцев с даты баланса, но не ограничивается этим сроком. Та степень, до которой эта информация принимается во внимание, зависит от конкретных фактов в каждом отдельном случае. Когда организация обладает послужным списком прибыльных операций и свободным доступом к финансовым ресурсам, заключение о приемлемости допущения о непрерывности деятельности можно сделать без проведения подробного анализа. В иных случаях руководству, возможно, потребуется рассмотреть широкий круг факторов, сопряженных с текущей и предполагаемой рентабельностью, графиками погашения долговых обязательств и потенциальными источниками альтернативного финансирования, прежде чем оно утвердится во мнении относительно приемлемости допущения о непрерывности деятельности.

Учет по методу начисления

5. Организация обязана составлять финансовую отчетность, за исключением информации о движении денежных средств, применяя правила учета по методу начисления.

При применении правил учета по методу начисления статьи

6. признаются как активы, обязательства, капитал, прибыль и расходы (элементы финансовой отчетности), когда они удовлетворяют определениям и критериям признания для этих элементов, изложенным в Принципах.

[*10]

Последовательность представления

7. *Представление и классификация статей в финансовой отчетности должны в обязательном порядке сохраняться от одного периода к следующему, за исключением следующих случаев:*

ясно, что, вследствие значительного изменения характера

a) *деятельности организации или пересмотра ее финансовой отчетности, более приемлемым оказывается другое представление информации или другая классификация - с учетом критериев подбора и применения учетной политики Международного стандарта IAS 8;*

или

какой-либо Стандарт или Толкование требуют изменения в

b) *представлении.*

8. Значительное приобретение или выбытие или анализ финансовой отчетности могут предполагать необходимость внесения изменений в представление финансовой отчетности. Организация вносит изменения в представляемую финансовую отчетность только в том случае, если изменная форма представления дает такую информацию, которая надежна и имеет большее отношение к пользователям финансовой отчетности, и пресмотренная структура, скорее всего, будет сохраняться и в будущем, и сравнимость информации, таким образом, не пострадает. При внесении таких изменений в представление организация переклассифицирует свою сравнительную информацию в соответствии с параграфами 38 и 39.

Существенность и агрегирование

9. *Каждый существенный класс сходных статей в обязательном порядке должен представляться в финансовой отчетности отдельно. Статьи неаналогичного характера или назначения в обязательном порядке должны представляться отдельно, если только они не являются несущественными.*

0. Финансовая отчетность является следствием обработки большого количества операций или иных событий, которые структурно объединяются в классы в соответствии с их характером и назначением. Завершающий этап процесса объединения и классификации состоит в представлении сжатых и классифицированных данных, которые формируют линейные статьи либо непосредственно в балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях в собственном капитале и отчете о движении денежных средств, либо в примечаниях. Если какая-

либо линейная статья сама по себе не является существенной, она объединяется с другими статьями либо непосредственно в финансовой отчетности, либо в примечаниях. Статья, которая недостаточно существенна для того, чтобы требовалось ее отдельное представление непосредственно в финансовой отчетности, может, тем не менее, быть достаточно существенной, чтобы представляться обособленно в примечаниях.

- Применение принципа существенности означает, что нет необходимости выполнять конкретные требования к раскрытию информации какого-либо Стандарта или Толкования, если полученная в результате информация не является существенной.
- 1.

Взаимозачет

- Не подлежат взаимозачету активы и обязательства и доходы и расходы, за исключением случаев, когда это разрешено или требуется каким-либо Стандартом или Толкованием.*
- 2.

- Важно, чтобы активы и обязательства, а также доходы и расходы представлялись по отдельности. Взаимозачет, проведенный в отчете о прибылях и убытках или в балансе, за исключением случаев, когда он отражает суть операции или иного события, снижает возможности пользователей как по части понимания проведенных операций, иных событий и условий, которые уже наступили, так и по части оценки движения денежных средств организации в будущем. Проведение оценки активов за вычетом оценочных резервов - например, резерва на устаревание запасов и резерва на сомнительным долгам по дебиторской задолженности - не является взаимозачетом .
- 3.

- Международный стандарт [IAS 18](#) «Выручка», дает определение выручки и требует, чтобы она оценивалась по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению встречного предоставления, с учетом всех торговых и оптовых скидок, предоставляемых организацией. В процессе своей обычной деятельности организация осуществляет и другие операции, которые не приносят выручку, но которые сопутствуют основной деятельности, приносящей выручку. В тех случаях, когда представление результатов таких операций отражает сущность соответствующей операции или события, результаты таких операций представляются путем взаимозачета всех возникающих вследствие одной и той же операции доходов и соответствующих расходов. Например:
- 4.

прибыли и убытки от выбытия долгосрочных активов, в том

- а) числе инвестиций и операционных активов, представляются в отчетах путем вычитания из вырученной от выбытия актива суммы балансовой стоимости актива и соответствующих расходов по его продаже;

и

- [*11] затраты, связанные с таким оценочным обязательством,
- б) которое признается в соответствии с Международным стандартом [IAS 37](#) «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», и возмещается по условиям договорного соглашения с третьей стороной (например, соглашения о гарантийных обязательствах поставщика), могут зачитываться против соответствующего возмещения.

- Кроме того, прибыли и убытки, возникающие по группе аналогичных операций, представляются в отчетах на нетто-основе, например, положительные и отрицательные курсовые разницы и прибыли или убытки, возникающие по финансовым инструментам, предназначенным для торговли. Тем не менее, такие прибыли и убытки, если они существенны, отражаются отдельно.

Сравнительная информация

- За исключением случаев, когда какой-либо Стандарт или Толкование допускает или требует иного, по всем суммам, показанным в финансовой отчетности, в обязательном порядке должна раскрываться сравнительная информация за предыдущий период. Сравнительная информация в обязательном порядке должна включаться в повествовательную и описательную информацию, если она имеет отношение к пониманию финансовой отчетности за текущий период.*
- б.

- В некоторых случаях повествовательная информация, представленная в финансовой отчетности за предшествующий период (периоды), сохраняет относимость и в текущем периоде. Например, подробности правового спора, исход которого был неопределенным на последнюю дату баланса и еще должен быть разрешен, раскрываются в текущем периоде. Пользователи получают выгоду от информации о том, что на последнюю дату баланса существовала неопределенность, и о том, какие меры по ликвидации неопределенности предпринимались в течение периода.
- 7.

- Когда представление или классификация статей в финансовой отчетности изменены, сравнительные суммы должны быть в обязательном порядке реклассифицированы, если только проведение реклассификации не является практически неосуществимым. Когда сравнительные суммы реклассифицируются, организация обязана раскрыть:*
- 8.

- а) *характер реклассификации;*
- б) *сумму каждой статьи или класса тех статей, которые были реклассифицированы;*
- и
- с) *причину проведения реклассификации.*

9. Когда провести реклассификацию практически невозможно, организация обязана раскрыть:

причину, по которой не проведена реклассификация

а) *соответствующих сумм;*

и

характер тех корректировок, которые были бы произведены,

б) *если бы соответствующие суммы были реклассифицированы.*

0. Улучшение сопоставимости информации по периодам помогает пользователям в принятии экономических решений, в особенности за счет предоставления возможности оценить тенденции финансовой информации в прогнозных целях. При некоторых обстоятельствах практически невозможно реклассифицировать сравнительную информацию по конкретному предшествующему периоду для достижения сопоставимости с текущим периодом. Например, в предшествующем периоде(периодах) данные могут быть собраны таким образом, который не позволяет проведение реклассификации, а проведение повторного сбора информации может оказаться невозможным.

1. Те корректировки сравнительной информации, которые необходимо провести, когда организация меняет учетную политику или исправляет допущенную ошибку, рассматриваются в Международном стандарте [IAS 8](#).

СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ

Введение

2. Настоящий стандарт требует четко определенных раскрытий информации непосредственно в балансе, отчете о прибылях и убытках и отчете об изменениях в собственном капитале, а также требует раскрытия информации о других линейных статьях либо непосредственно в этой отчетности, либо в примечаниях. Требования по представлению отчета о движении денежных средств изложены в Международном стандарте [IAS 7](#).

3. [*12] В настоящем стандарте термин „раскрытие информации" иногда используется в широком смысле, охватывающем статьи, представляемые как непосредственно в балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях в собственном капитале и отчете о движении денежных средств, так и в примечаниях. В остальных Стандартах и Толкованиях также содержатся требования по раскрытию информации. Если иное не установлено в настоящем Стандарте или в одном из остальных Стандартов или Толкований, такие раскрытия выполняются либо непосредственно в балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях в собственном капитале или отчете о движении денежных средств (в зависимости от того, к какому отчету эти раскрытия имеют отношение), либо в примечаниях к финансовой отчетности.

Обозначение финансовой отчетности

4. *Финансовая отчетность в обязательном порядке должна быть четко обозначена и выделена из числа прочей информации в рамках одного опубликованного документа.*

5. *Международные стандарты финансовой отчетности применяются только к финансовой отчетности, а не к прочей информации, представленной в годовом отчете или другом документе. Поэтому важно, чтобы пользователи могли отделить информацию, которая подготовлена с применением Международных стандартов финансовой отчетности, от прочей информации, которая может быть полезной для пользователей, но не является предметом требований Международных стандартов.*

6. *Каждый компонент финансовой отчетности в обязательном порядке должен быть четко обозначен. Кроме того, следующая информация обязательно должна быть четко выделена и повторяться, если это необходимо для должного понимания представленной информации:*

- наименование отчитывающейся организации или иные*
а) *идентификационные признаки, а также любые изменения в этой информации с предыдущей отчетной даты;*

- охватывает ли финансовая отчетность отдельную организацию*
б) *или группу организаций;*

- отчетная дата или период, охватываемый финансовой*
с) *отчетностью, в зависимости от того, что больше подходит для соответствующего компонента финансовой отчетности;*

- валюта представления, как это определено в Международном*
d) *стандарте [IAS 21](#) «Влияние изменений валютных курсов»;*

и

- уровень округления, используемый при представлении сумм в*
е) *финансовой отчетности.*

7. *Требования, приведенные в параграфе 46, обычно выполняются путем представления постраничных заголовков и сокращенных заголовков колонок на каждой странице финансовой отчетности. Для определения наилучшего способа представления такой информации необходимо принятие субъективного решения. Например, когда финансовая отчетность представляется в электронном виде, разбивка на отдельные страницы используется не всегда; тогда вышеприведенные заголовки должны появляться с частотой, достаточной, чтобы обеспечить правильное понимание информации, включенной в финансовую отчетность.*

8. *Финансовая отчетность часто становится более понятной при представлении информации в тысячах или миллионах единиц валюты представления. Это допустимо только если раскрывается уровень*

округления, используемый при представлении сумм в финансовой отчетности, и существенная информация не опускается.

Отчетный период

9. *Финансовая отчетность должна в обязательном порядке представляться не реже, чем на ежегодной основе. Когда отчетная дата организации изменяется и годовая финансовая отчетность представляется за период продолжительнее или короче, чем один год, организация обязана в дополнение к периоду, охваченному финансовой отчетностью, раскрыть следующую информацию:*

причину использования более длительного или более короткого

a) *периода;*

и

b) *тот факт, что сравнительные суммы в отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях в собственном капитале, отчете о движении денежных средств и в соответствующих примечаниях не в полной мере сопоставимы.*

0. [*13] Обычно финансовая отчетность постоянно составляется за период в один год. Однако некоторые организации по практическим соображениям предпочитают представлять отчеты, например, за период продолжительностью в 52 недели. Настоящий Стандарт не запрещает такую практику, поскольку полученная финансовая отчетность вряд ли будет существенно отличаться от финансовой отчетности, составляемой для годичного периода.

Баланс

Различие краткосрочные/долгосрочные

1. *Организация обязана в соответствии с параграфами 57-67 представлять краткосрочные и долгосрочные активы и краткосрочные и долгосрочные обязательства как отдельные разделы непосредственно в балансе, за исключением случаев, когда разбивка на основе ликвидности дает такую информацию, которая является надежной и более относимой. Когда применяется это исключение, все активы и обязательства в обязательном порядке должны представляться в целом в порядке их ликвидности.*

2. *Независимо от принятого метода представления, по каждой такой линейной статье активов и обязательств, которая объединяет суммы, погашение или возмещение которых ожидается в течение (a) не более чем двенадцать месяцев после даты баланса и (b) более чем двенадцать месяцев после даты баланса, организация обязана раскрывать ту сумму, погашение или возмещение которой ожидается по истечении более чем двенадцати месяцев.*

3. *Когда организация поставяет товары и услуги в ходе четко определенного операционного цикла, отдельная классификация*

краткосрочных и долгосрочных активов и обязательств непосредственно в балансе обеспечивает полезную информацию путем отделения тех чистых активов, которые постоянно циркулируют в качестве оборотного капитала, от тех, которые используются в долгосрочных операциях организации. Это также позволяет выделить те активы, которые предполагается реализовать в текущем операционном цикле, и те обязательства, которые подлежат погашению в течение того же периода.

4. Для некоторых организаций, таких как финансовые организации, представление активов и обязательств в порядке повышения или понижения ликвидности дает такую информацию, которая надежна и более относима, чем представление с разбивкой на краткосрочные/долгосрочные, потому что данная организация не занимается поставкой товаров или услуг в рамках четко определенного операционного цикла.

5. При применении параграфа 51 организации разрешается представлять одни активы и обязательства с разбивкой на краткосрочные/долгосрочные, а другие - в порядке ликвидности, если это приводит к предоставлению такой информации, которая надежна и более относима. Такая необходимость в комбинированной основе представления может возникнуть когда организация занимается широким кругом видов деятельности.

6. Информация об ожидаемых сроках реализации активов и обязательств полезна для оценки ликвидности и платежеспособности организации. Международный стандарт [IAS 32](#) требует раскрытия информации о датах погашения финансовых активов и финансовых обязательств. Финансовые активы включают торговую и прочую дебиторскую задолженность, а финансовые обязательства включают торговую и прочую кредиторскую задолженность. Информация о расчетных датах возмещения и погашения неденежных активов и обязательств, таких как запасы и оценочные обязательства, также полезна независимо от того, разделяются ли активы и обязательства на краткосрочные и долгосрочные. Например, организация раскрывает ту сумму запасов, которую она ожидает возместить после более чем двенадцати месяцев с даты баланса.

Краткосрочные активы

7. *Актив в обязательном порядке должен классифицироваться как оборотный когда он удовлетворяет любому из следующих критериев:*

его предполагается реализовать или он предназначен для целей

a) *продажи или потребления при обычных условиях операционного цикла организации;*

b) *он предназначен главным образом для целей продажи;*

c) *[*14]его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев после отчетной даты; либо*

- он представляет собой денежные средства или эквивалент*
- d) *денежных средств (как то определено в Международном стандарте [IAS 7](#) «Отчеты о движении денежных средств»), кроме случаев, когда его запрещено обменивать или использовать для погашения какого-либо обязательства в течение, по меньшей мере, двенадцати месяцев после отчетной даты.*

Все прочие активы в обязательном порядке должны классифицироваться как долгосрочные.

- В настоящем Стандарте термин „долгосрочные" используется для
8. описания материальных, нематериальных, и финансовых активов долгосрочного характера. Стандартом не запрещается использовать другие наименования при условии, что их смысл ясен.

- Операционный цикл организации представляет собой период времени
9. между приобретением активов для переработки и их превращением в денежные средства или эквиваленты денежных средств. Когда обычный операционный цикл организации не поддается четкому определению, предполагается, что его продолжительность составляет двенадцать месяцев. Краткосрочные активы включают те активы (такие как запасы и дебиторская задолженность покупателей и заказчиков), которые продаются, потребляются и реализуются как часть обычного операционного цикла, даже когда их не ожидается реализовать в течение двенадцати месяцев после отчетной даты. Краткосрочные активы также включают в себя активы, которые предназначены главным образом для целей продажи (финансовые активы в рамках этой категории классифицируются как предназначенные для торговли в соответствии с Международным стандартом [IAS 39](#) «Финансовые инструменты - признание и оценка»), а также оборотную часть долгосрочных финансовых активов.

Краткосрочные обязательства

- Обязательство в обязательном порядке должно классифицироваться
0. как краткосрочное, когда оно удовлетворяет любому из следующих критериев:

его предполагается погасить в рамках обычного операционного

a) *цикла организации;*

b) *оно предназначено главным образом для целей продажи;*

оно подлежит погашению в течение двенадцати месяцев после

c) *отчетной даты;*

либо

у организации нет безусловного права откладывать погашение

d) *соответствующего обязательства в течение как минимум двенадцати месяцев после отчетной даты.*

Все прочие обязательства в обязательном порядке должны классифицироваться как долгосрочные.

Некоторые краткосрочные обязательства, такие как кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками и некоторые начисления работнику и другие операционные затраты, составляют часть оборотного капитала, используемого в обычном операционном цикле организации. Такие операционные статьи классифицируются как краткосрочные обязательства, даже если они подлежат погашению более чем через двенадцать месяцев с даты баланса. При классификации активов и обязательств организации применяется один и тот же обычный операционный цикл. Когда обычный операционный цикл организации не поддается четкому определению, предполагается, что его продолжительность составляет двенадцать месяцев.

Другие краткосрочные обязательства не погашаются как часть обычного операционного цикла, однако требуют погашения в течение двенадцати месяцев с даты баланса или предназначаются главным образом для целей продажи. Например, финансовые обязательства, классифицированные как как предназначенные для торговли в соответствии с Международным стандартом [IAS 39](#), банковские овердрафты, а также текущая часть долгосрочных финансовых обязательств, дивиденды к выплате, налоги на прибыль и прочие неторговые кредиторские задолженности. Те финансовые обязательства, которые обеспечивают финансирование на долгосрочной основе (то есть не являются частью оборотного капитала, используемого в обычном операционном цикле организации) и не подлежат погашению в течение двенадцати месяцев после даты баланса, являются долгосрочными обязательствами, и к ним применяются параграфы [65](#) и [66](#).

[*15] Организация классифицирует свои финансовые обязательства как краткосрочные, когда они подлежат погашению в течение двенадцати месяцев после даты баланса, даже если:

их изначальный срок составлял период, превышающий
а) двенадцать месяцев;

и

после даты баланса и до утверждения финансовой отчетности
б) совершен договор на рефинансирование, или на изменение графика платежей на долгосрочной основе.

Если организация ожидает, и имеет такие полномочия, что она рефинансирует или отсрочит какое-либо обязательство по крайней мере на двенадцать месяцев после даты баланса по условиям существующего соглашения о кредитовании, она классифицирует данное обязательство как долгосрочное, даже если в противном случае оно подлежало бы погашению в течение более короткого периода. Однако когда рефинансирование или отсрочка обязательства не относятся к сфере

собственного усмотрения организации (например, отсутствует какое бы то ни было соглашение о рефинансировании), возможность рефинансирования не рассматривается, и обязательство классифицируется как краткосрочное.

5. Когда организация нарушает соглашение по долгосрочному договору займа непосредственно на отчетную дату или до отчетной даты, в результате чего обязательство переходит в категорию к выплате по требованию, это обязательство классифицируется как краткосрочное, даже если заимодавец после отчетной даты и до утверждения финансовой отчетности к публикации согласился не требовать платежа вследствие допущенного нарушения. Это обязательство классифицируется как краткосрочное, потому что на отчетную дату у организации нет безусловного права откладывать его погашение в течение как минимум двенадцати месяцев после этой даты.

6. Однако это обязательство классифицируется как долгосрочное если заимодавец до наступления даты баланса согласился предоставить льготный период, заканчивающийся как минимум через двенадцать месяцев после даты баланса, в течение которого организация может устранить нарушение и в течение которого заимодавец не может требовать немедленного погашения.

7. В отношении займов, классифицированных как краткосрочные обязательства, если нижеперечисленные события происходят между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску, то эти события подлежат раскрытию в качестве некорректирующих событий в соответствии с Международным стандартом [IAS 10](#) «События после отчетной даты»:

- a) рефинансирование на долгосрочной основе;
- b) устранение нарушения долгосрочного договора на предоставлении займа;
- и
- c) получение от заимодавца льготного периода для устранения нарушения долгосрочного договора на предоставление займа, заканчивающегося как минимум через двенадцать месяцев после отчетной даты.

Информация, подлежащая представлению в балансе

[*Текст данного параграфа был изменен в соответствии с новой редакцией Международного стандарта IFRS 5. Это изменение вступает в силу в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

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

- a) *основные средства;*
- b) *инвестиционное имущество;*
- c) *нематериальные активы;*
- d) *финансовые активы (за исключением сумм, указанных в пунктах (e), (h) и (i));*
- e) *инвестиции, учтенные по методу участия;*
- f) *биологические активы;*
- g) *запасы;*
- h) *торговая и прочая дебиторская задолженность;*
- i) *денежные средства и эквиваленты денежных средств;*
- j) *[*16]торговая и прочая кредиторская задолженность;*
- k) *оценочные обязательства;*
- l) *финансовые обязательства (за исключением сумм, указанных в пунктах (j) и (k));*
- m) *обязательства и активы по текущему налогу, как то определено в Международном стандарте [IAS 12](#)«Налоги на прибыль»;*
- n) *отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы, как то определено в Международном стандарте [IAS 12](#);*
- o) *доля меньшинства, представленная в составе собственного капитала;*
- и
- p) *выпущенный капитал и резервы, относящиеся к владельцам собственного капитала материнской компании.*

[*Параграф 68А был включен Международным стандартом IFRS 5. [Текст изменений](#)]

9. *Когда такое представление имеет отношение к пониманию финансового положения организации, непосредственно в балансе в обязательном порядке должны представляться дополнительные линейные статьи, заголовки и промежуточные суммы.*

0. *Когда организация представляет оборотные и долгосрочные активы и краткосрочные и долгосрочные обязательства как отдельные разделы непосредственно в балансе, она обязана исключить классификацию отложенных налоговых активов (обязательств) в качестве оборотных активов (обязательств).*

1. Настоящий Стандарт не предписывает порядок или формат, в котором должны представляться статьи. Параграф 68 приводит лишь перечень статей, которые в достаточной степени различны по характеру или назначению, чтобы повлечь необходимость отдельного представления непосредственно в балансе. Кроме того:

линейные статьи включаются в отчетность, когда сам размер,
а) характер или назначение соответствующей статьи или совокупности сходных статей таковы, что отдельное представление имеет отношение к пониманию финансового положения организации; и

используемые описания и порядок расположения статей или
б) совокупности сходных статей можно менять в соответствии с характером организации и ее операций, чтобы обеспечить предоставление такой информации, которая имеет отношение к пониманию финансового положения организации. Например, банк вносит изменения в указанные выше описания, чтобы применить более конкретные требования Международного стандарта [IAS 30](#).

2. Суждение о том, представлять ли дополнительные статьи отдельно, основывается на оценке следующего:

а) природы и ликвидности активов;

б) назначения активов в организации;

и

в) размера, характера и распределения во времени обязательств.

3. Само использование различных основ оценки для разных классов активов предполагает, что они различаются по своему характеру и назначению, и, таким образом, должны представляться в качестве отдельных линейных статей. Например, различные классы основных средств могут учитываться по себестоимости или по переоцененным суммам в соответствии с Международным стандартом [IAS 16](#) «Основные средства».

Информация, подлежащая представлению либо непосредственно в балансе, либо в примечаниях

4. *Организация обязана раскрывать в балансе или в примечаниях к нему дальнейшие подклассы каждой из представленных линейных статей,*

классифицированных таким способом, который соответствует операциям организации.

5. Степень детализации подклассов зависит от требований Международных стандартов финансовой отчетности и от размера, характера и назначения соответствующих сумм. При принятии решения о соответствующей основе разбивки на подклассы учитываются также факторы, изложенные в параграфе 72. По каждой статье раскрытия будут отличаться, например:

объекты основных средств разбиваются на классы в соответствии а) с Международным стандартом [IAS 16](#);

[*17] дебиторская задолженность разбивается на задолженность б) покупателей и заказчиков, задолженность связанных сторон, предоплаты и прочие суммы;

запасы разбиваются в соответствии с Международным в) стандартом [IAS 2](#) «Запасы» на такие классы как товары, производственные поставки, материалы, незавершенное производство и готовая продукция;

оценочные обязательства разбиваются на оценочные д) обязательства по затратам на вознаграждения работникам и другие статьи; и

собственный капитал и резервы разбиваются на различные е) классы, такие как оплаченный капитал, эмиссионный доход и резервы.

6. Организация обязана раскрыть следующую информацию либо непосредственно в балансе, либо в примечаниях:

а) для каждого класса акционерного капитала:

i) количество акций, разрешенных к выпуску;

ii) количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но оплаченных не полностью;

iii) номинальную стоимость акции, или указание на то, что акции не имеют номинальной стоимости;

iv) выверку количества акций в обращении на начало и на конец периода;

v) права, привилегии и ограничения, связанные с соответствующим классом, в том числе ограничения на распределение дивидендов и выплату капитала;

vi) акции организации, удерживаемые самой организацией или ее дочерними или ассоциированными компаниями;

и

акции, зарезервированные для выпуска по договорам опциона
vii) или продажи, включая условия и суммы;

и

описание характера и цели каждого резерва в рамках
b) собственного капитала.

7. Организация без акционерного капитала, такая как товарищество или доверительный фонд, обязана раскрыть информацию, эквивалентную требуемой параграфом 76(a), показывая изменения в течение периода по каждой категории доли в собственном капитале, а также права, привилегии и ограничения, связанные с каждой категорией доли в собственном капитале.

Отчет о прибылях и убытках

Прибыль или убыток за период

8. Все статьи доходов и расходов, признанные в периоде, в обязательном порядке должны включаться в прибыль или убыток, если иное не требуется каким-либо Стандартом или Толкованием.

9. Обычно все статьи доходов и расходов, признанные в периоде, включаются в прибыль или убыток. Сюда входят соответствующие результаты изменений в бухгалтерских оценках. Однако при определенных обстоятельствах конкретные статьи могут исключаться из чистой прибыли или убытка за текущий период. В Международном стандарте [IAS 8](#) рассматривается два вида таких обстоятельств: исправление ошибок и последствия изменений в учетной политике.

0. [*18] В остальных Международных стандартах финансовой отчетности рассматриваются статьи, которые могут отвечать определениям доходов и расходов, приведенным в Принципах, но которые обычно исключаются из прибыли или убытка. Примеры таких статей включают прирост стоимости имущества от переоценки (см. Международный стандарт [IAS 16](#)), отдельные прибыли и убытки, возникающие в связи с пересчетом валюты финансовой отчетности зарубежной деятельности (см. Международный стандарт [IAS 21](#)), и прибыли и убытки от переоценки финансовых активов, имеющих в наличии для продажи (см. Международный стандарт [IAS 39](#)).

Информация, подлежащая представлению непосредственно в отчете о прибылях и убытках

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 5. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

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

выручка;

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

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

- a) *прибыль или убыток, относящиеся к доле меньшинства;*
- и
- b) *прибыль или убыток, относящиеся к владельцам собственного капитала материнской компании.*

3. *Когда такое представление имеет отношение к пониманию финансовых результатов деятельности организации, непосредственно в отчете о прибылях и убытках в обязательном порядке должны представляться дополнительные линейные статьи, заголовки разделов и промежуточные суммы.*

4. *Поскольку воздействия различных видов деятельности организации, операций и прочих событий отличаются по частоте, потенциалу получения прибыли или убытка и предсказуемости, раскрытие компонентов финансовых результатов деятельности помогает пониманию уже достигнутых финансовых результатов и прогнозированию будущих результатов. Непосредственно в отчет о прибылях и убытках включаются дополнительные линейные статьи, а в наименования и в порядок расположения статей при необходимости вносятся изменения для пояснения финансовых результатов деятельности. Факторы, которые следует принять в расчет, включают существенность и характер и назначение соответствующих компонентов доходов и расходов. Например, банк вносит изменения в соответствующие описания, чтобы применить более конкретные требования Международного стандарта [IAS 30](#). Статьи доходов и расходов взаимозачитываются только при соблюдении*

критериев параграфа 32.

Организация обязана исключить представление каких-либо статей

5. *доходов и расходов в качестве чрезвычайных статей как непосредственно в отчете о прибылях и убытках, так и в примечаниях к финансовой отчетности.*

Информация, представляемая либо непосредственно в отчете о прибылях и убытках, либо в примечаниях

Если статьи доходов и расходов являются существенными, их

6. *характер и величина в обязательном порядке должны раскрываться отдельно.*

Обстоятельства, при которых статьи доходов и расходов будут

7. раскрываться раздельно, включают следующие:

списания стоимости запасов до величины возможной чистой

- a) стоимости реализации или основных средств до возмещаемой суммы, а также возвращения таких списаний;

реструктуризации деятельности организации и возвращения

- b) любых оценочных обязательств по затратам на реструктуризацию;

- c) [*19] выбытия объектов основных средств;

- d) выбытия инвестиций;

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 5. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

- e) прекращаемая деятельность;

- f) урегулирование судебных споров;

и

- g) прочие возвращения оценочных обязательств.

Организация обязана представлять анализ расходов, используя

8. *классификацию, основанную либо на характере расходов, либо на их назначении внутри организации, в зависимости от того, какое представление является более надежным и дает более относимую информацию.*

Поощряется представление организациями анализа, указанного

9. параграфе 88, непосредственно в отчете о прибылях и убытках.

Расходы разбиваются на подклассы для того, чтобы выделить те

0. компоненты финансовых результатов деятельности, которые могут

различаться по таким характеристикам как частота, потенциал прибыли или убытка и предсказуемость. Этот анализ представляется в одной из двух форм.

Первая форма анализа называется методом „по характеру затрат“.

1. Расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (например, амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, вознаграждения работникам и затраты на рекламу), и не перераспределяются в соответствии с их различным назначением внутри организации. Этот метод может быть легко применим, потому что не требуется распределения расходов в соответствии с функциональной классификацией. Пример классификации с помощью метода по характеру затрат выглядит следующим образом:

Выручка		
Прочий доход		
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства		
Использованное сырье и расходные материалы		
Расходы на вознаграждения работникам		
Амортизационные расходы		
Прочие расходы		
Итого расходы		X)
Прибыль		

2. Вторая форма анализа называется методом „по назначению затрат“ или „по себестоимости продаж“ и дает разбивку расходов в соответствии с их назначением как часть себестоимости продаж или, например, затрат на сбыт или на ведение административной деятельности. Как минимум, организация раскрывает по этому методу отдельно от других расходов свою себестоимость продаж. Этот метод может дать пользователям более относимую информацию, чем классификация расходов по характеру, но проведение распределения затрат по их назначению может необходимо повлечь за собой субъективность распределения и значительные усилия по выработке соответствующего суждения. Пример классификации с помощью метода по назначению затрат выглядит следующим образом:

Выручка	X
Себестоимость продаж	(X)
Валовая прибыль	X
Прочий доход	X
Затраты на сбыт	(X)
Административные расходы	(X)
Прочие расходы	(X)
Прибыль	X

3. [*20] Организации, классифицирующие расходы по назначению, обязаны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая расходы на амортизацию и расходы на вознаграждения работникам.

4. Выбор между методом по назначению затрат и методом по характеру затрат зависит от исторических и от отраслевых факторов, а также от характера организации. Оба метода указывают на те затраты, которые могут прямо или косвенно изменяться с изменением объема продаж или производства организации. Поскольку каждый метод представления имеет свои преимущества для различных организаций, настоящий Стандарт требует от руководства организации выбирать наиболее относимое и надежное представление. Однако в силу того, что информация о конкретном характере затрат полезна для прогнозирования будущих потоков денежных средств, при использовании классификации, основанной на назначении затрат, требуется дополнительное раскрытие. В параграфе 93 термин „вознаграждения работникам" означает то же самое, что и в Международном стандарте [IAS 19](#) «Вознаграждения работникам».

5. Организация обязана раскрывать либо непосредственно в отчете о прибылях и убытках, либо в отчете об изменениях в собственном капитале, либо в примечаниях к финансовой отчетности сумму дивидендов, признанных в качестве выплат собственникам за отчетный период, а также соответствующую сумму в расчете на акцию.

Отчет об изменениях в собственном капитале

6. Организация обязана представлять отчет об изменениях в собственном капитале и раскрывать непосредственно в этом отчете следующую информацию:

а) *прибыль или убыток за период;*

б) *все те статьи доходов и расходов за период, которые в соответствии с требованиями остальных Стандартов и Толкований признаются непосредственно в собственном капитале, а также итоговую сумму этих статей;*

сумму доходов и расходов за период (рассчитанную как сумму (а) и (б)), показывая отдельно итоговые суммы, относящиеся к владельцам собственного капитала материнской компании и к доле меньшинства;

и

по каждому компоненту собственного капитала - воздействию изменений в учетной политике и исправлений ошибок, которые признаны в соответствии с Международным стандартом [IAS 8](#).

7. Организация также обязана представлять либо в отчете об изменениях в собственном капитале, либо в примечаниях к финансовой отчетности:

суммы операций с владельцами собственного капитала, действующими в качестве владельцев собственного капитала, выделяя отдельно выплаты владельцам собственного капитала;

сальдо нераспределенной прибыли (т.е. накопленной прибыли или убытка) на начало периода и на отчетную дату, а также соответствующие изменения за период;

и

выверку между балансовой стоимостью каждого класса оплаченного собственного капитала и каждого резерва на начало и конец периода, с отдельным раскрытием каждого изменения.

8. Изменения в собственном капитале организации между двумя отчетными датами отражают увеличение или уменьшение ее чистых активов за отчетный период. За исключением тех изменений, которые произошли вследствие операций с владельцами собственного капитала, действующими в качестве владельцев собственного капитала (таких как взносы в капитал, выкуп собственных долевых инструментов и дивидендов организации), и непосредственно связанных с такими операциями затрат по сделкам, суммарное изменение в собственном капитале за период представляет общую сумму доходов и расходов, включая прочие прибыли и убытки, возникшие в результате деятельности организации в течение этого периода (независимо от того, признаются ли эти статьи доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках или напрямую - как изменения в собственном капитале).

[*21] Настоящий Стандарт требует, чтобы все статьи доходов или расходов, признанные в периоде, включались в чистую прибыль или убыток, за исключением случаев, когда другим Стандартом или Толкованием требуется иное. Другие Стандарты требуют, чтобы некоторые прочие прибыли и убытки (такие как увеличения и уменьшения стоимости в результате переоценки, отдельные виды курсовых разниц, прибыли и убытки от переоценки финансовых активов, имеющих в наличии для продажи, а также соответствующие суммы текущего налога и

отложенного налога) признавались напрямую как изменения в собственном капитале. Поскольку для оценки финансового положения организации между двумя датами баланса важно учитывать все статьи доходов и расходов, настоящий Стандарт требует представления такого отчета об изменениях в собственном капитале, в котором выделяется суммарный доход и расходы организации, в том числе и признанные непосредственно в собственном капитале.

- Международный стандарт [IAS 8](#) требует проведения ретроспективных
00. корректировок для отражения изменений в учетной политике где это практически выполнимо, за исключением случаев, когда соответствующими переходными положениями другого Стандарта или Толкования требуется иное. Международный стандарт [IAS 8](#) также требует где это практически выполнимо ретроспективного проведения операций пересчета для исправления ошибок. Ретроспективные операции пересчета и корректировки производятся по отношению к сальдо нераспределенной прибыли, за исключением случаев, когда каким-либо Стандартом или Толкованием требуется проведение ретроспективной корректировки иного компонента собственного капитала. Параграф [96\(d\)](#) требует раскрытия информации в отчете об изменениях в собственном капитале по суммарной корректировке каждого компонента собственного капитала - отдельно вследствие изменений в учетной политике и вследствие исправления ошибок. Эти корректировки раскрываются за каждый предшествующий период и на начало текущего периода.

- Требования параграфов [96](#) и [97](#) могут выполняться различными
01. способами. В качестве примера можно привести столбцовый формат, в котором производится выверка между начальным и конечным сальдо каждого элемента собственного капитала. Другой подход состоит в том, чтобы представлять в отчете об изменениях в собственном капитале только статьи, приведенные в параграфе [96](#). При таком подходе статьи, указанные в параграфе [97](#), показываются в примечаниях к финансовой отчетности.

Отчет о движении денежных средств

- Информация о движении денежных средств дает пользователям
02. финансовой отчетности основу для оценки способности организации генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств и потребностей организации по использованию этих потоков денежных средств. Международный стандарт [IAS 7](#) «Отчеты о движении денежных средств» излагает требования к представлению отчета о движении денежных средств и связанных с ним раскрытий информации.

Примечания

Структура

03. *Примечания в обязательном порядке должны:*

представлять информацию об основе подготовки финансовой

a) отчетности и конкретной учетной политике, выбранной в соответствии с параграфами 108-115;

раскрывать в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности такую информацию, которая не представляется непосредственно в балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях в собственном капитале или отчете о движении денежных средств;

и

давать такую дополнительную информацию, которая не представляется непосредственно в балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях в собственном капитале или отчете о движении денежных средств, но которая относима к пониманию любого из этих видов отчетности.

04. Примечания должны в обязательном порядке и в той степени, в которой это практически выполнимо, представляться в упорядоченном виде. По каждой статье в балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях в собственном капитале и отчете о движении денежных средств обязательно должны делаться перекрестные ссылки на любую относящуюся к ней информацию в примечаниях.

05. Примечания обычно представляются в следующем порядке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности и сопоставлении ее с финансовой отчетностью других организаций:

заявление о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности (см. параграф 14);

а) краткое описание значительных аспектов применяемой учетной политики (см. параграф 108);

[*22] сопроводительная информация по статьям, представляемым непосредственно в балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях в собственном капитале и отчете о движении денежных средств, в том же порядке, в котором строятся соответствующие отчеты и линейные статьи в этих отчетах;

и

d) прочие раскрытия информации, в том числе:

условные обязательства (см. Международный стандарт [IAS 37](#)) и непризнанные договорные обязанности;

и

раскрытия нефинансовой информации, например, цели и политика управления рисками в организации (см. Международный стандарт [IAS 32](#)).

В некоторых случаях может оказаться необходимым или желательным

06. изменить порядок расположения определенных статей в примечаниях. Например, информация об изменениях в справедливой стоимости, признанных в прибыли или убытке, может объединяться с информацией о сроках погашения финансовых инструментов, хотя первый вид раскрытий относится к отчету о прибылях и убытках, а второй - к балансу. Тем не менее, настолько, насколько это практически выполнимо, упорядоченность структуры примечаний должна сохраняться.

Примечания, дающие информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретных аспектах учетной политики могут представляться в виде отдельного компонента финансовой отчетности.

Раскрытие информации об учетной политике

08. *Организация обязана раскрывать в сводке значительных элементов учетной политики:*

использованную при подготовке финансовой отчетности основу

а) *(или основы) оценки;*

и

такие иные аспекты учетной политики, которые имеют отношение к пониманию финансовой отчетности организации.

09. Пользователям важно быть осведомленными о базе или базах оценки, которые были использованы в финансовой отчетности (например, историческая стоимость, текущая стоимость, возможная чистая стоимость реализации, справедливая стоимость или возмещаемая сумма), потому что та база, на которой составлена финансовая отчетность, оказывает значительное влияние на проводимый пользователями анализ. Когда в финансовой отчетности используется больше одной основы оценки, например, когда переоценке подлежат только определенные классы активов, достаточно представить указание категорий активов и обязательств, к которым применяется каждая основа.

10. При принятии решения о раскрытии конкретной учетной политики, руководство организации рассматривает вопрос о том, будет ли раскрытие помогать пользователям в понимании способа отражения операций, других событий и условий в отчетных финансовых результатах деятельности и финансового положения организации. Раскрытие информации о конкретной учетной политике особенно полезно для пользователей в тех обстоятельствах, когда эта политика была избрана из нескольких альтернативных вариантов, разрешаемых Стандартами и Толкованиями. Примером может являться раскрытие информации о том, признает ли участник совместной деятельности свою долю в совместно контролируемой организации путем применения метода пропорциональной консолидации или метода учета по долевою участию (см. [Международный стандарт IAS 31](#) «Участие в совместной деятельности»). В некоторых Международных стандартах содержится

отдельное требование раскрывать конкретную учетную политику, включая выбор, сделанный руководством организации в рамках разрешенных Стандартами альтернатив. Например, Международный стандарт [IAS 16](#) требует раскрытия информации о базах оценки, которые использовались для классов основных средств. Международный стандарт [IAS 23](#) «Затраты по займам» требует раскрытия информации о том, признаются ли затраты по займам немедленно в качестве расходов или капитализируются как часть стоимости активов, отвечающих определенным требованиям.

11. Каждая организация принимает в расчет тот характер своих операций и ту политику, которые пользователь финансовой отчетности ожидал бы увидеть представленными для этого типа организации. Например, предполагается, что организация, которая должна уплачивать налоги на прибыль, должна раскрывать свою учетную политику по налогам на прибыль, включая те аспекты учетной политики, которые относятся к отложенным налоговым обязательствам и налоговым активам. Когда организация имеет значительную зарубежную деятельность или операции в иностранной валюте, предполагается раскрытие учетной политики для признания положительных и отрицательных курсовых разниц. Когда произошло объединение предприятий, раскрывается политика, применяемая в отношении оценки деловой репутации и доли меньшинства.

12. [*24] Отдельный вопрос учетной политики может иметь большое значение, что обуславливается самим характером деятельности организации, даже если суммы, показанные для текущего и предшествующего периодов, не являются существенными. Также целесообразно раскрывать те аспекты учетной политики, которые конкретно не требуются международными стандартами международных стандартов финансовой отчетности, но избираются и применяются в соответствии с Международным стандартом [IAS 8](#).

13. *Организация обязана раскрывать в своде значительных элементов учетной политики или в иных примечаниях те суждения, за исключением связанных с расчетными оценками (см. параграф 116), которые были выработаны руководством организации в процессе применения тех аспектов учетной политики, которые оказывают наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности.*

14. В процессе применения учетной политики организации руководство вырабатывает такие различные суждения, за исключением связанных с расчетными оценками, которые могут значительно влиять на суммы, признанные в финансовой отчетности. Например, руководство организации вырабатывает суждения при решении следующих вопросов:

являются ли финансовые активы инвестициями, удерживаемыми
а) до погашения;

когда значительные риски и вознаграждения, связанные с

- b) владением финансовыми активами и сдаваемыми в аренду активами передаются другим организациям;

являются ли отдельные продажи товаров по сути

- c) договоренностями о финансировании, и, таким образом, не приводят к возникновению выручки;

и

не указывает ли суть отношений между организацией и какой-

- d) либо организацией специального назначения на то, что данная организация специального назначения контролируется организацией.

- Некоторые из раскрытий информации, которые делаются в соответствии с параграфом 113, требуются и в других Международных стандартах. Например, Международный стандарт [IAS 27](#) требует от организации раскрывать причины того, почему ее процент участия не является контролирующим в отношении объекта инвестиций, который не является дочерней компанией, при том, что более половины его голосующих или потенциально голосующих акций находятся в собственности напрямую или через дочерние структуры. Международный стандарт [IAS 40](#) требует раскрытия информации о тех критериях, которые были выработаны организацией в целях разграничения инвестиционной недвижимости и недвижимости, занимаемой владельцем, а также недвижимости, предназначенной для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности, в тех случаях, когда проведение классификации соответствующей недвижимости затруднительно.

Ключевые источники неопределенности расчетной оценки

- Организация обязана раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности информацию о тех ключевых допущениях относительно будущего и других источников неопределенности расчетной оценки на отчетную дату, которые имеют значительный риск привести к существенным корректировкам балансовых стоимостей активов и обязательств в течение следующего финансового года. В отношении этих активов и обязательств примечания в обязательном порядке должны включать подробную информацию о:*

- a) *их характере;*

и

- b) *их балансовой стоимости на отчетную дату.*

- Для определения соответствующих балансовых стоимостей некоторых активов и обязательств необходимо оценить воздействие неопределенных будущих событий на эти активы и обязательства на отчетную дату. Например, в отсутствие свежих данных о рыночных ценах, применяемых для оценки нижеперечисленных активов и обязательств,

необходимо производить ориентированные на будущее расчеты для оценки возмещаемой суммы классов основных средств, воздействия технологического износа на запасы, оценочных обязательств, зависящих от исхода продолжающихся судебных разбирательств, а также долгосрочных обязательств по вознаграждению работникам, таких как пенсионные обязательства. Эти расчеты предполагают допущения о таких статьях, как соответствующая корректировка на риск по потокам денежных средств или используемым процентным ставкам, будущие изменения в заработной плате и будущие изменения в ценах, воздействующие на прочие затраты.

- [*24] Соответствующие ключевые допущения и прочие источники
18. неопределенности расчетной оценки, раскрываемые в соответствии с параграфом 116, относятся к оценкам, которые требуют от руководства выработки наиболее трудных, субъективных или сложных суждений. По мере возрастания количества переменных и допущений, влияющих на возможное будущее разрешение неопределенностей эти суждения становятся все более субъективными и сложными, и потенциал последующих существенных корректировок балансовых стоимостей активов и обязательств как правило возрастает соответственно.

- Соответствующие раскрытия, приведенные в параграфе 116, не
19. требуются в отношении для активов и обязательств со значительным риском того, что их балансовые стоимости могут существенно измениться в течение следующего финансового года, если на отчетную дату они оцениваются по справедливой стоимости, основанной на свежих данных о рыночных ценах (их справедливые стоимости могут претерпеть существенные изменения в течение следующего финансового года, но эти изменения возникают не вследствие допущений или иных неопределенностей расчетной оценки на отчетную дату).

- Раскрытия информации в соответствии с параграфом 116
20. представляются таким способом, который помогает пользователям финансовой отчетности понять суждения руководства, которые оно вырабатывает о будущем и иных источниках неопределенности расчетной оценки. Характер и объем представляемой информации варьируются в зависимости от характера соответствующих допущений и прочих обстоятельств. Примерами видов раскрываемой информации являются:

- характер соответствующего допущения или иной
- a) неопределенности оценки;
- чувствительность балансовых стоимостей к методам,
- b) допущениям и оценкам, на которых основывается их расчет, включая причины этой чувствительности;
- ожидаемое разрешение неопределенности и диапазон разумно
- c) возможных результатов в следующем финансовом году в отношении балансовых стоимостей затронутых активов и обязательств;

и

пояснение изменений, внесенных в прошлые допущения
d) касательно этих активов и обязательств, если неопределенность сохраняется неразрешенной.

21. При выполнении раскрытий информации, предусмотренных в параграфе 116, раскрывать сметную информацию или прогнозы не требуется.

22. Когда практически невозможно раскрыть размеры возможного воздействия какого-либо допущения или иной неопределенности расчетной оценки на отчетную дату, организация в раскрытии информации указывает, что, основываясь на имеющихся знаниях, разумно возможно, что те реальные развития ситуации в следующем финансовом году, которые отличаются от принятых в качестве допущения, могут потребовать существенной корректировки балансовой стоимости затронутого актива или обязательства. Во всех случаях организация раскрывает характер и балансовую стоимость конкретного актива или обязательства (или класса активов или обязательств), затронутых соответствующим допущением.

23. Раскрытия информации, предусмотренные в параграфе 113, о конкретных суждениях, выработанных руководством в процессе применения учетной политики организации, не связаны с раскрытиями основных источников неопределенности расчетной оценки, предусмотренными в параграфе 116.

24. Информацию о некоторых из соответствующих ключевых допущений, которые в противном случае требовалось бы раскрыть в соответствии с параграфом 116, требуется раскрывать в соответствии с другими Стандартами. Например, Международный стандарт [IAS 37](#) требует в определенных случаях раскрывать основные допущения касательно будущих событий, воздействующих на оценочные обязательства. Международный стандарт [IAS 32](#) требует раскрытия значительных допущений, которые применялись при определении расчетных справедливых стоимостей финансовых активов и финансовых обязательств, которые учитываются по справедливой стоимости. Международный стандарт [IAS 16](#) требует раскрытия значительных допущений, которые применялись при определении расчетных справедливых стоимостей переоцененных объектов основных средств.

[*25]

Прочие требования к раскрытию информации

25. Организация обязана раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности:

сумму дивидендов, предложенных или объявленных до
a) утверждения финансовой отчетности к опубликованию, но не

признанных как распределение владельцам собственного капитала в течение отчетного периода, и соответствующую сумму в пересчете на акцию;

и

сумму любых не признанных дивидендов по привилегированным

b) кумулятивным акциям.

26. *Организация обязана раскрывать следующую информацию, если она не раскрывается в других разделах сопутствующих материалов, опубликованных вместе с финансовой отчетностью:*

постоянное место нахождения и организационно-правовая

a) форма организации, страна ее происхождения и адрес зарегистрированной конторы (или основное место ведения дел, если оно отличается от места размещения зарегистрированной конторы);

описание характера операций и основных видов деятельности

b) организации;

и

наименование материнской компании и основной материнской

c) компании группы.

2.МСБУ № 14 «Характеристика информации по сегментам»

Цель настоящего Стандарта - установить принципы представления в отчетах финансовой информации по сегментам - информации относительно различных типов товаров и услуг, производимых компанией, и различных географических районах, в которых она работает с тем, чтобы помочь пользователям финансовых отчетов:

a) *лучше понять показатели работы компании в прошлых периодах;*

b) *лучше оценить риски и прибыли компании; и*

c) *принимать более обоснованные решения относительно компании в целом.*

Многие компании производят группы товаров или услуг, или работают в географических районах с разными нормами рентабельности, возможностями развития, перспективами на будущее, и рисками. Информация о разных типах товаров и услуг компании, и ее операциях в разных географических районах - часто называемая сегментной информацией - имеет значение для оценки рисков и прибыли диверсифицированной международной компании, но может быть неопределима из совокупных данных. Таким образом, сегментная информация широко рассматривается как необходимая для удовлетворения потребностей пользователей финансовых отчетов.

[*91]

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

Настоящий Стандарт должен применяться в полных комплектах публикуемой финансовой отчетности, которая соответствует Международным стандартам финансовой отчетности.

Полный комплект финансовой отчетности включает бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, отчет, показывающий изменения в капитале, и примечания, как это предусмотрено Международным стандартом [IAS 1](#) «Представление финансовой отчетности».

Настоящий Стандарт должен применяться компаниями, чьи долевые или долговые ценные бумаги свободно обращаются, и компаниями, находящимися в процессе выпуска долевых или долговых ценных бумаг на открытых рынках ценных бумаг.

Если компания, чьи ценные бумаги свободно не обращаются, готовит финансовые отчеты, соответствующие Международным стандартам финансовой отчетности, такая компания поощряется к добровольному раскрытию информации по сегментам.

Если компания, чьи ценные бумаги свободно не обращаются, предпочитает добровольно раскрывать сегментную информацию в финансовых отчетах, соответствующих Международным стандартам финансовой отчетности, такая компания должна полностью соблюдать требования настоящего Стандарта.

Если один финансовый отчет содержит как сводную финансовую отчетность компании, чьи ценные бумаги обращаются свободно, и отдельные финансовые отчеты материнской или одной или нескольких дочерних компаний, сегментная информация должна представляться только на основе сводной финансовой отчетности. Если дочерняя компания сама является компанией, чьи ценные бумаги свободно обращаются, она будет представлять сегментную информацию в своем отдельном финансовом отчете.

Аналогично, если один финансовый отчет содержит как финансовые отчеты компании, чьи ценные бумаги свободно обращаются, и отдельные финансовые отчеты, по методу участия, ассоциированной компании или совместной деятельности, в которых компания имеет финансовый интерес, сегментная информация должна представляться только на основе финансовых отчетов компании. В случае если ассоциированная по методу участия компания или совместная деятельность компании сами являются компанией, чьи ценные бумаги свободно обращаются, она будет представлять сегментную информацию в своем собственном отдельном финансовом отчете.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Определения из других Международных стандартов финансовой отчетности

Следующие термины используются в настоящем Стандарте в значениях, указанных в Международном стандарте [IAS 7](#) «Отчеты о движении денежных средств»; Международный стандарт [IAS 8](#) «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике»; и [IAS 18](#) «Выручка»:

Операционная деятельность - основная, приносящая выручку деятельность компании и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой деятельности.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 8. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

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

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

Определения хозяйственного сегмента и географического сегмента

Термины „хозяйственный сегмент“ и „географический сегмент“ применяются в настоящем Стандарте в следующих значениях:

Хозяйственный сегмент - это отличимый составной элемент компании, занятый в производстве отдельного товара (предоставлении услуги) или группы связанных продуктов или услуг, подвергающийся рискам и получающий выгоды, иные, чем другие сегменты компании. При определении того, являются ли товары и услуги связанными, должны рассматриваться следующие факторы:

- a) [*92]характер товаров или услуг;
- b) характер производственных процессов;
- c) тип или класс клиента для товаров или услуг;
- d) методы, использованные для распространения товаров или предоставления услуг; и
- e) если это применимо, характер регулирующей среды, например, банковские, страховые и коммунальные предприятия.

Географический сегмент - это отличимый составной элемент компании, занятый в производстве продуктов или предоставлении услуг в конкретной экономической среде, который подвергается рискам и получает доходы,

отличные от рисков и доходов тех составных элементов, которые действуют в других экономических условиях. При определении географических сегментов должны учитываться следующие факторы;

- a) *сходство экономических и политических условий;*
- b) *отношения между операциями в разных географических районах;*
- c) *близость операций;*
- d) *специальные риски, связанные с операциями в конкретном районе;*
- e) *правила валютного контроля; и*
- f) *лежащие в основе валютные риски.*

Отчетный сегмент - это хозяйственный или географический сегмент, определенный на основе приведенных выше определений, для которого, согласно настоящему Стандарту, требуется представление сегментной информации.

Факторы, перечисленные в параграфе 9, для определения хозяйственных и географических сегментов перечислены не в соответствии с каким-либо определенным порядком.

Один хозяйственный сегмент не включает товары и услуги со значительно отличающимися рисками и прибылями. Тогда как могут возникать расхождения в отношении одного или нескольких факторов в определении хозяйственного сегмента, предполагается, что товары и услуги, включенные в один хозяйственный сегмент, должны быть сходны относительно большинства факторов.

Точно также географический сегмент не включает операции в экономических средах, со значительно различающимися рисками и прибылями. Географическим сегментом может быть одна страна, группа из двух или более стран, или регион внутри страны.

Доминирующие источники рисков влияют на то, как организуются и управляются большинство компаний. Таким образом, параграф 27 настоящего Стандарта предусматривает, что организационная структура компании и ее внутренняя система финансовой отчетности являются основой определения ее сегментов. Риски и прибыли компании зависят как от географического расположения ее операций (где производится ее продукция, или где базируется ее деятельность по предоставлению услуг), а также от расположения ее рынков (где ее продукция продается, или предоставляются ее услуги). Определение разрешает, чтобы

географический сегмент был основан на:

- a) месте расположения производственных и сервисных мощностей и других активов компании; либо
- b) месте расположения ее рынков и клиентов.

4. Организационная структура компании и ее структура внутренней отчетности обычно будут предоставлять доказательства того, является ли основным источником географических рисков расположение ее активов (происхождение ее продаж) или расположение ее клиентов (назначение продаж). Соответственно, компания рассматривает эту структуру для того, чтобы определить, на чем должны основываться ее географические сегменты: на расположении ее активов, или на расположении ее клиентов.

5. [*93] Определение состава хозяйственного или географического сегментов предполагает определенную долю субъективного решения. При принятии такого решения управление компании учитывает цель представления финансовой информации по сегменту, как это установлено в настоящем Стандарте, и качественные характеристики финансовых отчетов, как они определены в Принципах КМСФО. Эти качественные характеристики включают уместность, надежность и сопоставимость во времени финансовой информации, представляемой в отчетах относительно различных групп товаров и услуг компании и ее операциях в конкретных географических районах, и полезность информации для оценки рисков и прибылей компании в целом.

Определения сегментной выручки, расходов, результатов, активов и обязательств

6. *Следующие дополнительные термины используются в настоящем Стандарте в указанных значениях:*

Выручка сегмента - это выручка, представленная в отчете о прибылях и убытках компании, которая непосредственно относится на сегмент, и соответствующая часть выручки компании, которая обоснованно может быть отнесена на сегмент, получаемая из операций со сторонами вне компании или от операций с другими сегментами этой же компании. Выручка сегмента не включает:

[*Данный параграф был изъят Международным стандартом IAS 8. Это изъятие применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений.](#)]

- a) *результаты чрезвычайных обстоятельств;*
- b) *процентный или дивидендный доход, включая проценты, полученные на авансы или ссуды другим сегментам, если только операции сегмента не носят главным образом финансового характера; либо*

- прибыли от продажи инвестиций или прибыли от погашения*
- c) *долгов, если только операции сегмента не носят главным образом финансового характера.*

Выручка сегмента включает долю компании в прибылях или убытках ассоциированных компаний, совместных предприятий, или в других инвестициях, учтенных по методу участия, только если эти статьи включаются в консолидированную или итоговую выручку компании.

Выручка сегмента включает долю участника совместной деятельности в выручке совместно контролируемой организации, которая учитывается по методу пропорциональной консолидации в соответствии с [IAS 31](#) «Финансовая отчетность об участии» в совместной деятельности.

Расходы сегмента - это расходы, возникающие в результате основной деятельности сегмента, которые непосредственно относятся к нему, и соответствующая часть расходов, которые могут быть отнесены к нему на разумной основе, в том числе расходы, относящиеся к продажам внешним клиентам и расходы, относящиеся к операциям с другими сегментами одной и той же компании. Расходы сегмента не включают:

[*Данный параграф был изъят Международным стандартом IAS 8. Это изъятие применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений.](#)]

- a) *результаты чрезвычайных обстоятельств;*
- проценты, в том числе проценты на авансы или ссуды от других*
- b) *сегментов, если только операции сегмента не носят в основном финансовый характер;*
- убытки от продаж инвестиций или убытки от погашения*
- c) *долгов, если только операции сегмента не носят в основном финансовый характер;*
- долю компании в убытках ассоциированных компаний,*
- d) *совместных предприятий, или других инвестициях, учтенных по методу участия;*
- e) *отчисления налога на прибыль; либо*
- общие административные расходы, расходы головной конторы,*
- f) *и прочие расходы, возникшие на уровне компании и относящиеся к компании в целом. Однако затраты иногда возникают на уровне компании от имени сегмента. Такие затраты являются расходами сегмента, если они относятся к операционной деятельности сегмента, и могут быть непосредственно распределены или обоснованно отнесены на сегмент.*

Расходы сегмента включают долю совместного предпринимателя в расходах такой совместно контролируемой организации, которая

учитывается по методу пропорциональной консолидации в соответствии с Международным стандартом [IAS 31](#).

[*94] Для операций сегмента, носящих в основном финансовый характер, процентный доход и процентный расход может представляться в отчетах для целей отчетности сегмента как одна чистая сумма, только если эти статьи сводятся в консолидированных финансовых отчетах или финансовых отчетах компании.

Результаты сегмента - это выручка сегмента за вычетом его расходов. Результаты сегмента определяются до выполнения любых корректировок для доли меньшинства.

Активы сегмента - это активы, которые используются сегментом в его основной деятельности, и которые либо непосредственно относятся к нему, либо могут быть отнесены к нему на разумной основе.

Если результат сегмента включает процентный или дивидендный доход, его активы включают, соответственно, дебиторскую задолженность, инвестиции или другие производящие доход активы.

Активы сегмента не включают активы налога на прибыль.

Активы сегмента включают инвестиции, учтенные в соответствии с методом участия, только если прибыль или убыток от таких инвестиций включается в выручку сегмента. Активы сегмента включают долю совместного предпринимателя в операционных активах совместно контролируемого предприятия, которое учитывается по методу пропорциональной консолидации в соответствии с Международным стандартом [IAS 31](#).

Активы сегмента определяются после вычитания соответствующих скидок, которые представляются как прямые зачеты в бухгалтерском балансе компании.

Обязательства сегмента - это те операционные обязательства, которые возникают в результате операционной деятельности сегмента, и которые либо непосредственно распределяются на сегмент, либо могут быть обоснованно отнесены на него.

Если результат сегмента включает процентный расход, то его обязательства включают соответствующие обязательства, содержащие проценты.

Обязательства сегмента включают долю совместного предпринимателя в обязательствах совместно контролируемой организации, которая учитывается по методу пропорциональной консолидации в соответствии с [IAS 31](#).

Обязательства сегмента не включают обязательства по налогам на прибыль.

Учетная политика сегмента - это учетная политика, утвержденная для подготовки и представления финансовых отчетов группы, представляющей консолидированную финансовую отчетность, или компании, а также учетная политика, которая непосредственно относится к отчетности сегмента.

7. Определения выручки сегмента, его расходов, активов и обязательств включают суммы таких статей, которые непосредственно распределяются на сегмент, и суммы таких статей, которые могут быть обоснованно отнесены на него. Компания рассматривает свою систему внутренней финансовой отчетности как отправную точку для определения тех статей, которые могут быть непосредственно распределены или обоснованно отнесены на сегменты. То есть, предполагается, что суммы, которые были идентифицированы с сегментами для целей внутренней финансовой отчетности, непосредственно распределяются или обоснованно относятся на сегменты для целей измерения выручки отчетного сегмента, его расходов, активов и обязательств.

8. В некоторых случаях, однако, выручка, расходы, актив или обязательство могут относиться на сегмент для внутренней финансовой отчетности на основе, понятной для управления компанией, но представляющейся субъективной, спорной или трудной для понимания для внешних пользователей финансовых отчетов. Такое распределение не представляло бы собой обоснования, согласно определениям выручки сегмента, его расходов, активов и обязательств в настоящем Стандарте. И наоборот, компания может предпочесть не распределять какую-либо статью выручки, расходов, актива или обязательства для целей внутренней финансовой отчетности, несмотря на то, что для этого имеется основание. Такая статья распределяется согласно определениям выручки сегмента, его расходов, активов и обязательств, приведенных в настоящем Стандарте.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 3. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

9. [*95] Примеры активов сегмента включают те краткосрочные активы, которые используются в операционной деятельности сегмента, основные средства, активы, которые являются предметом финансовой аренды ([IAS 17](#) «Аренда»), и нематериальные активы. Если конкретная статья амортизации включается в расходы сегмента, соответствующий актив также включается в активы сегмента. Активы сегмента не включают активы, использованные для общих целей компании или головной конторы. Активы сегмента включают операционные активы, которые делят между собой два или более сегментов, если для распределения существует надежное основание. Активы сегмента включают деловую репутацию, которая непосредственно распределяется на сегмент или может быть обоснованно отнесена на него, а расходы сегмента включают соответствующую амортизацию деловой репутации,

0. К примерам обязательств сегмента относятся торговые и прочие дебиторские задолженности к погашению, начисленные обязательства, авансовые платежи клиентов, резервы на гарантийное обслуживание продукции, и прочие претензии, относящие к предоставлению товаров и

услуг. Обязательства сегмента не включают заемные средства, обязательства, относящиеся к активам, которые являются предметом финансовой аренды ([IAS 17](#)), и прочие обязательства, которые были приняты скорее для финансовых, чем для операционных целей. Если процентные расходы включаются в результат сегмента, то соответствующее обязательство, содержащее проценты, включается в обязательства сегмента. Обязательства сегментов, чьи операции не носят в основном финансового характера, не включают заемные средства и аналогичные обязательства, потому что результат сегмента представляет операционные, а не чисто финансовые прибыль или убыток. Кроме того, в силу того, что фондовые обязательства часто выпускаются на уровне головной конторы, в масштабах всей компании, часто невозможно непосредственно распределить или обоснованно отнести обязательство, содержащее проценты на сегмент.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 3. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 16. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

Оценка активов и обязательств сегмента включает корректировки

1. основных балансовых сумм отдельных активов и обязательств сегмента компании, приобретенной при объединении предприятий, учтенном как покупка, даже если эти корректировки делаются только для целей подготовки консолидированной финансовой отчетности, и не записываются ни в финансовые отчеты материнской компании, ни в отдельные финансовые отчеты дочерней компании. Точно также, если основные средства подверглись переоценке после приобретения в соответствии с альтернативным порядком учета, разрешенным Международным стандартом [IAS 16](#), измерения активов сегмента отражают эти переоценки.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 2. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

2. Некоторые указания для распределения затрат могут быть найдены в других Международных стандартах финансовой отчетности. Например, параграфы с 8 по 16 стандарта [IAS 2](#) «Запасы», содержат указания по распределению и отнесению затрат на запасы, а параграфы 16 - 21 стандарта [IAS 11](#) «Договоры на строительство» - по распределению и отнесению затрат на договоры. Эти указания могут быть полезными при распределении или отнесении затрат на сегменты.

3. [IAS 7](#) «Отчеты о движении денежных средств», содержит указание относительно того, должны ли банковские овердрафты включаться в

качестве компонента денежных средств или представляться как заемные средства.

4. Выручка сегмента, его расходы, активы и обязательства определяются до того, как ликвидируются внутригрупповые сальдо и внутригрупповые операции, что происходит в процессе консолидации. Исключение делается тогда, когда такие внутригрупповые сальдо и операции происходят между компаниями группы в рамках одного сегмента.

5. Тогда как учетная политика, используемая при подготовке и представлении финансовых отчетов компании в целом, также является фундаментальной учетной политикой сегмента, учетная политика сегмента включает, кроме того, политику, которая относится специально к отчетности сегмента, такую как определение сегментов, метод ценообразования межсегментных передач, и основа для распределения выручки и расходов на сегменты.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОТЧЕТНЫХ СЕГМЕНТОВ

Первичный и вторичный форматы сегментной отчетности

6. *Доминирующий источник и характер рисков и прибылей компании должны определять будут ли первичным форматом сегментной отчетности хозяйственные сегменты или географические. Если риски и нормы прибыли компании главным образом зависят от различий в производимых товарах и услугах, ее первичным форматом для представления сегментной информации должны быть хозяйственные сегменты, при этом вторичная информация представляется по географическому признаку. Точно так же, если риски и нормы прибыли компании в основном зависят от того факта, что она работает в разных странах или разных географических зонах, ее первичным форматом для представления сегментной информации должны быть географические сегменты, при этом вторичная информация будет представляться для групп соответствующих товаров и услуг.*

7. [*96] *Внутренняя организационная и управленческая системы компании, а также ее система внутренней финансовой отчетности совету директоров и генеральному директору обычно должны составлять основу для выявления доминирующего источника и характера рисков и отличающихся норм прибыли, с которыми сталкивается компания, и, таким образом, для определения того, какой формат отчетности будет для компании первичным, а какой вторичным, за исключением случаев, перечисленных в подпунктах (а) и (б) ниже:*

- если риски и нормы прибыли компании находятся под сильным*
- а) *влиянием как различии в производимых товарах и услугах, так и различий в географических районах своей деятельности, о чем свидетельствует „матричный подход“ к управлению компании и к внутренней отчетности совету директоров и генеральному директору, тогда компания должна использовать хозяйственные*

сегменты в качестве первичного формата сегментной отчетности и географические сегменты - в качестве вторичного формата отчетности; и

- если внутренняя организационная и управленческая структуры и*
- б) *ее система внутренней финансовой отчетности совету директоров и генеральному директору не основываются ни на отдельных товарах или услугах или на группах связанных товаров/услуг, ни на географии, директора и управление компании должны определять связаны ли риски и нормы прибыли компании в большей степени с производимыми товарами и услугами или географическими районами ее деятельности, и, как следствие, должны выбрать, какие сегменты, хозяйственные или географические, должны использоваться в качестве первичного формата сегментной отчетности, используя оставшиеся сегменты в качестве вторичного формата отчетности.*

8. Для большинства компаний основной источник рисков и прибылей определяет то, как компания организована и управляется. Организационная и управленческая структура компании и ее система внутренней отчетности обычно дает наилучшее доказательство относительно основного источника рисков и прибылей компании для целей ее сегментной отчетности. Таким образом, за редким исключением компания будет представлять сегментную информацию в своих финансовых отчетах на той же основе, что во внутренних отчетах для высшего руководства. Основным источником рисков и прибылей компании становится ее первичным форматом сегментной отчетности. Ее вторичный источник рисков и прибылей становится ее вторичным форматом сегментной отчетности.

9. „Матричное” представление - как хозяйственных, так и географических сегментов в качестве первичного формата сегментной отчетности с полными раскрытиями сегмента на каждой основе - часто будет обеспечивать полезную информацию, если риски и нормы прибыли компании сильно зависят как от различий в производимых товарах и услугах, так и от различий в географических районах, где действует компания. Настоящий Стандарт не требует, но и не запрещает „матричное представление”.

0. В некоторых случаях компания и внутренняя отчетность компании может развиваться в направлениях, не связанных ни с различиями в производимых типах товаров и услуг, ни с географическими районами, в которых работают компании. Например, внутренняя отчетность может быть организована только юридическим лицом, это приводит к тому, что внутренние сегменты состоят из групп несвязанных товаров и услуг. В таких необычных случаях, сегментные данные внутренней отчетности не будут отвечать цели настоящего Стандарта. Соответственно, параграф

27(b) требует, чтобы директора и руководство компании определяли, от чего больше зависят риски и нормы прибыли компании - от товаров/услуг или от географического расположения, и выбирали отраслевые или географические сегменты в качестве первичной основы сегментной отчетности компании. Цель состоит в достижении необходимой степени сопоставимости с другими компаниями, улучшении доходчивости итоговой информации, и удовлетворении выраженных потребностей инвесторов, кредиторов и других в информации о рисках и прибылях, связанных с товарами/услугами и географическим расположением.

Хозяйственный и географический сегменты

1. *Для целей внешней отчетности хозяйственный и географический сегменты компании должны быть теми организационными подразделениями, по которым информация представляется совету директоров и генеральному директору для оценки прошлых показателей деятельности подразделения, и принятия решений относительно будущего распределения ресурсов, за исключением случаев, предусмотренных в параграфе 32.*

2. *[*97]Если внутренняя организационная и управленческая структуры и ее система внутренней финансовой отчетности совету директоров и генеральному директору не основываются ни на отдельных товарах или услугах или на группах связанных товаров/услуг, ни на географии, параграф 27(b) требует, чтобы директора и управление компании выбрали отраслевые или географические сегменты в качестве первичного формата сегментной отчетности на основании своей оценки, когда одни отражают первичный источник рисков и прибылей компании, а другие представляют вторичный формат отчетности. В этом случае директора и управление компании должны определять свои хозяйственные и географические сегменты для внешней финансовой отчетности на основании факторов, перечисленных в определении, данном в параграфе 9 настоящего Стандарта, а не на основе своей системы внутренней финансовой отчетности совету директоров и генеральному директору, в соответствии со следующим:*

- если один или несколько сегментов, представленных во*
- a) *внутренней отчетности совету директоров и управлению, является хозяйственным или географическим сегментом на основании факторов, перечисленных в определениях из параграфа 9, а остальные таковыми не являются, подпункт (b) должен применяться только к тем внутренним сегментам, которые не соответствуют определениям параграфа 9 (то есть, сегмент внутренней отчетности, который отвечает определению, не должен далее сегментироваться);*

- b) *управлению, которые не отвечают определениям параграфа 9,*

руководство компании должно рассмотреть возможность следующего более низкого уровня внутренней сегментации, которая обеспечивает представление информации по товарным направлениям и услугам или по географическим направлениям, в соответствии с определениями параграфа 9; и

- если такой сегмент внутренней отчетности более низкого*
- с) *уровня отвечает определению хозяйственного или географического сегмента на основе факторов из параграфа 9, к этому сегменту должны применяться критерии для определения сегмента, подлежащего представлению в отчетах, содержащиеся в параграфах 34 и 35.*

3. Согласно настоящему Стандарту, большинство компаний будут определять свои хозяйственные и географические сегменты как организационные подразделения, информация для которых представляется совету директоров (в особенности контролирующим директорам без управленческих функций, если таковые имеются) и генеральному директору (самому высокопоставленному лицу, принимающему решения, которое в некоторых случаях может быть представлено группой из нескольких человек) для оценки прошлых показателей деятельности подразделения и для принятия решений относительно будущего распределения ресурсов. И даже если компания обязана применять параграф 32, в силу того, что ее сегменты внутренней отчетности не соответствуют товарной/сервисной специализации или географической специализации, она будет рассматривать следующий более низкий уровень внутренней сегментации, которая обеспечивает представление информации в соответствии с товарной и сервисной специализацией или географической специализацией, а не создавать сегменты исключительно для целей внешней отчетности. Такой подход обращения к организационной и управленческой структурам компании и ее системе внутренней финансовой отчетности для определения хозяйственных и географических сегментов компании для целей внешней отчетности иногда называется „управленческим подходом“, а организационные компоненты, для которых представляется внутренняя информация, иногда называются „операционными сегментами“.

Отчетные сегменты

4. *Два или более существенно схожих хозяйственных или географических сегмента внутренней отчетности могут объединяться в один хозяйственный или географический сегмент. Два или более хозяйственных или географических сегмента существенно схожи, только если:*

- они показывают схожие долгосрочные финансовые показатели;*
- а) *и*
- они похожи по всем факторам из соответствующего*

b) *определения в параграфе 9.*

5. *Хозяйственный или географический сегмент должен определяться как подлежащий представлению в отчетах, если большинство из его выручки получается за счет продаж внешним покупателям и:*

его выручка от продаж внешним клиентам и от операций с
a) *другими сегментами составляют не менее 10 процентов общей выручки, внешних и внутренних, всех сегментов; либо*

*[*98]его результат, будь то прибыль или убыток, составляет не*
b) *менее 10 процентов общего результата всех сегментов по прибыли или убытку, в зависимости от того, что больше по абсолютной величине; либо*

его активы составляют не менее 10 процентов суммарных
c) *активов всех сегментов.*

6. *Если сегмент внутренней отчетности ниже всех порогов значимости, перечисленных в параграфе 35:*

этот сегмент может быть определен как отчетный, несмотря
a) *на его размер;*

если он не определен в качестве отчетного, несмотря на его
b) *размер, этот сегмент может быть объединен в отдельный отчетный сегмент с одним или несколькими аналогичными сегментами внутренней отчетности, которые также оказались ниже всех порогов значимости, перечисленных в параграфе 35 (два или более хозяйственных или географических сегмента являются аналогичными, если они разделяют большинство факторов, содержащихся в соответствующем определении параграфа 9); и*

если этот сегмент не представляется в отчетах отдельно и не
c) *объединяется, он должен включаться как нераспределенная сверочная статья.*

7. *если суммарная внешняя выручка, распределяемая на отчетные сегменты, составляет менее 75 процентов суммарной консолидированной выручки или выручки компании, дополнительные сегменты должны быть определены в качестве отчетных, даже, несмотря на то, что они не отвечают требованию десятипроцентных порогов, перечисленных в параграфе 35, до тех пор, пока, по крайней мере, 75 процентов суммарной консолидированной выручки или выручки компании не будет включено в отчетные сегменты.*

8. *Десятипроцентные пороги в настоящем Стандарте не призваны быть указанием по определению существенности для любых аспектов финансовой отчетности, кроме отчетных хозяйственных и географических сегментов.*

Ограничивая круг отчетных сегментов теми из них, которые получают

9. большую часть своей выручки от продаж внешним клиентам, настоящий Стандарт не требует определения в качестве отдельных хозяйственных сегментов различных стадий вертикально интегрированных производств. Однако в некоторых отраслях существующая практика состоит в представлении определенных вертикально интегрированных видов деятельности в качестве отдельных хозяйственных сегментов, даже если они не получают существенной выручки от внешних продаж. Например, многие международные нефтяные компании показывают в отчетах свою первичную деятельность (разведку и добычу) и вторичную деятельность (переработку и продажу) в качестве отдельных хозяйственных сегментов, даже если большая часть или вся первичная продукция (сырая нефть) передается внутри компании перерабатывающему контуру компании.

0. Настоящий Стандарт поощряет, но не требует представления в добровольном порядке вертикально интегрированных видов деятельности в качестве отдельных сегментов, с соответствующим описанием, включающим раскрытие основы ценообразования межсегментных передач, в соответствии с требованиями параграфа 75.

1. *Если внутренняя система отчетности компании учитывает вертикально интегрированные виды деятельности как отдельные сегменты, а компания не показывает их во внешних отчетах в качестве хозяйственных сегментов, продающий сегмент должен объединяться в покупающий сегмент(ы) при определении хозяйственных сегментов, подлежащих представлению во внешних отчетах, если только не существует обоснованная причина не делать этого, в случае чего продающий сегмент включался бы в отчет в качестве нераспределенной сверочной статьи.*

2. *Сегмент, определенный в качестве подлежащего представлению в предшествующем периоде, в силу того, что он удовлетворял соответствующие десятипроцентные пороги, должен сохранять свой статус в текущем периоде, несмотря на то, что его доходы, результат и активы больше не превышают десятипроцентных показателей, если управление компании считает, что он сохраняет свою значимость.*

3. *Если сегмент определяется в качестве отчетного в текущем периоде, в силу того, что он удовлетворяет соответствующие десятипроцентные пороги, данные сегмента за предыдущий период, которые представляются для сравнения, должны быть обновлены для отражения нового сегмента как отдельного, даже если тот сегмент не удовлетворял десятипроцентные показатели в предшествующем периоде, если только это не является нецелесообразным с практической точки зрения.*

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА СЕГМЕНТА

4. *Сегментная информация должна подготавливаться в соответствии с учетной политикой, принятой для подготовки и представления финансовой отчетности группы, представляющей консолидированную*

финансовую отчетность, или компании.

5. Существует предположение о том, что учетная политика, избранная директорами и управлением компании при подготовке своих консолидированных финансовых отчетов или общих финансовых отчетов компании, это та политика, которую они считают самой подходящей для целей внешней отчетности. Поскольку цель сегментной информации состоит в том, чтобы помочь пользователям финансовых отчетов лучше понять и принять более обоснованное решение относительно компании в целом, настоящий Стандарт требует использования при подготовке сегментной информации учетной политики избранной директорами и управлением. Однако это не означает, что консолидированная учетная политика или учетная политика компании должна применяться к отчетным сегментам, как если бы сегменты были отдельными отчитываемыми единицами. Подробные вычисления, сделанные при применении конкретной учетной политики на уровне всей компании, могут распределяться на сегменты, если для этого есть объективное основание. Например, расчет пенсий часто делается для всей компании, но общие цифры компании могут распределяться на сегменты на основании данных сегмента о жаловании и демографической ситуации.

6. Настоящий Стандарт не запрещает раскрытие дополнительной сегментной информации, которая подготовлена на основе, отличной от учетной политики, принятой для консолидированных финансовых отчетов или финансовых отчетов компании при условии, что: (а) информация является внутренней и представляется совету директоров и генеральному директору для принятия решений относительно распределения ресурсов на сегмент и оценки его результатов деятельности и (б) основа измерения для этой дополнительной информации четко описана.

7. *Активы, которые совместно используются двумя или более сегментами должны распределяться на сегменты, если и только если их соответствующая выручка и расходы также распределяются на эти сегменты.*

8. Способ, которым статьи активов, обязательств, выручки и расходов распределяются на сегменты, зависит от таких факторов, как характер этих статей, виды деятельности, осуществляемые сегментом, и относительная автономность этого сегмента. Невозможно или нецелесообразно определять одну основу распределения, которая должна приниматься всеми компаниями. Также нецелесообразно принудительно распределять статьи активов, обязательств, выручки и расходов компании, которые относятся одновременно к двум или более сегментам, если единственная основа для этого спорна или трудно понятна. В то же время определения выручки, расходов, активов и обязательств сегмента взаимосвязаны, и получающееся распределение должно быть последовательным. Таким образом, совместно используемые активы распределяются на сегменты,

если и только если их соответствующие выручка и расходы также распределяются на эти сегменты. Например, актив включается в активы сегмента, если и только если соответствующие отчисления на амортизацию вычитаются при измерении результата сегмента.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

9. Параграфы с 50 по 67 определяют раскрытия, необходимые для отчетных сегментов, для первичного формата сегментной отчетности компании. Параграфы с 68 по 72 определяют раскрытия, необходимые для вторичного формата отчетности компании. Компании поощряются к представлению всех первичных сегментных раскрытий, перечисленных в параграфах с 50 по 67 для каждого вторичного отчетного сегмента, хотя параграфы с 68 по 72 требуют значительно меньшего раскрытия на вторичной основе. Параграфы с 74 по 83 затрагивают несколько других вопросов сегментного раскрытия. Приложение В к настоящему Стандарту иллюстрирует применение этих стандартов раскрытия.

Первичный формат отчетности

0. *требования к раскрытию, приведенные в параграфах с 51 по 67 должны применяться к каждому сегменту, подлежащему представлению в отчетах, на основе первичного формата отчетности компании.*

1. [*100] *Компания должна раскрывать сегментную выручку для каждого отчетного сегмента. Выручка сегмента от продаж внешним клиентам и его выручка от операций с другими сегментами должны представляться отдельно.*

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 5. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

2. *Компания должна раскрывать сегментный результат для каждого отчетного сегмента.*

[*Параграф 52А был включен Международным стандартом IFRS 5. [Текст изменений](#)]

3. Если компания может рассчитать чистую прибыль или убыток сегмента, или какой-либо другой показатель рентабельности сегмента, кроме сегментного результата, без использования спорного порядка распределения, то представление таких сумм, с соответствующими пояснениями, в дополнение к сегментному результату, поощряется. Если этот показатель подготавливается на основе, отличающейся от учетной политики, утвержденной для консолидированных финансовых отчетов или финансовых отчетов компании, она будет включать в свои финансовые отчеты четкое описание основы для измерения этого показателя.

4. Примером показателя оценки результатов работы сегмента выше сегментного результата, представленного в отчете о прибылях и убытках, является валовая сумма торговой наценки. Примерами показателей оценки

работы сегмента ниже результата сегмента, представленного в отчете о прибылях и убытках, является прибыль или убыток от основной деятельности (либо до, либо после налогов на прибыль) и чистая прибыль или убыток.

5. *Компания должна раскрывать общую балансовую сумму активов сегмента для каждого отчетного сегмента.*

6. *Компания должна раскрывать сегментные обязательства для каждого отчетного сегмента.*

7. *Компания должна раскрывать суммарные затраты, понесенные в течение периода для приобретения сегментных активов, которые предполагается использовать в течение более чем одного периода (основные средства и нематериальные активы) для каждого сегмента, подлежащего представлению в отчетах. Тогда как это иногда называется приростом основных средств или капитальными затратами, измерение, требуемое этим принципом, должно производиться на основе начисления, а не на кассовой основе.*

8. *Компания должна раскрывать общую сумму расходов, включенную в сегментный результат для амортизации активов сегмента за период для каждого отчетного сегмента.*

9. *Компания поощряется, но не принуждается к раскрытию характера и суммы статей сегментной выручки и расходов, размер, характер или происхождение которых таковы, что их раскрытие имеет значение для объяснения результатов деятельности каждого отчетного сегмента за период.*

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 8. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

0. [IAS 8](#) требует, чтобы „когда статьи выручки или расходов в прибылях или убытках от основной деятельности имеют такой размер, характер или сферу деятельности, что их раскрытие имеет значение для объяснения результатов деятельности компании за период, характер и сумма таких статей должны раскрываться отдельно". [IAS 8](#) предлагает ряд примеров, в том числе частичное списание запасов и основных средств, оценочные обязательства на реструктуризацию, реализация основных средств и долгосрочные инвестиции, прекращенная деятельность, урегулирование судебных споров и возвращения оценочных обязательств. Параграф [59](#) не имеет целью изменить классификацию любой такой статьи выручки или расходов с обычной на чрезвычайную (как определено в стандарте [IAS 8](#)), или изменить измерение таких статей. Раскрытие, которое поощряется данным параграфом, однако меняет уровень, на котором оценивается значимость таких статей для целей раскрытия, с уровня компании до уровня сегмента.

- Компания должна раскрывать для каждого отчетного сегмента*
1. *общую сумму существенных неденежных расходов, кроме амортизации, для которых, согласно параграфу 58, требуется отдельное раскрытие, которые включались в расходы сегмента и, таким образом, вычитались при измерении результата сегмента.*

- [IAS 7](#) требует, чтобы компания представляла отчет о движении денежных средств, который бы отдельно представлял потоки денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. [IAS 7](#) отмечает, что раскрытие информации о движении денежных средств для каждого отчетного хозяйственного и географического сегмента имеет значение для понимания общего финансового положения, ликвидности и потоков денежных средств компании. [IAS 7](#) поощряет раскрытие такой информации. Настоящий Стандарт также поощряет раскрытия потоков денежных средств сегмента, которые поощряются Международным стандартом [IAS 7](#). Кроме того, он поощряет раскрытие существенной неденежной выручки, которая была включена в выручку сегмента и, таким образом, прибавлялись при оценке результата сегмента.

- [*101] *Компания, представляющая раскрытия потоков денежных средств сегмента, которые поощряются стандартом [IAS 7](#), не должна в дополнение к этому раскрывать амортизационные расходы, согласно параграфу 58 или неденежные расходы, согласно параграфу 61.*

- Компания должна раскрывать для каждого отчетного сегмента*
4. *совокупную долю компании в чистой прибыли или убытках ассоциированных компаний, совместных предприятий, или других инвестициях, учтенных согласно методу участия, если практически все операции этих ассоциированных компаний осуществляются в рамках этого одного сегмента.*

- Тогда как в соответствии с предыдущим параграфом раскрывается
5. *одна совокупная сумма, каждая ассоциированная компания, совместная деятельность или другая инвестиция, учтенная по методу участия, оценивается отдельно для того, чтобы определить все ли операции осуществляются в рамках сегмента.*

- Если совокупная доля компании в чистой прибыли или убытках*
6. *ассоциированных компаний, совместных предприятий или других инвестиций, учтенных по методу участия, раскрывается отчетным сегментом, он также должен раскрывать совокупные инвестиции в этих ассоциированных компаниях и совместных предприятиях.*

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 5. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

- Компания должна представлять выверку между информацией,*
7. *раскрытой для отчетных сегментов и совокупной информацией в*

консолидированных финансовых отчетах или финансовых отчетах компании. При представлении выверки выручка сегмента должна сверяться с выручкой компании от внешних клиентов (включая раскрытие суммы выручки компании от внешних клиентов, не включенной в выручку сегмента); результат сегмента должен сверяться с сопоставимым показателем операционной прибыли или убытка компании, а также с чистой прибылью или убытком компании; активы сегмента должны сверяться с активами компании; а обязательства сегмента - с обязательствами компании.

Вторичная сегментная информация

8. Параграфы с 50 по 67 определяют требования к раскрытию, которые должны применяться к каждому сегменту, подлежащему представлению в отчетах, на основании первичного формат отчетности компании. Параграфы 69 по 72 определяют требования к раскрытию, которые должны применяться к каждому сегменту, подлежащему представлению в отчетах на основании вторичного формата отчетности компании, следующим образом:

если первичным форматом отчетности компании являются

а) хозяйственные сегменты, то необходимые требования к раскрытию вторичного формата указываются в параграфе 69;

если первичным форматом отчетности компании являются

б) географические сегменты, основанные на расположении активов (где производится продукция компании или где базируются ее операции по предоставлению услуг), необходимые требования к раскрытию вторичного формата перечислены в параграфах 70 и 71;

если первичным форматом отчетности компании являются

с) географические сегменты, основанные на расположении клиентов (где продается продукция компании или предоставляются услуги), необходимые требования к раскрытию вторичного формата перечислены в параграфах 70 и 72.

9. Если первичным форматом компании для представления сегментной информации являются хозяйственные сегменты, она также должна представлять следующую информацию:

выручка сегмента от внешних клиентов по географическим

а) районам на основе географического расположения ее клиентов, для каждого географического сегмента, чья выручка от продаж внешним клиентам составляет не менее 10 процентов общей выручки компании от продаж всем внешним клиентам;

общую балансовую сумму активов сегмента по географическому

б) расположению активов, для каждого географического сегмента, чьи активы составляют не менее 10 процентов активов всех географических сегментов; и

- [*102] суммарные затраты, понесенные в течение периода на
- с) приобретение активов сегмента, которые предполагается использовать в течение более чем одного периода (основные средства и нематериальные активы) по географическому расположению активов для каждого географического сегмента, чьи активы составляют не менее 10 процентов суммарных активов всех географических сегментов.

Если первичным форматом компании для представления сегментной информации являются географические сегменты (будь то основанные на расположении активов или расположении клиентов), она также должна представлять следующую сегментную информацию для каждого хозяйственного сегмента, чья выручка от продаж внешним клиентам составляет не менее 10 процентов суммарной выручки компании от продаж всем внешним клиентам, или чьи активы составляют не менее 10 процентов суммарных активов всех хозяйственных сегментов:

- а) выручка сегмента от внешних клиентов;

- б) суммарная балансовая сумма активов сегмента; и

- с) суммарные затраты, понесенные в течение периода для приобретения активов сегмента, которые предполагается использовать в течение более чем одного периода (основные средства и нематериальные активы).

1. Если первичным форматом компании для представления сегментной информации являются географические сегменты, которые основываются на расположении активов, и если расположение их клиентов отличается от расположения их активов, тогда компания также должна представлять выручку от продаж внешним клиентам для каждого географического сегмента, основанного на расположении клиентов, выручка которого от продаж внешним клиентам составляет не менее 10 процентов общей выручки компании от продаж всем внешним клиентам.

2. Если первичным форматом компании для представления сегментной информации являются географические сегменты, основанные на расположении клиентов, и если активы компании и ее клиенты располагаются в разных географических районах, тогда компания также должна представлять следующую сегментную информацию для каждого сегмента, основанного на активах, выручка которого от продаж внешним клиентам или сегментные активы составляют не менее 10 процентов соответствующих консолидированных сумм или показателей компании:

общая балансовая сумма активов сегмента по географическому

- а) расположению активов; и

суммарные затраты, понесенные в течение периода для

- б) приобретения активов сегмента, которые предполагается использовать в течение более чем одного периода (основные средства и нематериальные активы).

Иллюстративные раскрытия информации о сегменте

3. Приложение В к настоящему Стандарту представляет демонстрационные раскрытия для первичного и вторичного форматов отчетности, которые требуются настоящим Стандартом.

Прочие вопросы раскрытия

4. Если хозяйственный или географический сегмент, информация о котором представляется совету директоров и генеральному директору, не является сегментом, подлежащим представлению в отчетах, потому что он получает большую часть своей выручки от продаж другим сегментам, но, тем не менее, его выручка от продаж внешним клиентам составляет не менее 10 процентов суммарной выручки компании от продаж всем внешним клиентам, компания должна раскрывать этот факт, и данные о суммах выручки от (а) продаж внешним клиентам и (б) внутренних продаж другим сегментам.

5. При измерении и представлении выручки сегмента от операций с другими сегментами межсегментные передачи должны измеряться на основе, которая фактически используется компанией для определения цены этих передач. Основа ценообразования межсегментных передач и любое изменение в ней должны раскрываться в финансовых отчетах.

6. [*103]Изменения в учетной политике, утвержденные для сегментной отчетности, имеющие существенное влияние на сегментную информацию должны раскрываться, сегментная информация предшествующего периода, представленная для сравнения, должна обновляться, если только это не является практически невозможным. Такое раскрытие должно включать описание характера изменения, причины для него, факт того, что сравнительная информация была обновлена, или что сделать это практически невозможно, и финансовое воздействие изменения, если это поддается обоснованному определению. Если компания изменяет определение своих сегментов, и не обновляет сегментную информацию за предыдущий период, в силу того, что это практически невозможно, тогда для целей сравнения компания должна представить данные по сегменту как для новой, так и для старой основ сегментации в том году, в котором она изменила определение своих сегментов.

[*Параграфы 77-78 были изменены Международным стандартом IAS 8. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

7. Изменения в учетной политике, утвержденные компанией, рассматриваются в Международном стандарте [IAS 8](#). [IAS 8](#) требует, чтобы изменения учетной политики производились, только если они требуются уставом, или органом, устанавливающим бухгалтерские стандарты, или

если изменение обеспечит более точное представление событий и операций в финансовых отчетах компании.

8. Изменения учетной политики, утвержденные на уровне компании, которые влияют на сегментную информацию, рассматриваются в соответствии с Международным стандартом [IAS 8](#). Если только какой-либо новый Международный стандарт финансовой отчетности не предусматривает иного, Международный стандарт [IAS 8](#) требует, чтобы изменение учетной политики применялось ретроспективно, и чтобы информация предыдущего периода обновлялась, если только это не является практически невозможным (основной подход), или чтобы кумулятивная корректировка, возникающая в результате изменения, включалась в определение чистой прибыли или убытка компании за текущий период (допустимый альтернативный подход). Если применяется основной подход, информация предыдущего периода будет обновляться. В случае применения допустимого альтернативного подхода, кумулятивная корректировка, включаемая в определение чистой прибыли или убытка компании за текущий период, включается в результат сегмента, если она является оперативной статьей, которая может быть распределена или обоснованно отнесена на сегменты. В последнем случае [IAS 8](#) может требовать отдельного раскрытия, если ее размер, характер, или сфера действия таковы, что раскрытие имеет значение для объяснения эффективности деятельности компании за период.

9. Некоторые изменения в учетной политике относятся специально к сегментной отчетности. Примерами тому являются изменения в определении сегментов и изменения в основе для распределения выручки и расходов на сегменты. Такие изменения могут иметь существенное влияние на представляемую сегментную информацию, но не изменят совокупную финансовую информацию для компании. Для того чтобы помочь пользователям понять изменения и оценить тенденции, сегментная информация предшествующего периода, которая включается в финансовые отчеты для сравнения, обновляется, если это практически целесообразно, для отражения новой учетной политики.

0. Параграф [75](#) требует, чтобы для сегментной отчетности межсегментные передачи оценивались на основе, фактически используемой компанией для оценки этих передач. Если компания изменяет метод, фактически используемый для оценки межсегментных передач, это не является изменением учетной политики, для которого сегментные данные должны обновляться в соответствии с параграфом [76](#). Однако параграф [75](#) требует раскрытия этого изменения.

1. *Компания должна указать типы товаров и услуг, включенных в каждый отчетный хозяйственный сегмент, и указать состав каждого отчетного географического сегмента, как первичного, так и вторичного, если только это не раскрыто в финансовой отчетности или где-либо в*

финансовом отчете.

2. Для того чтобы оценить влияние таких вопросов как изменения спроса, изменения в цене сырья и материалов или других факторах производства, и разработка альтернативных товаров и процессов в хозяйственном сегменте, необходимо знать виды деятельности, объединенные сегментом. Точно так же для оценки влияния изменений в экономических и политических условиях на риски и нормы прибыли географического сегмента, важно знать состав этого географического сегмента.

3. [*104] Ранее представленные в отчетах сегменты, которые больше не удовлетворяют количественным порогам, не показываются в отчетах отдельно. Они могут не удовлетворять требованиям этих пороговых значений в силу снижения спроса или изменения стратегии управления, или потому, что часть операций сегмента была продана или объединена с другими сегментами. Объяснение причин того, почему ранее представленный в отчетах сегмент больше не показывается в отчетах, могут быть также полезны для подтверждения ожиданий, в отношении сужающихся рынков и изменений в стратегии компании.

Модуль №8 Значение и применение МСБУ № 33 «Прибыль на акцию», МСБУ №21 «Влияние изменений обменных курсов валют»

План лекции:

1. Значение и применение МСБУ № 33 «Прибыль на акцию»
2. Значение и применение МСБУ №21 «Влияние изменений обменных курсов валют»

Ключевые слова и выражения: Антиразводнение, Договор о выпуске акций с отложенным размещением, Акции с отложенным размещением. Разводнение, Обыкновенная акция, Потенциальная обыкновенная акция, Конечный курс, Курсовая разница, Валютный курс, Справедливая стоимость, Иностранная валюта, Зарубежная деятельность, Функциональная валюта, Группа, Денежные статьи, Чистая инвестиция в зарубежную деятельность, Валюта представления, Текущий валютный курс

1. МСБУ № 33 «Прибыль на акцию»

Цель настоящего Стандарта заключается в установлении принципов определения и представления прибыли на акцию, что позволит повысить качество сопоставления результатов деятельности различных организаций в одном и том же отчетном периоде, а также результатов деятельности одной и той же организации в различных отчетных периодах. Несмотря на некоторые недостатки информации о прибыли на акцию, обусловленные различиями в учетной политике, используемой при определении „прибыли“, рассчитанный на основе единой методики знаменатель повышает качество финансовой отчетности. Основным предметом рассмотрения Стандарта является знаменатель в формуле расчета прибыли на акцию.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Следующие термины используются в настоящем Стандарте в указанных значениях:

Антиразводнение - это увеличение прибыли на акцию или уменьшение убытка на акцию, являющееся результатом допущения конвертации конвертируемых инструментов, исполнения опционов или варрантов или выпуска обыкновенных акций после выполнения определенных условий.

Договор о выпуске акций с отложенным размещением - это соглашение о выпуске акций, зависящее от выполнения определенных условий.

Акции с отложенным размещением - это обыкновенные акции, выпускаемые в обмен на небольшое денежное возмещение или без какого-либо, в том числе и денежного возмещения, после выполнения условий, определенных в договоре о выпуске акций с отложенным размещением.

Разводнение - это уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытка на акцию, являющееся результатом допущения конвертации конвертируемых инструментов, исполнения опционов или варрантов или выпуска обыкновенных акций после выполнения определенных условий.

Опционы, варранты и их эквиваленты представляют собой финансовые инструменты, предоставляющие их держателю право на покупку обыкновенных акций.

Обыкновенная акция - это долевой инструмент, имеющий более низкий статус по отношению ко всем другим классам долевых инструментов.

Потенциальная обыкновенная акция - это финансовый инструмент, или другой договор, который может предоставлять его владельцу право собственности на обыкновенные акции.

Опционы на продажу обыкновенных акций представляют собой контракты, предоставляющие держателю такого опциона право на продажу обыкновенных акций по определенной цене в течение определенного периода.

Держатели обыкновенных акций участвуют в распределении прибыли за период только после владельцев других типов акций, таких как привилегированные акции. Организация может иметь несколько классов обыкновенных акций. Держатели обыкновенных акций одного и того же класса имеют равные права на получение дивидендов.

Примерами потенциальных обыкновенных акций, являются:

- a) финансовые обязательства или долевые инструменты, включая привилегированные акции, конвертируемые в обыкновенные акции;
- b) опционы и варранты;
- c) акции, выпускаемые после выполнения условий, предусмотренных договорными соглашениями, например, при покупке предприятия или других активов.

[*146] Термины, определение которых дано в Международном стандарте [IAS 32](#) «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», используются в настоящем Стандарте в значениях, приведенных в параграфах [11IAS 32](#), если не указано иначе. Международный стандарт [IAS 32](#) содержит определения финансового инструмента, финансового обязательства, долевого инструмента и справедливой стоимости, а также рекомендации относительно употребления этих определений.

ОЦЕНКА

Базовая прибыль на акцию

Организация должна производить расчет базовой прибыли на акцию в отношении прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации, и, в случае представления, прибыли или убытка от продолжающейся деятельности, приходящихся на держателей этих акций.

Базовая прибыль на акцию должна рассчитываться путем деления 0. прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций

материнской организации (числитель), на средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении (знаменатель) в течение периода.

- Информация о базовой прибыли на акции представляется с целью
1. определения доли участия каждой обыкновенной акции материнской организации в результатах деятельности организации за отчетный период.

Прибыль

2. *В целях расчета базовой прибыли на акцию, суммы, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации по:*

прибыли или убытку от продолжающейся деятельности,

- a) *приходящихся на материнскую организацию;*

и

- b) *прибыли или убытку, приходящихся на материнскую организацию*

должны приниматься равными суммам, обозначенным в пунктах (a) и (b), скорректированным на посленалоговые суммы дивидендов по привилегированным акциям, на разницы, возникающие после погашения привилегированных акций, и другие аналогичные эффекты привилегированных акций, классифицированных как капитал.

3. Все признанные в течение периода статьи дохода и расхода, относимые на держателей обыкновенных акций материнской организации, включая расходы по налогу и дивиденды по привилегированным акциям, классифицированные в качестве обязательств, принимаются в расчет при определении прибыли или убытка за период, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации (см. Международный стандарт [IAS 1](#) «Представление финансовой отчетности»).

4. Посленалоговая сумма дивидендов по привилегированным акциям, вычитаемая из прибыли или убытка, состоит из:

- a) *посленалоговой суммы любых дивидендов по некумулятивным привилегированным акциям, объявленных за данный период;*

и

- b) *посленалоговой суммы дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям, выплата которой требуется за период, независимо от того, были ли объявлены эти дивиденды, или нет. Сумма дивидендов по привилегированным акциям за период не включает сумму каких-либо дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям за предыдущие периоды, выплаченных или объявленных в течение текущего периода применительно к предшествующим периодам.*

5. Привилегированные акции, предусматривающие низкие начальные дивиденды в счет возмещения скидки, с которой организация продает привилегированные акции, или выплату дивидендов „выше рынка" в более

поздние периоды в счет возмещения надбавки, с которой инвесторы покупают привилегированные акции, иногда называют привилегированными акциями с увеличением ставки. Любая скидка или надбавка при выпуске привилегированных акций с увеличением ставки амортизируется на нераспределенную прибыль с использованием метода эффективной ставки процента и отражается в учете как дивиденд на привилегированную акцию в целях расчета прибыли на акцию.

- [*147] Привилегированные акции могут быть выкуплены в рамках тендерного предложения организации к их держателям. Превышение справедливой стоимости возмещения, выплаченного держателям привилегированных акций, над балансовой стоимостью этих привилегированных акций представляет собой доход в пользу держателей привилегированных акций и вычет из нераспределенной прибыли организации. Эта сумма вычитается при расчете прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации.

7. Досрочная конвертация конвертируемых привилегированных акций может быть стимулирована организацией посредством благоприятных изменений изначальных условий конвертации или выплаты дополнительного возмещения. Превышение справедливой стоимости обыкновенных акций или другого выплаченного возмещения над справедливой стоимостью акций, размещаемых в соответствии с изначальными условиями конвертации, представляет собой доход в пользу держателей привилегированных акций и подлежит вычету при расчете прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации.

8. Любое превышение балансовой стоимости привилегированных акций над справедливой стоимостью возмещения, выплаченного при их погашении, подлежит включению в расчет прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации.

Акции

9. *Для расчета базовой прибыли на акцию количество обыкновенных акций должно равняться средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода.*

0. Использование средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода, отражает вероятность того, что величина акционерного капитала менялась в течение периода в связи с тем, что большее или меньшее количество акций находилось в обращении в разные моменты времени. Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода, равняется количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении на начало периода, скорректированному на количество обыкновенных акций, выкупленных

или размещенных в течение периода, умноженному на взвешенный временной коэффициент. Взвешенный временной коэффициент определяется как частное от деления количества дней, в течение которых акции находятся в обращении, на общее количество дней в отчетном периоде; во многих случаях, при наличии достаточных оснований, допускается приблизительный расчет средневзвешенного показателя.

1. Акции, как правило, включаются в расчет средневзвешенного количества акций в обращении с момента возникновения обязательства по их оплате (обычно с даты их размещения), например:

обыкновенные акции, размещенные путем их оплаты денежными средствами, включаются в расчет с момента возникновения дебиторской задолженности по их оплате;

обыкновенные акции, размещенные в процессе добровольного реинвестирования дивидендов по обыкновенным или привилегированным акциям, включаются в расчет по завершении реинвестирования дивидендов;

обыкновенные акции, размещенные в результате конвертации долгового инструмента в обыкновенные акции, включаются в расчет, начиная со дня прекращения начисления процентов;

обыкновенные акции, размещенные в счет уплаты процентов или основной суммы других финансовых инструментов, включаются в расчет, начиная со дня прекращения начисления процентов;

обыкновенные акции, размещенные в счет исполнения обязательств организации, включаются в расчет, начиная со дня исполнения обязательств;

обыкновенные акции, размещенные в счет уплаты возмещения при приобретении актива, не являющегося денежными средствами, включаются в расчет, начиная со дня признания приобретенного актива в балансе организации;

и

обыкновенные акции, размещенные в счет оплаты услуг, оказанных организацией, включаются в расчет по мере оказания таких услуг.

Момент включения обыкновенных акций в расчет средневзвешенного количества акций в обращении определяется условиями, связанными с их выпуском и размещением. Необходимо должным образом учитывать содержание любого договора, относящегося к размещению акций.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 3. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

[*148] Обыкновенные акции, размещенные в счет частичного

2. возмещения продавцу при объединении предприятий в форме приобретения, включаются в расчет средневзвешенного количества акций с момента приобретения. Это является следствием того, что именно с этого момента покупатель включает результаты деятельности приобретенной стороны в свой отчет о прибылях и убытках. Обыкновенные акции, выпущенные и размещенные при объединении предприятий в форме объединения интересов, включаются в расчет средневзвешенного количества акций для всех представленных периодов. Это происходит потому, что финансовая отчетность объединенной организации составляется таким образом, как если бы объединенная организация существовала всегда. Таким образом, количество обыкновенных акций, использованных для расчета базовой прибыли на акцию при объединении предприятий в форме объединения интересов, равняется общему средневзвешенному количеству акций объединенных организаций, приведенных к единому эквиваленту с акциями той организации, чьи акции остаются в обращении после объединения.

Обыкновенные акции, выпускаемые после конвертации инструмента, подлежащего обязательной конвертации, включаются в расчет базовой прибыли на акцию с даты заключения договора.

4. Акции с отложенным размещением учитываются как находящиеся в обращении и включаются в расчет базовой прибыли на акцию только с даты, на которую выполнены все необходимые условия (т.е. имели место оговоренные события). Акции, выпускаемые только по прошествии времени, не являются акциями с отложенным размещением, поскольку прошествие времени является неизбежным событием.

5. Находящиеся в обращении обыкновенные акции, являющиеся условно возвратными (т.е. которые могут быть изъяты из обращения) не учитываются как находящиеся в обращении и исключаются из расчета базовой прибыли на акцию до даты, с которой они больше не могут быть изъяты из обращения.

6. Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение периода и для всех представленных периодов должно корректироваться с учетом происходящих событий, кроме конвертации потенциальных обыкновенных акций, в результате которых изменение количества обыкновенных акций в обращении происходит без соответствующего изменения в активах.

7. Обыкновенные акции могут выпускаться, или количество обыкновенных акций, находящихся в обращении, может сокращаться, без соответствующего изменения в активах. Примерами этого являются:

а) капитализация или размещение акций на льготных условиях (иногда называемое дивидендом в форме акций);

льготный элемент в любом другом выпуске, например, льготный

- b) элемент в выпуске прав для существующих акционеров;
- c) дробление акций; и
- d) обратное дробление акций (консолидация акций).

8. При капитализации, размещении акций на льготных условиях или при дроблении акций обыкновенные акции размещаются среди существующих акционеров без дополнительного возмещения. Таким образом, количество обыкновенных акций в обращении увеличивается без увеличения активов. Количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до этого события, корректируется с учетом пропорционального изменения в количестве обыкновенных акций, находящихся в обращении, таким образом, как если бы это событие произошло в начале самого раннего из представленных периодов. Например, при размещении акций на льготных условиях две за одну, количество обыкновенных акций, находящихся в обращении до указанного размещения, умножается на коэффициент, равный трем, для получения нового общего количества обыкновенных акций, или на коэффициент, равный двум, для получения количества дополнительных обыкновенных акций.

9. При консолидации обыкновенных акций, как правило, происходит сокращение количества обыкновенных акций в обращении, не сопровождающееся соответствующим сокращением активов. Однако, когда общий эффект состоит в выкупе акций по справедливой стоимости, сокращение количества обыкновенных акций в обращении является результатом соответствующего сокращения активов. Примером этого является консолидация акций в сочетании со специальным дивидендом. Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении за период, в котором осуществляется комбинированная операция, корректируется с учетом сокращения количества обыкновенных акций, начиная с даты признания специального дивиденда.

Разводненная прибыль на акцию

0. *Организация должна производить расчет базовой прибыли на акцию в отношении прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации, и, в случае представления, прибыли или убытка от продолжающейся деятельности, приходящихся на держателей этих акций.*

1. [*149] *Для расчета разводненной прибыли на акцию, организация должна производить корректировку прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации, и средневзвешенного количества акций в обращении на воздействие, оказываемое всеми потенциальными обыкновенными акциями с разводняющим эффектом.*

- Разводненная прибыль на акцию определяется с той же целью, что и базовая прибыль на акцию, а именно: определить долю участия каждой обыкновенной акции в результатах деятельности организации, но с учетом воздействия всех потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом, находившихся в обращении в течение периода. В результате:

прибыль или убыток, приходящиеся на держателей

- a) обыкновенных акций материнской организации, увеличивается на посленалоговую сумму дивидендов и процентов, начисленных в течение периода по потенциальным обыкновенным акциям с разводняющим эффектом, и корректируется с учетом любых изменений в доходах или расходах, которые возникли бы в результате конвертации потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом в обыкновенные акции;

и

средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении

- b) увеличивается на средневзвешенное количество дополнительных обыкновенных акций, которые поступили бы в обращение, если допустить конвертацию всех потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом в обыкновенные акции.

Прибыль

- Для расчета разводненной прибыли на акцию, организация должна
3. производить корректировку прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации, рассчитанных в соответствии с параграфом 12, на посленалоговый эффект:

любых дивидендов или других статей, имеющих отношение к

- a) потенциальным обыкновенным акциям с разводняющим эффектом, вычтенных при получении величины прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации, при расчете в соответствии с параграфом 12;

любых процентов, начисленных за период по потенциальным

- b) обыкновенным акциям с разводняющим эффектом;

и

любых других изменений в доходе или расходах, которые

- c) произошли бы в результате конвертации потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом.

- После конвертации потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные акции, указанные в параграфе статьи 33(a)-(c) больше не возникают. Вместо этого держатели новых обыкновенных акций будут иметь право участвовать в прибыли или убытке, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации. Таким образом, прибыль или убыток, приходящиеся на держателей
- 4.

обыкновенных акций материнской организации и рассчитанные в соответствии с параграфом 12, корректируется на статьи, перечисленные в параграфе 33(а)-(с) и любые связанные с ними налоги. Расходы, относящиеся к потенциальным обыкновенным акциям, включают затраты по сделке и скидки, учитываемые с использованием метода эффективной ставки процента (см. параграф 9 Международного стандарта [IAS 39](#) «Финансовые инструменты - признание и оценка» в редакции 2003 г.).

5. Конвертация потенциальных обыкновенных акций может привести к последующим изменениям в доходах и расходах. Например, уменьшение расходов на выплату процентов, относящихся к потенциальным обыкновенным акциям, и соответствующее увеличение прибыли или уменьшение убытка, может приводить к увеличению расходов, связанных с обязательными планами участия работников в прибыли организации. В целях расчета разводненной прибыли на акцию прибыль или убыток, приходящиеся на держателей обыкновенных акций материнской организации, корректируются с учетом любых таких последующих изменений в доходах или расходах.

Акции

6. *Для расчета разводненной прибыли на акцию количество обыкновенных акций должно равняться их средневзвешенному количеству, рассчитанному в соответствии с параграфами 19 и 26, и средневзвешенному количеству обыкновенных акций, выпускаемых при конвертации всех потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом в обыкновенные акции. Потенциальные обыкновенные акции с разводняющим эффектом должны считаться конвертированными в обыкновенные акции по состоянию на начало периода или по состоянию на дату их выпуска, если она наступила позже.*

7. Потенциальные обыкновенные акции с разводняющим эффектом должны определяться отдельно для каждого представленного периода. Количество потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом в истекшем периоде не является средневзвешенным количеством потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом, включаемых в каждый промежуточный расчет.

8. [*150] Средневзвешенное количество потенциальных обыкновенных акций рассчитывается по состоянию на период, в течение которого они находились в обращении. Потенциальные обыкновенные акции, которые были отозваны или срок действия которых истек в течение отчетного периода, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию в пределах только той части периода, в течение которой они находились в обращении. Потенциальные обыкновенные акции, которые были конвертированы в обыкновенные акции в течение отчетного периода, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию с начала периода до момента конвертации; с момента конвертации полученные обыкновенные акции

включаются в расчет как базовой, так и разводненной прибыли на акцию.

9. Количество обыкновенных акций, выпускаемых при конвертации потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом, определяется условиями выпуска или договора в отношении этих потенциальных обыкновенных акций. При наличии нескольких основ конвертации, расчет производится с применением наиболее выгодных, с точки зрения держателя, потенциальных обыкновенных акций, коэффициента конвертации или цены исполнения.

0. Дочерняя организация, совместная деятельность или ассоциированная организация может эмитировать другим сторонам, нежели материнская организация, предприниматель или инвестор, потенциальные обыкновенные акции, конвертируемые либо в обыкновенные акции дочерней организации, совместной деятельности или ассоциированной организации, либо в обыкновенные акции материнской организации, предпринимателя или инвестора (отчитывающейся организации). Если эти потенциальные обыкновенные акции, конвертируемые в обыкновенные акции дочерней компании, совместной деятельности или ассоциированной компании, имеют разводняющий эффект на базовую прибыль на акцию отчитывающейся организации, они включаются в расчет разводненной прибыли на акцию.

Потенциальные обыкновенные акции с разводняющим эффектом

1. *Потенциальные обыкновенные акции должны учитываться как имеющие разводняющий эффект тогда, и только тогда, когда их конвертация в обыкновенные акции привела бы к снижению прибыли на акцию или увеличению убытка на акцию от продолжающейся деятельности.*

2. Организация использует прибыль или убыток от продолжающейся деятельности, приходящиеся на материнскую организацию в качестве "контрольной цифры" для того, чтобы установить, обладают ли потенциальные обыкновенные акции разводняющим или антиразводняющим эффектом. Прибыль или убыток от продолжающейся деятельности, приходящиеся на материнскую организацию, корректируются в соответствии с параграфом 12 и не включают статьи, относящиеся к прекращаемой деятельности.

3. Потенциальные обыкновенные акции имеют антиразводняющий эффект, в случае, когда их конвертация в обыкновенные акции увеличила бы прибыль на акцию или уменьшила бы убыток на акцию от продолжающейся деятельности. Расчет разводненной прибыли на акцию не предполагает конвертации, исполнения или эмиссии потенциальных обыкновенных акций, которые имели бы антиразводняющий эффект на прибыль на акцию.

При рассмотрении вопроса, имеют ли потенциальные обыкновенные

4. акции разводняющий или антиразводняющий эффект, каждый выпуск или серия потенциальных обыкновенных акций должны рассматриваться отдельно, а не в совокупности с другими. Последовательность, в которой рассматриваются потенциальные обыкновенные акции, может влиять на то, будут ли они иметь разводняющий эффект или нет. Таким образом, для того, чтобы максимизировать разводнение базовой прибыли на акцию, каждый выпуск или серия потенциальных обыкновенных акций, рассматриваются в обратной последовательности от имеющих наибольший разводняющий эффект до имеющих наименьший разводняющий эффект, т.е. потенциальные обыкновенные акции с разводняющим эффектом, обеспечивающие наименьшую „прибыль на дополнительную акцию“, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию раньше, чем акции с более высокой прибылью на дополнительную акцию. Опционы и варранты, как правило, включаются в первую очередь, поскольку они не влияют на числитель формулы расчета.

Опционы, варранты и их эквиваленты

5. *Для целей расчета разводненной прибыли на акцию организация должна принять допущение об исполнении имеющихся у нее опционов с разводняющим эффектом и варрантов. Предполагаемая выручка к получению от этих инструментов должна рассматриваться как полученная от выпуска обыкновенных акций по среднерыночной цене обыкновенных акций в течение периода. Разница между количеством размещенных обыкновенных акций и количеством обыкновенных акций, которые должны были быть размещены по среднерыночной цене обыкновенных акций в течение периода, учитывается как размещение обыкновенных акций без возмещения их стоимости.*

6. Опционы и варранты имеют разводняющий эффект, если их результатом является выпуск обыкновенных акций по цене ниже среднерыночной цены обыкновенных акций в течение периода. Величина разводнения равняется разнице между среднерыночной ценой обыкновенных акций в течение периода и стоимостью и ценой размещения. Таким образом, для того, чтобы рассчитать разводненную прибыль на акцию, потенциальные обыкновенные акции учитываются как состоящие из:

- а) договора на размещение определенного количества обыкновенных акций по их среднерыночной цене в течение периода. Предполагается, что цена, установленная на такие обыкновенные акции является справедливой, и они не считаются разводняющими или антиразводняющими. Они не учитываются при расчете разводненной прибыли на акцию.

- б) [*151] договора на размещение оставшихся обыкновенных акций без возмещения их стоимости. Такого рода обыкновенные акции не приносят никаких поступлений и не оказывают никакого воздействия

на прибыль или убыток, приходящиеся на обыкновенные акции в обращении. Следовательно, такие акции являются разводняющими, и они прибавляются к количеству обыкновенных акций в обращении при расчете разводненной прибыли на акцию.

7. Опционы и варранты имеют разводняющий эффект только в том случае, когда среднерыночная цена обыкновенных акций в течение периода превышает цену исполнения этих опционов или варрантов (т.е. они находятся „в деньгах“). Ранее представленные в отчетности суммы прибыли на акцию не подлежат корректировке задним числом для отражения изменения цен на обыкновенные акции.

8. Опционы на акции для работников с фиксированными или определенными условиями и переданные в долевую собственность обыкновенные акции принимаются в расчет разводненной прибыли на акцию в качестве опционов, даже, несмотря на то, что такая передача не является гарантированной. Они учитываются как находящиеся в обращении на дату предоставления долевых прав. Основанные на результатах деятельности опционы на акции для работников учитываются как акции с отложенным размещением, поскольку их выпуск зависит от выполнения определенных условий помимо прошествия определенного времени.

Конвертируемые инструменты

9. Разводняющий эффект конвертируемых инструментов подлежит отражению в разводненной прибыли на акцию, согласно параграфам 33 и 36.

0. Конвертируемые привилегированные акции имеют антиразводняющий эффект во всех случаях, когда величина дивиденда по таким акциям, объявленного в текущем периоде или накопленного за текущий период на обыкновенную акцию, которая может быть получена путем конвертации, превышает базовую прибыль на акцию. Аналогичным образом, конвертируемый долговой инструмент имеет антиразводняющий эффект во всех случаях, когда начисляемый по нему на обыкновенную акцию процент (без учета налогов и других изменений в доходе или расходе), который может быть получен в результате конвертации, превышает базовую прибыль на акцию.

1. Погашение или вынужденная конвертация конвертируемых привилегированных акций может повлиять только на часть конвертируемых привилегированных акций, находившихся до этого в обращении. В таких случаях любое излишек возмещения, о котором шла речь в параграфе 17, относится на эти акции, погашаемые или конвертируемые в целях выявления наличия или отсутствия разводняющего эффекта у оставшихся привилегированных акций. Погашенные или конвертированные акции рассматриваются отдельно от непогашенных и не конвертированных акций.

Акции с отложенным размещением

2. Как и при расчете базовой прибыли на акцию, обыкновенные акции с отложенным размещением учитываются как находящиеся в обращении и включаются в расчет разводненной прибыли на акцию, если при этом выполнены определенные условия (т.е. произошли оговоренные события). Акции с отложенным размещением включаются в расчет с начала периода (или с даты договора о выпуске акций с отложенным размещением, если он заключен позднее). Если условия не были выполнены, то количество акций с отложенным размещением, включаемых в расчет разводненной прибыли на акцию, основывается на количестве акций, которые были бы выпущены, если бы конец отчетного периода явился бы моментом окончания периода действия соответствующих условий. Пересчет не допускается в случае, если условия не были выполнены по истечению условного периода.

3. Если достижение или поддержание конкретной величины прибыли за период представляет собой условие выпуска акций с отложенным размещением и, если такая величина достигнута на конец отчетного периода, но должна поддерживаться и после его окончания в течение дополнительного периода, то при расчете разводненной прибыли на акцию такие дополнительные обыкновенные акции учитываются как находящиеся в обращении, если имеет место разводняющий эффект. В этом случае расчет разводненной прибыли на акцию основывается на количестве обыкновенных акций, которые были бы выпущены, если бы величина прибыли на конец отчетного периода составляла величину прибыли на конец периода действия соответствующих условий. Поскольку сумма прибыли может изменяться в течение будущих периодов, расчет базовой прибыли на акцию не должен включать в себя такие обыкновенные акции с отложенным размещением до истечения периода действия соответствующих условий, поскольку не все необходимые условия удовлетворены.

4. Количество обыкновенных акций с отложенным размещением может зависеть от будущей рыночной цены на обыкновенные акции. В этом случае, при наличии разводняющего эффекта, расчет разводненной прибыли на акцию основывается на количестве обыкновенных акций, которые были бы выпущены, если бы рыночная цена на конец отчетного периода составляла рыночную цену на конец периода действия соответствующих условий. Если условие основано на среднерыночной цене за период времени, продолжающийся после окончания отчетного периода, то используется средняя величина за истекший период. Поскольку рыночная цена может изменяться в будущем периоде, в расчет базовой прибыли на акцию нельзя включать такие обыкновенные акции с отложенным размещением до истечения периода действия соответствующих условий, поскольку не все необходимые условия

удовлетворены.

- Количество обыкновенных акций с отложенным размещением может
5. зависеть от будущей прибыли и будущих цен на обыкновенные акции. В таких случаях количество обыкновенных акций, включенное в расчет разводненной прибыли на акцию должно основываться на обоих условиях, (т.е. на сумме прибыли по состоянию на текущий момент и на текущей рыночной цене по состоянию на конец отчетного периода). Обыкновенные акции с отложенным размещением не включаются в расчет разводненной прибыли на акцию, если не выполнены оба условия.

- В других случаях количество обыкновенных акций с отложенным
6. размещением зависит от другого условия, нежели сумма прибыли или рыночная цена (например, от открытия определенного количества розничных магазинов). В таких случаях, с учетом предположения о том, что настоящее состояние условия остается неизменным до истечения условного периода, обыкновенные акции с отложенным размещением включаются в расчет разводненной прибыли на акцию с учетом этого состояния на конец отчетного периода.

- Потенциальные обыкновенные акции с отложенным размещением (в
7. отличие от акций, являющихся предметом договора о выпуске акций с отложенным размещением, например, конвертируемые инструменты с отложенным размещением) включаются в расчет разводненной прибыли на акцию как показано ниже:

организация определяет возможность допущения размещения

а) потенциальных обыкновенных акций на основе условий, установленных применительно к их размещению в соответствии с положениями параграфов 52-56, касающимися обыкновенных акций с отложенным размещением;

и

если эти потенциальные обыкновенные акции подлежат

б) отражению в разводненной прибыли на акцию, организация определяет их влияние на расчет разводненной прибыли на акцию, следуя положениям параграфов 45-48 об опционах и варрантах, положениям параграфов 49-51 о конвертируемых инструментах, положениям параграфов 58-61 о контрактах, выплаты по которым могут производиться в обыкновенных акциях или денежных средствах, или другим соответствующим положениям.

Тем не менее, исполнение или конвертация не принимаются во внимание в целях расчета разводненной прибыли на акцию до тех пор, пока не будет допущено исполнение или конвертация аналогичных потенциальных обыкновенных акций в обращении, не являющихся акциями с отложенным размещением.

Контракты, выплаты по которым могут производиться обыкновенными акциями или денежными средствами

8. *Когда организация выпускает контракт, выплаты по которому могут, на ее усмотрение, производиться обыкновенными акциями или денежными средствами, она должна исходить из того, что выплаты по данному контракту будут производиться обыкновенными акциями, а при наличии разводняющего эффекта, возникающие потенциальные обыкновенные акции будут в обязательном порядке включаться в расчет разводненной прибыли на акцию.*

9. *Когда такой контракт используется в учетных целях как актив или обязательство, или включает в себя как долевого компонент, так и компонент обязательства, то организация должна корректировать числитель с учетом всех изменений в прибыли или убытке, которые произошли бы в течение отчетного периода, если бы договор целиком был классифицирован как долевого инструмент. Такая корректировка аналогична корректировкам, которые требуются в соответствии с параграфом 33.*

0. *Применительно к контрактам, выплаты по которым могут, по усмотрению держателя, производиться обыкновенными акциями или денежными средствами, при расчете разводненной прибыли на акцию должна учитываться более значительная степень разводнения выплат в денежных средствах и выплат в акциях.*

1. *Примером контракта, выплаты по которому могут производиться как в обыкновенных акциях, так и в денежных средствах, может являться долговой инструмент, который, по наступлении срока погашения, дает организации неограниченное право производить погашение основной суммы долга денежными средствами, либо своими собственными обыкновенными акциями. Другой примером является выписанный опцион на продажу, который дает держателю выбор между выплатой обыкновенными акциями и выплатой денежными средствами.*

Купленные опционы

2. *Такие договоры, как купленные опционы на продажу и купленные опционы на покупку (т.е. опционы, которыми владеет организация за счет собственных обыкновенных акций) не включаются в расчет разводненной прибыли на акцию, поскольку включение их в расчет может вызвать антиразводняющий эффект. Опцион на продажу исполняется только в том случае, если цена его исполнения выше рыночной цены, а опцион на покупку - если цена его исполнения ниже рыночной цены.*

Выписанные опционы на продажу

3. *Контракты, условия которых требуют от организации выкупа собственных акций, например, выписанные опционы на продажу и форвардные контракты купли-продажи, отражаются в расчете разводненной прибыли на акцию в том случае, если они имеют*

разводняющий эффект. Если в течение периода эти контракты находятся „в деньгах“ (т.е. когда цена исполнения опциона выше среднерыночной цены за период), то потенциальный разводняющий эффект, оказываемый на прибыль на акцию, должен рассчитываться следующим образом:

предполагается, что на начало периода будет размещено

a) количество обыкновенных акций (по среднерыночной цене за период), достаточное для того, чтобы поднять доходы до уровня, необходимого для выполнения контракта;

[*153]предполагается, что доходы от размещения акций

b) используются для выполнения контракта (т.е. для выкупа обыкновенных акций);

и

дополнительные обыкновенные акции (разность между

c) количеством предположительно размещенных обыкновенных акций и количеством обыкновенных акций, полученных в результате выполнения контракта) подлежат включению в расчет разводненной прибыли на акцию.

ОБРАТНЫЕ КОРРЕКТИРОВКИ

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 3. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

4. Если количество обращающихся обыкновенных акций или потенциальных обыкновенных акций увеличивается в результате капитализации, размещения на льготных условиях или дробления, или уменьшается в результате консолидации, то расчет базовой и разводненной прибыли на акцию для всех представленных периодов подлежит обратной корректировке. Если эти изменения происходят после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, то при расчете на акцию для них и любых форм финансовой отчетности за предшествующие периоды необходимо исходить из нового количества акций. Когда расчет прибыли на акцию отражает такого рода изменения в количестве акций, этот факт подлежит раскрытию в обязательном порядке. Кроме того, базовая и разводненная прибыль на акцию для всех представленных периодов должна корректироваться с учетом:

последствий ошибок и корректировок, возникающих вследствие

a) изменений в учетной политике и принимаемых в расчет ретроспективно;

и

эффекта объединения предприятий в форме объединения

b) интересов.

- При изменении в допущениях, использованных при расчете прибыли на акцию или при конвертации потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные акции, организация не осуществляет пересчет разводненной прибыли на акцию ни за один из представленных предшествующих периодов.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ

6. Организация обязана представлять в отчете о прибылях и убытках суммы базовой и разводненной прибыли на акцию в отношении прибыли или убытка от продолжающейся деятельности, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации, а также в отношении прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской организации за отчетный период по каждому классу обыкновенных акций, если они имеют различные права на участие в чистой прибыли за период. Организация должна представлять информацию о базовой и разводненной прибыли на акцию с одинаковой точностью для всех представленных периодов.

7. Прибыль на акцию должна представляться для каждого периода, по которому представляется отчет о прибылях и убытках. Если данные о разводненной прибыли на акцию представлены хотя бы для одного периода, то они должны быть представлены для всех указанных периодов, даже если разводненная и базовая прибыль на акцию равны между собой. Если базовая и разводненная прибыль равны, одна и та же сумма может быть записана дважды в одной строке отчета о прибылях и убытках.

8. Организация, представляющая данные о прекращаемой деятельности, должна раскрывать суммы базовой и разводненной прибыли на акцию либо в отчете о прибылях и убытках, либо в примечаниях к финансовой отчетности.

9. Организация обязана представлять данные о базовой и разводненной прибыли на акцию, даже если эти суммы имеют отрицательное значение (т.е. имеет место убыток на акцию).

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

0. Организация должна раскрывать следующую информацию:

а) величины, использованные в качестве числителей в формуле расчета базовой и разводненной прибыли на акцию, и сверку этих величин с приходящимися на материнскую организацию прибылью или убытком за период. В данных по сверке должен указываться индивидуальный эффект каждого класса инструментов, влияющего на прибыль на акцию.

б) средневзвешенное количество обыкновенных акций, использованное в качестве знаменателей в формулах расчета базовой и разводненной прибыли на акцию, а также взаимную сверку этих

знаменателей. В данных по сверке должен указываться индивидуальный эффект каждого класса инструментов, влияющего на прибыль на акцию.

- [*154]инструменты (в том числе акции с отложенным размещением), которые в будущем могут иметь разводняющий эффект на прибыль на акцию, но которые не были включены в расчет разводненной прибыли на акцию по причине того, что на представляемый период (периоды) они имели антиразводняющий эффект.

- описание операций, осуществляемых с обыкновенными акциями или потенциальными обыкновенными акциями, кроме учитываемых в соответствии с параграфом 64, которые происходят после отчетной даты и которые привели бы к значительному изменению количества обыкновенных акций или потенциальных обыкновенных акций, находящихся в обращении по состоянию на конец периода, если бы такие операции произошли до конца отчетного периода.

1. Примеры операций в параграфе 70(d) включают:

- a) размещение акций с их оплатой денежными средствами;
- b) размещение акций в случае использования выручки от их размещения на выплату долга или выкуп находящихся в обращении на отчетную дату привилегированных акций;
- c) выкуп обыкновенных акций, находящихся в обращении;
- d) конвертация или реализация находящихся в обращении на отчетную дату потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные акции;
- e) и выпуск опционов, warrants или конвертируемых инструментов;
- f) обеспечение условий, которые имели бы результатом выпуск акций с отложенным размещением.

Корректировка суммы прибыли на акцию с учетом этих операций, происходящих после отчетной даты, не производится, поскольку они не влияют на величину капитала, использованного для получения прибыли или убытка за период.

2. Финансовые инструменты и другие контракты, в результате которых возникают права на конвертацию в обыкновенные акции, могут содержать условия, которые влияют на оценку базовой и разводненной прибыли на акцию. Эти условия могут определять, имеют ли потенциальные обыкновенные акции разводняющий эффект или нет, и, если имеют, их

воздействие на средневзвешенное количество акций в обращении и любые последующие корректировки прибыли или убытка, причитающихся держателям обыкновенных акций. Раскрытие условий этих финансовых инструментов и других контрактов поощряется настоящим Стандартом, если не оговорено иное (см. Международный стандарт [IAS 32](#)).

3. *Если в дополнение к информации о базовой и разводненной прибыли на акцию организация раскрывает данные о прибыли на акцию, используя при этом статью отчета о прибылях и убытках, отличную от требуемой данным Стандартом, такие данные должны рассчитываться с помощью средневзвешенного количества обыкновенных акций, определенного в соответствии с настоящим Стандартом. Суммы базовой и разводненной прибыли на акцию, имеющие отношение к этой статье, должны раскрываться с одинаковой точностью и представляться в примечаниях к финансовой отчетности. Организация должна показать, на основании каких данных рассчитывались числители в формулах, в том числе, рассчитывались ли суммы на акцию до или после уплаты налогов. Если используется компонент отчета о прибылях и убытках, не представленный линейной статьей в отчете о прибылях и убытках, необходимо представить сверку между использованным компонентом и соответствующей линейной статьей отчета о прибылях и убытках.*

2. МСБУ №21 «Влияние изменений обменных курсов валют»

Компания может вести деятельность, связанную с иностранной валютой, двумя способами. Она может совершать сделки в иностранной валюте или осуществлять зарубежную деятельность. Наряду с этим, в своей финансовой отчетности организация может представлять данные в иностранной валюте. Цель настоящего Стандарта состоит в установлении порядка отражения операций в иностранной валюте и зарубежной деятельности в финансовой отчетности организации, а также пересчета показателей финансовой отчетности в валюту представления.

[*98] Основные вопросы заключаются в том, какой обменный курс (курсы) использовать, и каким образом отражать в финансовой отчетности последствия изменений обменных курсов.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

*Настоящий стандарт подлежит применению:*¹

- а) *при учете операций и остатков в иностранной валюте, кроме тех производных операций и остатков, которые находятся в сфере применения Международного стандарта [IAS 39](#) «Финансовые инструменты - признание и оценка»;*

при пересчете результатов и финансовых показателей
б) зарубежной деятельности, включенных в финансовую отчетность организации методами консолидации, пропорциональной консолидации или учета по долевному участию;

и

при пересчете результатов и финансовых показателей
с) организации в валюту представления.

Ко многим валютным производным инструментам применяется [IAS 39](#), и, соответственно такие инструменты исключаются из сферы применения настоящего Стандарта. С другой стороны, те валютные производные инструменты, которые находятся вне сферы применения стандарта [IAS 39](#) (например, некоторые валютные производные инструменты, встроенные в другие контракты), подпадают под действие настоящего Стандарта. Кроме того, настоящий Стандарт применяется, когда организация производит пересчет относящихся к производным инструментам сумм из своей функциональной валюты в свою валюту представления.

Настоящий Стандарт не применяется к учету хеджирования статей в иностранной валюте, в том числе хеджирования чистых инвестиций в зарубежную деятельность. [IAS 39](#) применяется к учету хеджирования.

Настоящий Стандарт применяется при представлении финансовой отчетности организации в иностранной валюте и устанавливает требования, согласно которым финансовая отчетность в ее окончательном виде должна соответствовать Международным стандартам финансовой отчетности. Применительно к пересчетам финансовой информации в иностранную валюту, не отвечающим этим требованиям, настоящий Стандарт определяет, какая информация подлежит раскрытию.

Настоящий Стандарт не касается представления в отчете о движении денежных средств тех денежных потоков, которые возникают в результате операций в иностранной валюте или пересчета денежных потоков от зарубежной деятельности (см. [IAS 7](#) «Отчеты о движении денежных средств»).

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Следующие термины используются в настоящем Стандарте в указанных значениях:

Конечный курс - текущий валютный курс на отчетную дату.

Курсовая разница - разница, возникающая в результате пересчета одинакового количества единиц одной валюты в другую валюту по другим валютным курсам.

Валютный курс - коэффициент обмена одной валюты на другую.

Справедливая стоимость - та сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо

осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

Иностранная валюта - валюта, отличная от функциональной валюты организации.

Зарубежная деятельность - организация, являющаяся дочерней, ассоциированной, совместной организацией или филиалом отчитывающейся организации, деятельность которой базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличной от страны или валюты отчитывающейся организации.

[*99] *Функциональная валюта* - валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность.

Группа - материнская организация со всеми ее дочерними организациями.

Денежные статьи - имеющиеся единицы валюты, активы и обязательства к получению или выплате в фиксированных или определенных суммах единиц валюты.

Чистая инвестиция в зарубежную деятельность - величина доли отчитывающейся организации в чистых активах этой деятельности.

Валюта представления - валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

Текущий валютный курс - обменный курс для немедленных расчетов.

Уточнения определений

Функциональная валюта

Основной экономической средой, в которой осуществляет свою деятельность организация, как правило, является та среда, в которой она генерирует и расходует основную часть своих денежных средств. При определении своей функциональной валюты организация принимает во внимание следующие факторы:

а) валюту:

которая оказывает основное влияние на продажные цены
i) товаров и услуг (такой валютой часто является та, в которой выражаются продажные цены товаров и услуг и производятся расчеты по ним);

и

валюту страны, конкурентные силы и конкурентные правила
ii) которой в основном определяют формирование цен на товары и услуги, производимые организацией.

валюту, которая оказывает основное влияние на трудовые,
b) материальные и другие затраты, связанные с поставкой товаров или услуг (такой валютой часто является валюта, в которой выражаются и погашаются такие затраты).

Нижеперечисленные факторы также могут служить признаками

0. функциональной валюты организации:

она является валютой, в которой выражаются средства,
а) генерируемые в процессе финансовой деятельности (т.е. эмиссии долговых и долевого инструментов).

она является валютой, в которой организация обычно оставляет у
б) себя поступления от операционной деятельности.

1. Существует еще ряд факторов, принимаемых во внимание при определении функциональной валюты зарубежной деятельности и отождествлении функциональной валюты с той, которую использует отчитывающаяся организация (в данном контексте отчитывающейся организацией является организация, которая осуществляет зарубежную деятельность через свою дочернюю организацию, филиал, ассоциированную организацию или совместную деятельность):

осуществляется ли такая зарубежная деятельность как
а) продолжение деятельности отчитывающейся организации, а не деятельность, которой предоставлена определенной степень автономности. Примером первого случая является ситуация, в которой организация, осуществляющая зарубежную деятельность, только продает товары, получаемые по импорту от отчитывающейся организации, и переводит ей выручку. Примером второго случая является ситуация, в которой осуществляющая зарубежную деятельность организация аккумулирует денежные средства и другие денежные статьи, несет расходы, генерирует доход и производит заимствования преимущественно в своей местной валюте.

составляют ли операции с отчитывающейся организацией
б) значительную или незначительную долю в деятельности организации, осуществляющей операции за рубежом.

оказывают ли поступающие от зарубежной деятельности потоки
с) денежных средств прямое воздействие на денежные потоки отчитывающейся организации, и могут ли они без задержки переводиться на ее счета.

достаточно ли генерируемые зарубежной деятельностью потоки
д) денежных средств для обслуживания существующих и, как правило, ожидаемых долговых обязательств, без предоставления денежных средств со стороны отчитывающейся организации.

2. [*100] Когда вышеперечисленные индикаторы носят неоднозначный характер, а функциональная валюта не очевидна, руководство организации, исходя из собственного опыта, определяет такую функциональную валюту, которая наиболее точно представляет экономические эффекты основообразующих операций, событий и условий. В рамках такого подхода руководство организации отдает приоритет основным индикаторам, сформулированным в параграфе 9, а уже затем

рассматривает индикаторы, предусмотренные параграфами 10 и 11, призванные обеспечить дополнительные косвенные свидетельства того, какая валюта должна быть выбрана в качестве функциональной валюты организации.

3. Функциональная валюта организации отражает те основообразующие операции, события и условия, которые имеют к ней отношение. Соответственно, будучи определенной, функциональная валюта не подлежит замене на другую валюту, кроме случаев, когда имеют место изменения в упомянутых выше операциях, событиях и условиях.

4. Если функциональной валютой является валюта, используемая в условиях гиперинфляционной экономики, то финансовая отчетность организации подлежит пересчету в соответствии с Международным стандартом [IAS 29](#), «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции». Организация не может избежать предусмотренного Международным стандартом [IAS 29](#) пересчета, например, приняв в качестве своей функциональной валюты другую валюту, нежели та, которая должна определяться в соответствии с настоящим Стандартом (например, функциональную валюту своей материнской организации).

Чистая инвестиция в зарубежную деятельность

5. Компания может иметь денежную статью, подлежащую получению от зарубежной деятельности или выплате ей. Статья, расчет по которой в обозримом будущем не предполагается, является, по существу, частью чистой инвестиции организации в эту зарубежную деятельность, и должна отражаться в учете в соответствии с параграфами 32 и 33. Такие денежные статьи могут включать долгосрочную дебиторскую задолженность или ссуды. Они не включают в себя дебиторскую или кредиторскую задолженность, связанную с основной деятельностью.

Денежные статьи

6. Главной характеристикой денежной статьи является право на получение (или обязательство по предоставлению) фиксированного или определенного количества единиц валюты. Примерами этого являются: пенсии и другие пособия работникам, подлежащие выплате наличными деньгами; обязательства, подлежащие погашению в денежной форме; денежные дивиденды, признанные в качестве обязательства. Аналогичным образом, контракт на получение (или предоставление) нефиксированного количества собственных долевых инструментов организации или нефиксированной суммы активов, по условиям которого подлежащая получению (или предоставлению) справедливая стоимость равняется фиксированному или определенному количеству единиц валюты, представляет собой денежную статью. И, наоборот, основной отличительной чертой неденежной статьи является отсутствие права на получение (или обязательства по предоставлению) фиксированного или определенного количества единиц валюты. Примерами этого являются:

предоплата товаров и услуг (например, арендная плата, выплаченная авансом); деловая репутация; нематериальные активы; запасы; основные средства; а также обязательства, подлежащие урегулированию путем предоставления неденежного актива.

КРАТКОЕ ИЗЛОЖЕНИЕ ПОДХОДА, ТРЕБУЕМОГО НАСТОЯЩИМ СТАНДАРТОМ

- При составлении финансовой отчетности, каждая организация, будь то отдельная организация, организация, имеющая зарубежную деятельность (например, материнская) или организация, осуществляющая зарубежную деятельность (например, дочерняя организация или филиал) - определяет свою функциональную валюту в соответствии с параграфами 9-14. Организация производит пересчет статей в иностранной валюте в свою функциональную валюту и отражает последствия такого пересчета в финансовой отчетности в соответствии с параграфами 20-37 и 50.

- Многие отчитывающиеся организации состоят из ряда отдельных организаций (например, группа, состоящая из материнской организации и одной или нескольких дочерних организаций). Организации различного типа (в том числе и в составе групп) могут иметь инвестиции в ассоциированные организации или совместную деятельность. У них также могут быть филиалы. Необходимо, чтобы результаты и финансовые показатели каждой отдельно взятой организации в составе отчитывающейся организации, пересчитывались в ту валюту, в которой эта отчитывающаяся организация представляет свою финансовую отчетность. Согласно настоящему Стандарту, любая валюта (или валюты) может использоваться в качестве валюты представления отчитывающейся организации. Результаты и финансовые показатели любой отдельно взятой организации в составе отчитывающейся организации, чья функциональная валюта отличается от валюты представления, подлежат пересчету в соответствии с параграфами 38-50.

- Кроме того, согласно настоящему Стандарту, отдельная организация, составляющая финансовую отчетность, или организация, составляющая финансовую отчетность в соответствии с Международным стандартом [IAS 27](#), «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», вправе представлять такую отчетность в любой валюте (или валютах). Если организация использует валюту представления, отличающуюся от ее функциональной валюты, то ее результаты и финансовые показатели также пересчитываются в валюту представления в соответствии с параграфами 38-50.

[*101]

ОТРАЖЕНИЕ В ФУНКЦИОНАЛЬНОЙ ВАЛЮТЕ ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

Первоначальное признание

Валютная операция - это операция, деноминированная в иностранной

0. валюте, или требующая расчета в ней, включая операции, возникающие, когда организация:

покупает или продает товары или услуги, цены которых указаны
а) в иностранной валюте;

одалживает или занимает средства, когда суммы к погашению
b) или к получению указываются в иностранной валюте;

или

каким-либо другим образом приобретает или реализует активы,
c) или принимает на себя или погашает обязательства, выраженные в иностранной валюте.

1. При первичном признании в функциональной валюте операция в иностранной валюте должна учитываться путем применения к сумме в иностранной валюте текущего валютного курса между функциональной валютой и иностранной валютой на дату осуществления операции.

2. Датой операции является дата, на которую впервые констатируется соответствие данной операции критериям признания, предусмотренным Международными стандартами финансовой отчетности. Часто, по практическим соображениям, используется обменный курс, который приблизительно равен фактическому курсу на день совершения операции, например, средний курс за неделю или за месяц может использоваться для всех операций в иностранной валюте, осуществленных в этом периоде. Однако, в случае значительных колебаний обменных курсов, использование среднего курса за период представляется нецелесообразным.

Отчетность на последующие отчетные даты

3. На каждую отчетную дату:

денежные статьи в иностранной валюте подлежат пересчету с
a) использованием конечного курса;

неденежные статьи в иностранной валюте, учтенные по
b) исторической стоимости, подлежат пересчету по обменному курсу на дату осуществления операции;

и

неденежные статьи в иностранной валюте, оцененные по
c) справедливой стоимости, подлежат пересчету по обменным курсам, действовавшим на дату определения справедливой стоимости.

4. Балансовая стоимость статьи определяется с учетом положений других применимых Стандартов. Например, основные средства могут оцениваться по справедливой стоимости или исторической стоимости в соответствии с Международным стандартом [IAS 16](#), «Основные средства». Вне зависимости от того, определялась ли балансовая стоимость на основе

исторической стоимости или на основе справедливой стоимости, если эта стоимость определена в иностранной валюте, она подлежит последующему пересчету в функциональную валюту, в соответствии с настоящим Стандартом.

5. Балансовая стоимость некоторых статей определяется путем сопоставления двух или более величин. Например, балансовая стоимость запасов представляет собой наименьшую величину из себестоимости и возможной чистой стоимости продаж, в соответствии с Международным стандартом [IAS 2](#), «Запасы». Аналогичным образом, согласно Международному стандарту [IAS 36](#), «Обесценение активов», балансовая стоимость актива, в отношении которого выявлены признаки обесценения, представляет собой наименьшую величину из его балансовой стоимости до принятия в расчет возможных убытков от обесценения и его возмещаемой суммы. Когда такой актив является неденежным активом и оценивается в иностранной валюте, его балансовая стоимость определяется путем сопоставления:

себестоимости, либо балансовой стоимости, пересчитанной по

а) обменному курсу на дату определения этой величины (т.е. по курсу на дату операции со статьей, оцененной по исторической стоимости);

и

возможной чистой стоимости продаж, либо возмещаемой суммы,

б) пересчитанной по обменному курсу на дату определения этой величины (например, по конечному курсу на отчетную дату).

[*102] Результат такого сопоставления может выразиться в том, что убыток от обесценения будет признан в функциональной валюте, но не будет признан в иностранной валюте, или наоборот.

- При наличии нескольких обменных курсов используется тот из них,
- б. по которому могли бы производиться расчеты по денежным потокам данной операции или сальдо по счету, если бы эти денежные потоки возникли на дату оценки. Если временно отсутствует возможность обмена между двумя валютами, в качестве обменного курса используется первый последующий курс, по которому может быть совершен обмен.

Признание курсовых разниц

- Как отмечено в параграфе 3, Международный стандарт [IAS 39](#)
7. применяется к учету хеджирования статей в иностранной валюте. Применение учета хеджирования требует, чтобы учет некоторых курсовых разниц производился организацией иначе, чем учет курсовых разниц в соответствии с требованиями настоящего Стандарта. Так, [IAS 39](#) требует, чтобы курсовые разницы по неденежным статьям, которые могут служить инструментами хеджирования денежных потоков, первоначально отражались в капитале, при условии эффективности хеджирования.

Курсовые разницы, возникающие при расчете по денежным статьям

8. *или при пересчете денежных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они пересчитывались при первоначальном признании в течение отчетного периода или в предыдущей финансовой отчетности, подлежат признанию в прибыли или убытке в том периоде, в котором они возникают, кроме случая, описанного в параграфе 32.*

9. Когда денежные статьи возникают в связи с операцией в иностранной валюте и происходит изменение в обменном курсе в период между датой операции и датой расчетов, появляется курсовая разница. Когда операция и расчет по ней осуществляются в течение одного и того же учетного периода, то курсовая разница признается в этом периоде. Однако, когда расчет по операции производится в периоде, следующем за периодом ее осуществления, курсовая разница, признаваемая в каждом промежуточном периоде вплоть до даты расчета, определяется изменением обменных курсов в течение каждого периода.

0. *Когда прибыль или убыток по неденежной статье признается непосредственно в капитале, любой валютный компонент такой прибыли или такого убытка подлежит признанию непосредственно в капитале. И, наоборот, когда прибыль или убыток по неденежной статье признан в прибыли или убытке, любой валютный компонент этой прибыли или этого убытка подлежит признанию в качестве прибыли или убытка.*

1. Другие Стандарты требуют признания некоторых прибылей и убытков непосредственно в капитале. Так, согласно Международному стандарту [IAS 16](#), некоторые прибыли и убытки, возникающие в результате переоценки основных средств, в обязательном порядке подлежат признанию непосредственно в капитале. Когда такой актив учитывается в иностранной валюте, то, согласно параграфу 23(с) настоящего Стандарта, переоцененная стоимость подлежит пересчету по курсу, действующему на дату определения этой стоимости, в результате чего возникает курсовая разница, которая тоже признается в капитале.

2. *Курсовые разницы, возникающие по денежной статье, составляющей долю чистой инвестиции отчитывающейся организации в зарубежную деятельность (см. параграф 15), подлежат признанию в прибыли или убытке в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации, либо индивидуальной финансовой отчетности зарубежной деятельности, применительно к конкретным обстоятельствам. В финансовой отчетности, которая охватывает зарубежную деятельность и отчитывающуюся компанию (например, в консолидированной финансовой отчетности, когда зарубежная деятельность осуществляется дочерней организацией), такие курсовые разницы должны первоначально признаваться в отдельном компоненте капитала, а также в прибыли или убытке по выбытию чистой инвестиции, согласно параграфу 48.*

Когда денежная статья составляет долю чистой инвестиции

3. отчитывающейся организации в зарубежную деятельность и деноминирована в функциональной валюте отчитывающейся организации, в индивидуальной финансовой отчетности организации, осуществляющей зарубежную деятельность, возникает курсовая разница, согласно параграфу 28. Аналогичным образом, если такая статья деноминирована в функциональной валюте организации, осуществляющей зарубежную деятельность, то, согласно параграфу 28, курсовая разница возникает в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации. Такие курсовые разницы переклассифицируются в отдельный компонент капитала в финансовой отчетности, охватывающей и зарубежную деятельность, и отчитывающуюся организацию (т.е. финансовой отчетности, в которой зарубежная деятельность консолидирована, пропорционально консолидирована или отражена с использованием метода учета по долевого участию). Однако, денежная статья, составляющая долю чистой инвестиции отчитывающейся организации в зарубежную деятельность, может быть деноминирована в валюте, отличной от функциональной валюты отчитывающейся организации или зарубежной деятельности. Курсовые разницы, возникающие при пересчете денежной статьи в функциональную валюту отчитывающейся организации и зарубежной деятельности, не переклассифицируются в отдельный компонент капитала в финансовой отчетности, охватывающей зарубежную деятельность и отчитывающуюся организацию (т.е. они по-прежнему признаются в прибыли или убытке).

- [*103] Если организация ведет бухгалтерский учет и записи в валюте, отличающейся от ее функциональной валюты, то, на время составления этой организацией своей финансовой отчетности, все суммы пересчитываются в эту функциональную валюту, согласно параграфам 20-26. В результате получаются те же суммы в функциональной валюте, которые получились бы при первоначальном учете этих статей в функциональной валюте. Например, денежные статьи пересчитываются в функциональную валюту по конечному курсу, а неденежные статьи, учтенные по исторической стоимости, пересчитываются по курсу на дату осуществления операции, которая завершилась их признанием.

Смена функциональной валюты

5. При смене своей функциональной валюты организация должна прибегать к процедурам пересчета, применимым к новой функциональной валюте на перспективной основе, начиная с даты перехода на другую валюту.

6. Как отмечается в параграфе 13, функциональная валюта организации отражает основообразующие операции, события и условия, касающиеся данной организации. Соответственно, после определения функциональной валюты, она может быть заменена другой валютой только в том случае, если произошло изменение в таких основообразующих операциях, события

и условиях. Например, смена валюты, влияющая главным образом на продажные цены товаров и услуг, могут привести к смене функциональной валюты организации.

7. Последствия смены функциональной валюты отражаются в учете на перспективной основе. Иными словами, организация производит пересчет всех статей в новую функциональную валюту по курсу, существующему на дату смены валюты. Полученные в результате пересчета неденежных статей суммы отражаются в учете по их исторической стоимости. Возникшие при пересчете финансовой отчетности о зарубежной деятельности курсовые разницы, ранее признанные в капитале, в соответствии с параграфами 32 и 39(с), не подлежат признанию в прибыли или убытке до выбытия данной деятельности.

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ВАЛЮТЫ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ, ОТЛИЧНОЙ ОТ ФУНКЦИОНАЛЬНОЙ ВАЛЮТЫ

Пересчет в валюту представления

8. Организация может представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (или валютах). Если валюта представления отличается от функциональной валюты организации, она производит пересчет своих результатов и финансовых показателей в валюту представления. Например, когда в состав группы входят отдельные организации, использующие разные функциональные валюты, результаты и финансовые показатели каждой из этих организаций выражаются в общей для всех валюте, что позволяет представить консолидированную финансовую отчетность.

9. *Результаты и финансовые показатели организации, чья функциональная валюта не является валютой гиперинфляционной экономики, подлежат пересчету в другую валюту представления с использованием следующих процедур:*

активы и обязательства по каждому представленному балансу
а) *(т.е. включая сравнительные данные) подлежат пересчету по конечному курсу на дату представления такого баланса;*

доход и расходы по каждому отчету о прибылях и убытках (т.е. включая сравнительные данные) подлежат пересчету по курсам на даты осуществления операций;

и

все возникшие курсовые разницы подлежат признанию в
с) *качестве отдельного компонента капитала.*

0. По практическим соображениям, курс, приблизительно равный обменным курсам на даты осуществления операций, например, средний курс за период, часто используется для пересчета статей дохода и расхода. Однако, в случае значительных колебаний обменных курсов, использование среднего курса за период представляется

нецелесообразным.

Курсовые разницы, о которых идет речь в параграфе 39(с), возникают

1. в результате:

пересчета дохода и расхода по обменным курсам на дату
а) осуществления этих операций, а активов и обязательств - по
конечному курсу. Такие курсовые разницы возникают по статьям
дохода и расхода, признанным как в прибыли или убытке, так и
непосредственно в капитале.

[*104] пересчета чистых активов на начало периода по конечному

б) курсу, отличающемуся от предыдущего конечного курса.

Эти курсовые разницы не подлежат признанию в прибыли или убытке, поскольку изменения курсовых разниц оказывают незначительное воздействие, или вообще не влияют, на текущие и будущие потоки денежных средств по операциям. Когда курсовые разницы относятся к зарубежной деятельности, которая консолидирована, но находится в неполной собственности, накопленные курсовые разницы, возникающие при пересчете и относимые на доли меньшинства, распределяются и признаются как часть доли меньшинства в консолидированном балансе.

Результаты и финансовые показатели организации, чья

2. *функциональная валюта является валютой гиперинфляционной экономики, подлежат пересчету в другую валюту представления с использованием следующих процедур:*

все суммы (т.е. активы, обязательства, долевые инструменты,

а) *доход и расходы, включая сравнительные данные) подлежат пересчету по конечному курсу на самую последнюю отчетную дату, однако,*

когда суммы пересчитываются в валюту негиперинфляционной

б) *экономики, в качестве сравнительных сумм надлежит в обязательном порядке использовать те, которые в соответствующей финансовой отчетности за предыдущий год были представлены как относящиеся к текущему году (т.е. не скорректированные на последующие изменения в уровне цен или последующие изменения обменных курсов).*

Когда функциональной валютой организации является валюта

3. *гиперинфляционной экономики, организация должна произвести пересчет своей финансовой отчетности в соответствии с Международным стандартом IAS 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» прежде, чем применять метод пересчета, предусмотренный параграфом 42, за исключением сравнительных сумм, которые подлежат пересчету в валюту негиперинфляционной экономики (см. параграф 42(b)). Когда экономика перестает быть гиперинфляционной, и организация больше не производит пересчет своей*

финансовой отчетности в соответствии с Международным стандартом [IAS 29](#), то в качестве исторической стоимости для пересчета в валюту представления она должна использовать суммы, пересчитанные на уровень цен, действительных на дату, на которую организация прекратила пересчет своей финансовой отчетности.

Пересчет финансовой отчетности о зарубежной деятельности

4. Параграфы [45-47](#) применяются наряду с параграфами [38-43](#), когда результаты и финансовые показатели зарубежной деятельности пересчитываются в валюту представления с тем, чтобы эта зарубежная деятельность могла быть включена в финансовую отчетность отчитывающейся организации посредством консолидации, пропорциональной консолидации или метода учета по долевному участию.

5. Включение результатов и финансовых показателей зарубежной деятельности в результаты и показатели отчитывающейся организации производится в соответствии с принятыми процедурами консолидации, такими как элиминирование остатков по расчетам внутри группы и внутригрупповых операций дочерней организации (см. [IAS 27](#) «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» и [IAS 31](#) «Участие в совместной деятельности»). Однако, внутригрупповой денежный актив (или обязательство), как краткосрочный, так и долгосрочный, не может быть элиминирован против соответствующего внутригруппового обязательства (или актива) без отражения в финансовой отчетности результатов колебаний валютных курсов. Это является следствием того, что данная денежная статья представляет собой намерение перевести одну валюту в другую, а за счет колебаний валютных курсов приносит прибыль или убыток отчитывающейся организации. Соответственно, в финансовой отчетности отчитывающейся организации такая курсовая разница по-прежнему признается в прибыли или убытке, либо, если она возникает из обстоятельств, описанных в параграфе [32](#), то она классифицируется как капитал до выбытия зарубежной деятельности.

6. Когда даты составления финансовой отчетности зарубежной деятельности и отчитывающейся организации не совпадают, организация, осуществляющая зарубежную деятельность, во многих случаях составляет дополнительную отчетность на дату, совпадающую с отчетной датой отчитывающейся организации. Если это не делается, то [IAS 27](#) разрешает использовать другую отчетную дату, при условии, что разрыв между отчетными датами не превышает трех месяцев и произведены корректировки на последствия любых значительных операций или других событий, имевших место в период между этими разными датами. В таком случае активы и обязательства зарубежной деятельности пересчитываются по курсу, действующему на ее отчетную дату. Корректировки на значительные изменения обменных курсов, согласно Международному стандарту [IAS 27](#), производятся вплоть до отчетной даты отчитывающейся

организации. Такой же подход используется при применении метода учета по долевого участию к ассоциированным организациям и совместной деятельности, а также при применении пропорциональной консолидации к совместной деятельности, согласно Международным стандартам [IAS 28](#) «Инвестиции в ассоциированные организации» и [IAS 31](#).

7. [*105]Любая деловая репутация, возникающая при приобретении зарубежной деятельности, и любые корректировки справедливой стоимости активов и обязательств, возникающих при приобретении этой зарубежной деятельности, подлежат учету в качестве ее активов и обязательств. Соответственно, они должны быть выражены в функциональной валюте данной зарубежной деятельности и пересчитаны по конечному курсу, согласно параграфам [39](#) и [42](#).

Выбытие зарубежной деятельности

8. При выбытии зарубежной деятельности совокупная сумма курсовых разниц, отсроченная в отдельном компоненте капитала, относящегося к этой зарубежной деятельности, должна признаваться а прибыли или убытке в том же периоде, когда признается прибыль или убыток от выбытия.

9. Организация может реализовать свою долю в зарубежной деятельности путем продажи, ликвидации, возмещения акционерного капитала, или отказа от всей или части этой деятельности. Выплата дивидендов составляет часть выбытия только в том случае, когда она представляет собой возврат инвестиций, например, когда дивиденд выплачивается из прибылей, полученных до приобретения. В случае частичного выбытия, в прибыль или убыток включается только пропорциональная часть соответствующей накопленной курсовой разницы. Списание балансовой стоимости зарубежной деятельности не является частичным выбытием. Соответственно, никакая часть отсроченной курсовой прибыли или убытка не подлежит признанию в прибыли или убытке на момент списания.

НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ЛЮБЫХ КУРСОВЫХ РАЗНИЦ

0. Прибыли и убытки по операциям в иностранной валюте и курсовым разницам, возникающие при пересчете результатов и финансовых показателей организации (в том числе зарубежной деятельности) в другую валюту, могут иметь налоговые последствия. Вопросы, связанные с такими налоговыми последствиями, регулируются Международным стандартом [IAS 12](#) «Налоги на прибыль».

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

1. В параграфах [53](#) и [55-57](#) ссылки на „функциональную валюту“ касаются, если речь идет о группе, функциональной валюты материнской организации.

Организация должна раскрывать:

2.

а) сумму курсовых разниц, признанных в прибыли или убытке, кроме тех, которые возникли по финансовым инструментам, оцененным по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с Международным стандартом [IAS 39](#);

и

б) чистые курсовые разницы, признанные в отдельном компоненте капитала, и сверку суммы этих курсовых разниц в начале и в конце периода.

3. Когда валюта представления отличается от функциональной валюты, этот факт подлежит отражению, равно как и сама функциональная валюта, а также причина, в силу которой используется другая валюта представления.

4. При смене функциональной валюты либо отчитывающейся организации, либо значительной зарубежной деятельности, данный факт и причина смены функциональной валюты подлежат раскрытию.

5. Когда организация представляет свою финансовую отчетность в валюте, отличающейся от ее функциональной валюты, она должна указывать, что представляемая ею финансовая отчетность соответствует Международным стандартам финансовой отчетности, только в том случае, если она соответствует всем требованиям каждого применимого Стандарта и каждой применимой Интерпретации, включая метод пересчета, установленный параграфами [39](#) и [42](#).

6. [*106] В отдельных случаях организация представляет свою финансовую отчетность или другую финансовую информацию в валюте, которая не является ее функциональной валютой, но при этом не выполняет требования параграфов [55](#). Например, организация может перевести в другую валюту только некоторые статьи своей финансовой отчетности. Или, организация, чья функциональная валюта не является валютой гиперинфляционной экономики, может перевести свою финансовую отчетность в другую валюту путем пересчета всех статей по самому последнему конечному курсу. Такая пересчеты не соответствует Международным стандартам финансовой отчетности, поэтому требуется раскрытие информации в соответствии с параграфом [57](#).

7. Когда организация представляет свою финансовую отчетность или другую финансовую информацию в валюте, которая отличается от ее функциональной валюты или валюты представления, и при этом не выполняются требования параграфа [55](#), она обязана:

а) четко идентифицировать такую информацию, как дополнительную, т.е. не относящуюся к информации, представляемой в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности;

- раскрыть валюту, в которой представляется дополнительная*
- b) *информация; и*
- раскрыть свою функциональную валюту и метод пересчета,*
- c) *использованный для определения дополнительной информации.*

Модуль №9 Значение и применение МСБУ № 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах», МСБУ № 10 «События после отчетной даты»

План лекции:

1. Значение и применение МСБУ № 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»
2. Значение и применение МСБУ № 10 «События после отчетной даты»

Ключевые слова и выражения: Связанная сторона, Компенсация, Контроль, Совместный контроль, Ключевой управленческий персонал, Значительное влияние, События после отчетной даты, Корректирующие события после отчетной даты, Некорректирующие события после отчетной даты

1.МСБУ № 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

Цель настоящего Стандарта состоит в том, чтобы обеспечить раскрытие такой информации в финансовой отчетности организации, которая необходима для привлечения внимания к возможному влиянию связанных с ней сторон, а также операций и непогашенных сальдо взаиморасчетов с такими сторонами на ее финансовое положение, прибыль или убыток.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

Настоящий стандарт должен применяться для:

- идентификации отношений и операций со связанными*
- a) *сторонами;*
- идентификации непогашенных сальдо взаиморасчетов между*
- b) *организацией и связанными сторонами;*
- идентификации обстоятельств, в которых требуется*
- c) *раскрытие статей, указанных в пунктах в (a) и (b);*
- и*
- определения информации, подлежащей раскрытию в отношении*
- d) *таких статей.*

Настоящий Стандарт требует раскрытия информации об операциях и непогашенных сальдо взаиморасчетов со связанными сторонами в отдельной финансовой отчетности материнской организации, предпринимателя или инвестора, представляемой в соответствии с [IAS 27](#) «Консолидированная и отдельная финансовая

отчетность».

Информация об операциях и непогашенных сальдо взаиморасчетов с другими связанными сторонами в группе раскрывается в финансовой отчетности организации. Внутригрупповые операции и непогашенные сальдо взаиморасчетов со связанными сторонами элиминируются при составлении консолидированной финансовой отчетности группы.

ЦЕЛЬ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ

Взаимоотношения между связанными сторонами - обычное явление в коммерции и бизнесе. Так, организации часто осуществляют часть своей деятельности через дочерние организации, совместную деятельность и ассоциированные организации. В таких обстоятельствах воздействие организации на финансовую и операционную политику объекта инвестиций осуществляется в форме контроля, совместного контроля или значительного влияния.

Отношения со связанными сторонами способны влиять на прибыль или убыток, а также на финансовое положение организации. Связанные стороны могут вступать в сделки, в которые не вступают несвязанные стороны. Например, организация, продающая товары своей материнской организации по себестоимости может отказать другому покупателю в поставке этих товаров на таких же условиях. Кроме того, операции между связанными сторонами не могут осуществляться в таких же объемах, как операции между несвязанными сторонами.

Прибыль или убыток и финансовое положение организации могут зависеть от взаимоотношений со связанными сторонами даже в отсутствие операций с ними. Влияние на операции, осуществляемые организацией с другими сторонами, может оказывать само существование таких взаимоотношений. Например, дочерняя организация может прервать отношения с торговым партнером после приобретения материнской компанией другой дочерней фирмы, занятой в той же сфере деятельности, что и бывший торговый партнер. И наоборот, одна сторона может воздержаться от действий из-за значительного влияния другой стороны - например, дочерняя организация может получить инструкции от своей материнской организации не проводить исследования и разработки.

По этим причинам, наличие информации об операциях связанных сторон, непогашенных сальдо взаиморасчетов и отношениях со связанными сторонами может повлиять на оценку деятельности организации пользователями финансовой отчетности, в том числе на оценку рисков и возможностей, с которыми предстоит иметь дело организации.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Следующие термины используются в настоящем Стандарте в указанных значениях:

Связанная сторона: Сторона считается связанной с организацией, если:

эта сторона прямо или косвенно, через одного или нескольких

a) посредников:

контролирует организацию или контролируется ею, либо

i) вместе с организацией является объектом совместного контроля (это включает материнские организации, дочерние организации и родственные дочерние компании);

имеет долю в организации, обеспечивающую ей

ii) значительное влияние на эту организацию;

или

iii) осуществляет совместный контроль над организацией;

является ассоциированной организацией (согласно определению в

b) [IAS 28](#) «Инвестиции в ассоциированные организации») организации;

представляет собой совместную деятельность, в которой

c) организация является предпринимателем (см. [IAS 31](#) «Участие в совместной деятельности»);

входит в состав ключевого управленческого персонала

d) организации или ее материнской организации;

*[*112] является близким родственником любого лица,*

e) упоминаемого в пунктах (a) или (d);

является организацией, которая контролируется, совместно

f) контролируется или испытывает значительное влияние со стороны любого лица, упоминаемого в (d) или (e), или значительное право голоса в которой принадлежит, прямо или косвенно, любому такому лицу;

или

представляет собой план вознаграждений по окончании

g) трудовой деятельности в интересах наемных работников данной организации или любой организации, являющейся связанной стороной данной организации.

Операция между связанными сторонами представляет собой передачу ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами, независимо от взимания платы.

Близкими родственниками являются те члены семьи частного лица, которые, предположительно, могут оказывать влияние на это лицо, либо сами оказываться под его влиянием в процессе взаимодействия с организацией. К ним могут быть отнесены:

a) партнер частного лица из числа членов семьи и дети;

дети партнера из числа членов семьи;

b)

и

иждивенцы частного лица или его партнера из числа членов

c) *семьи.*

Компенсация включает в себя все вознаграждения работникам (согласно определению в Международном стандарте [IAS 19](#) «Вознаграждения работникам»), в том числе те вознаграждения работникам, к которым применяется Международный стандарт [IFRS 2](#) «Выплаты на основе долевых инструментов». Вознаграждениями работникам являются любые формы возмещения, выплачиваемого, подлежащего выплате или предоставляемого организацией или от ее лица в обмен на оказываемые ей услуги. Она также включает в себя такое возмещение, выплачиваемое организации от лица ее материнской организации. Компенсация включает:

краткосрочные вознаграждения работникам, такие как

a) *заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни, участие в прибыли и премии (если они выплачиваются в течение двенадцати месяцев после окончания периода), а также вознаграждения в неденежной форме (такие как медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом и бесплатные или дотируемые товары или услуги) для занятых в настоящее время работников;*

вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие

b) *как пенсии, иные вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;*

другие долгосрочные вознаграждения работникам, включая

c) *оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, или оплачиваемый творческий отпуск, юбилеи или другие долгосрочные вознаграждения, долгосрочные пособия по нетрудоспособности, а также участие в прибыли, премии и отсроченная компенсация в случае, если указанные выплаты осуществляются в срок более двенадцати месяцев после окончания периода;*

выходные пособия;

d)

и

выплат на основе долевых инструментов.

e)

Контроль - это полномочия на управление финансовой и операционной политикой организации таким образом, чтобы получать выгоды от ее деятельности.

Совместный контроль - это согласованное по договору распределение контроля над экономической деятельностью.

Ключевой управленческий персонал - это лица, облеченные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля деятельностью организации, в том числе любой (исполнительный или неисполнительный) директор такой организации.

*[*113] Значительное влияние - это возможность участия в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики организации, но не контроль над такой политикой. Значительное влияние может достигаться через долевое владение, по уставу или по соглашению.*

При рассмотрении любых взаимоотношений со связанной стороной, 0. следует обращать внимание на содержание этих взаимоотношений, а не только на их юридическую форму.

В контексте настоящего Стандарта следующие стороны не 1. обязательно являются связанными сторонами:

а) две организации, просто потому что у них общий директор или другой ключевой управляющий, невзирая на пункты (d) и (f) в определении „связанной стороны“.

б) два предпринимателя, просто потому, что они осуществляют совместный контроль над совместной деятельностью.

с) (i) организации, предоставляющие финансовые ресурсы,

(ii) профсоюзы,

(iii) коммунальные службы,

и

(iv) государственные учреждения и агентства,

просто в силу их обычного взаимодействия с организацией (при том, что они могут влиять на степень свободы действий организации или принимать участие в процессе принятия ею решений);

и

д) отдельный покупатель, поставщик, сторона, предоставляющая льготное право по договору о франшизе, распространитель или генеральный агент, с которым организация проводит сделку на крупную сумму, просто ввиду возникающей в результате этого экономической зависимости.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

2. *Взаимоотношения между материнскими и дочерними организациями должны раскрываться в обязательном порядке, вне зависимости от того, осуществлялись ли операции между этими связанными сторонами. Организация обязана раскрывать наименование своей материнской организации, либо, если таковая отсутствует, наименование конечной контролирующей стороны. Если ни материнская организация, ни конечная*

контролирующая сторона не представляет финансовую отчетность, предназначенную для открытого доступа, необходимо указывать наименование самой старшей по иерархии материнской организации, которая такую отчетность предоставляет.

3. Для того чтобы пользователи финансовой отчетности могли составить мнение о влиянии взаимоотношений между связанными сторонами на организацию, следует раскрывать информацию о взаимоотношениях между связанными сторонами в случаях, когда существует контроль, независимо от того, осуществлялись ли операции между этими связанными сторонами.

4. Требование об идентификации взаимоотношений между связанными сторонами в лице материнских и дочерних организаций дополняет требования, установленные Международными стандартами [IAS 27](#), [IAS 28](#) и [IAS 31](#), согласно которым необходимо представлять соответствующий перечень и описание значительных инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые организации.

5. Если ни материнская организация, ни конечная контролирующая сторона не представляет финансовую отчетность, предназначенную для открытого доступа, организация обязана указывать наименование следующей по старшинству материнской организации, которая такую отчетность предоставляет. Следующей по старшинству материнской организацией является первая материнская организация после ближайшей материнской организации, которая представляет финансовую отчетность, предназначенную для открытого доступа.

6. Организация обязана раскрывать размер вознаграждения, выплачиваемого ключевому управленческому персоналу в совокупности и по каждой из следующих категорий:

- a) *краткосрочных вознаграждений работникам;*
- b) *вознаграждений по окончании трудовой деятельности;*
- c) *[*114]других долгосрочных вознаграждений;*
- d) *выходных пособий;*
- и*
- e) *выплаты на основе долевого инструмента.*

7. Если между связанными сторонами осуществлялись операции, организация обязана раскрывать характер взаимоотношений между связанными сторонами, а также информацию об этих операциях и

непогашенных сальдо взаиморасчетов, необходимую для понимания потенциального влияния этих взаимоотношений на финансовую отчетность. Эти требования к раскрытию информации вводятся в дополнение к требованиям параграфа 16 о раскрытии вознаграждений ключевому управленческому персоналу. Раскрытию подлежит, по крайней мере, следующая информация:

- a) *сумма осуществленных операций;*
- b) *сумма непогашенных сальдо взаиморасчетов и:*
 - i) *связанные с ними условия, в том числе обеспеченность и характер возмещения, предоставляемого при расчетах;*
 - ii) *детальные сведения о любых предоставленных или полученных гарантиях;*
- c) *резервы по сомнительным долгам, связанным с суммой непогашенных сальдо; и*
- d) *расход, признанный в течение периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов, причитающихся к получению со связанных сторон.*

8. *Информация, требуемая параграфом 17 должна раскрываться отдельно для каждой из перечисленных ниже категорий:*

- a) *материнской организации;*
- b) *организаций, осуществляющих совместный контроль над данной организацией, или оказывающих на нее значительное влияние;*
- c) *дочерних организаций;*
- d) *ассоциированных организаций;*
- e) *совместной деятельности, в которой организация является предпринимателем;*
- f) *ключевого управленческого персонала организации или ее материнской организации; и*
- g) *других связанных сторон.*

9. *Классификация сумм к выплате и получению со связанных сторон, относимых к разным категориям, согласно требованиям параграфа 18, является дополнением к требованиям Международного стандарта IAS 1 «Представление финансовой отчетности» о раскрытии информации,*

представляемой либо в балансе, либо в примечаниях. Эти категории расширены в целях более комплексного анализа сальдо взаиморасчетов между связанными сторонами и операций между связанными сторонами и применяются к операциям со связанными сторонами.

Ниже приведены примеры операций, информация о которых подлежит раскрытию, если они осуществляются со связанной стороной:

0. закупки или продажи товаров (готовой или незавершенной
a) продукции);

b) закупки или продажи имущества и других активов;

c) [*115] оказание или получение услуг;

d) аренда;

e) передача исследований и разработок;

f) передача по лицензионным соглашениям;

g) передача по финансовым соглашениям (в том числе кредиты и взносы в уставный капитал в денежной или в натуральной форме);

h) предоставление гарантий или обеспечения;

и

i) погашение обязательств от лица другой организации, или организацией от лица другой стороны.

1. Информация о том, что операции между связанными сторонами осуществлялись на условиях, эквивалентных тем, которые преобладают в сделках между независимыми сторонами, раскрывается только в тех случаях, когда такой факт находит подтверждение.

2. *Аналогичные по характеру статьи могут раскрываться по совокупности, за исключением случаев, когда раздельное раскрытие информации необходимо для понимания влияния операций между связанными сторонами на финансовую отчетность организации.*

2.МСБУ № 10 «События после отчетной даты»

Цель настоящего Стандарта - установить:

когда организация должна корректировать показатели
a) финансовой отчетности с учетом событий после отчетной даты; и
требования к информации, которую организация должна

- б) раскрывать в отношении даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, а также событий, произошедших после отчетной даты.

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

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

Настоящий Стандарт надлежит применять при учете и раскрытии информации о событиях, произошедших после отчетной даты.

[*55]

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Следующие термины используются в настоящем Стандарте в указанных значениях:

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. Различают два типа таких событий:

- события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату*
- а) *условия (корректирующие события после отчетной даты);*
- и*

- события, свидетельствующие о возникших после отчетной*
- б) *даты условиях (некорректирующие события после отчетной даты).*

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

В отдельных случаях организация обязана представлять свою финансовую отчетность на утверждение акционерам уже после ее выпуска. В таких случаях финансовая отчетность считается утвержденной к выпуску в день ее первоначального выпуска, а не в день ее одобрения акционерами.

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

К событиям после отчетной даты относятся все события вплоть до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, даже если они произошли после опубликования показателей прибыли организации или другой финансовой информации.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Корректирующие события после отчетной даты

Организация обязана корректировать суммы, признанные в ее финансовой отчетности, для отражения последствий корректирующих событий, имевших место после отчетной даты.

[*56] Ниже приводятся примеры корректирующих событий, имевших место после отчетной даты, последствия которых организация обязана учитывать либо путем корректировки сумм, признанных в финансовой отчетности, либо путем признания ранее не признанных в отчетности объектов учета:

вынесение после отчетной даты решения по судебному делу,

a) подтверждающее наличие у организации обязанности на отчетную дату. Организация производит корректировку любого ранее признанного оценочного обязательства в отношении данного судебного дела в соответствии с [IAS 37](#) «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» либо признает новое оценочное обязательство. Организация раскрывает условное обязательство не просто потому, что в результате вынесения решения по судебному делу появляются дополнительные свидетельства, которые будут рассматриваться в соответствии с параграфом [16](#) Международного стандарта [IAS 37](#).

получение информации после отчетной даты, свидетельствующей

b) либо об обесценении актива по состоянию на отчетную дату, либо о необходимости корректировки величины ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива. Например:

банкротство покупателя, произошедшее после отчетной

i) даты, обычно подтверждает существование на отчетную дату убытка по дебиторской задолженности по основной деятельности, и необходимость корректировки организацией балансовой стоимости этой дебиторской задолженности;

и

продажа запасов после отчетной даты может являться

ii) свидетельством возможной чистой стоимости реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату.

определение после отчетной даты стоимости активов,

c) приобретенных до отчетной даты, или выручки от продажи активов, проданных до отчетной даты.

определение после отчетной даты величины выплат по планам

d) участия в прибыли или премирования, если по состоянию на отчетную дату у организации имелась юридическая или вмененная обязанность произвести такие выплаты в связи с событиями, произошедшими до отчетной даты (см. [IAS 19](#) «Вознаграждения работникам»).

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

Некорректирующие события после отчетной даты

0. *Организации запрещено корректировать признанные в ее финансовой отчетности суммы для отражения последствий некорректирующих событий, имевших место после отчетной даты.*

1. Примером некорректирующего события, произошедшего после отчетной даты, является снижение рыночной стоимости инвестиций в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Снижение рыночной стоимости, как правило, не связано с состоянием инвестиций на отчетную дату, а отражает условия, возникшие впоследствии. Поэтому организация не корректирует суммы, в которых такие инвестиции были признаны в ее финансовой отчетности. Аналогичным образом, организация не обновляет информацию о величине инвестиций, раскрытую в финансовой отчетности по состоянию на отчетную дату, хотя ей, возможно, и придется раскрыть дополнительную информацию в соответствии с параграфом 21.

Дивиденды

2. *Если организация объявляет о выплате дивидендов владельцам долевых инструментов (согласно определению в Стандарте [IAS 32](#) «Финансовые инструменты - раскрытие и представление информации») после отчетной даты, она не вправе признавать эти дивиденды в качестве обязательства на отчетную дату.*

3. Если дивиденды объявлены (т.е. надлежащим образом утверждены и более не являются предметом усмотрения организации) после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, то эти дивиденды не подлежат признанию в качестве обязательства на отчетную дату, поскольку не удовлетворяют критериям имеющейся обязанности, содержащимся в Международном стандарте [IAS 37](#). Информация о таких дивидендах раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности, согласно стандарту [IAS 1](#) «Представление финансовой отчетности».

[*57]

НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

4. *Организации запрещается составлять финансовую отчетность, исходя из допущения непрерывности деятельности, если после отчетной даты руководство определяется в намерении либо ликвидировать организацию, либо приостановить ее деятельность, либо решает, что у него нет иной разумной альтернативы.*

5. Ухудшение результатов операционной деятельности и финансового положения после отчетной даты могут указывать на необходимость рассмотрения применимости допущения непрерывности деятельности. Если допущение непрерывности деятельности больше неприменимо, то

эффект от этого настолько значителен, что, в соответствии с настоящим Стандартом, возникает необходимость фундаментальным образом изменить методы бухгалтерского учета, а не корректировать суммы, признанные в соответствии с первоначальным методом учета.

Согласно Международному стандарту [IAS 1](#), необходимо раскрывать определенную информацию, если:

финансовая отчетность не составляется исходя из допущения

а) непрерывности деятельности;

или

руководству известно о существенных неопределенностях в связи

б) с возникшими событиями или условиями, которые могут вызвать серьезное сомнение относительно способности организации и дальше обеспечивать непрерывность своей деятельности. События или условия, информация о которых подлежит раскрытию, могут возникнуть после отчетной даты.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску

Организация должна раскрывать дату утверждения финансовой отчетности к выпуску и наименование органа управления, утвердившего финансовую отчетность к выпуску. Если владельцы организации или другие лица обладают правом на внесение изменений в финансовую отчетность после ее выпуска, организация обязана раскрывать данный факт.

Пользователям важно знать дату утверждения финансовой отчетности к выпуску, так как в финансовой отчетности не отражены события, произошедшие после этой даты.

Уточнение раскрываемой в финансовой отчетности информации о существовавших на отчетную дату условиях

Если после отчетной даты организация получает информацию об условиях, существовавших на отчетную дату, она обязана уточнить раскрываемую в финансовой отчетности информацию об этих условиях с учетом этой новой информации.

В отдельных случаях организации необходимо уточнять раскрытую в финансовой отчетности информацию с учетом сведений, полученных после отчетной даты, даже если полученные сведения не оказывают влияния на суммы, признанные ею в своей финансовой отчетности. Например, раскрытую в отчетности информацию необходимо уточнять, когда после отчетной даты организация получает подтверждение существовавшего на отчетную дату условного обязательства. Рассматривая целесообразность признания или изменения резерва согласно Международному стандарту [IAS 37](#) «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», организация в то же время дополняет

информацию об условном обязательстве с учетом полученных новых сведений.

Некорректирующие события после отчетной даты

1. Если некорректирующие события, произошедшие после отчетной даты, носят существенный характер, то нераскрытие информации о них может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе данной финансовой отчетности. Соответственно, организация обязана раскрывать следующую информацию для каждой существенной категории некорректирующих событий, произошедших после отчетной даты:

a) характер события;

и

[*58]оценку его финансовых последствий или констатацию

b) невозможности такой оценки.

2. Ниже приведены примеры некорректирующих событий, произошедших после отчетной даты, по которым, как правило, производится раскрытие информации:

существенное объединение предприятий после отчетной даты (в

a) таких случаях, согласно Международному стандарту (IAS 22«Объединения предприятий», необходимо раскрывать определенную информацию) или выбытие крупной дочерней компании;

[* Формулировка параграфов 22(b) и 22(c) была изменена Международным стандартом IFRS 5. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

b) принятие плана, предусматривающего прекращение части деятельности; выбытие активов или погашение обязательств, связанных с прекращаемой деятельностью, или заключение соглашений, согласно которым организация обязана продать такие активы или исполнить такие обязательства (см. Международный стандарт IAS 35«Прекращаемая деятельность»);

c) крупные сделки, связанные с приобретением и выбытием активов, или национализация существенной части активов;

d) уничтожение важных производственных мощностей организации в результате пожара, произошедшего после отчетной даты;

e) объявление о готовящейся крупномасштабной реструктуризации или начало ее реализации (см. Международный стандарт [IAS 37](#));

f) крупные сделки с обыкновенными акциями и потенциальными обыкновенными акциями после отчетной даты ([IAS 33](#)«Прибыль на

акцию» требует от организации приводить описание таких сделок, за исключением сделок, связанных с капитализацией или размещением акций на льготных условиях, дроблением или консолидацией акций, при этом все вышеперечисленные сделки подлежат корректировке согласно [IAS 33](#));

- g) слишком значительные изменения стоимости активов или курсов иностранных валют, произошедшие после отчетной даты;
- h) изменения налоговых ставок или законодательства о налогах и сборах, введенные в действие или объявленные после отчетной даты, которые оказывают значительное влияние на текущие и отложенные налоговые активы и обязательства (см. [IAS 12](#) «Налоги на прибыль»);
- i) принятие значительных договорных обязанностей или условных обязательств, например, при предоставлении крупных гарантий;
- j) начало крупного судебного разбирательства, происходящего исключительно из событий, произошедших после отчетной даты.

Тема №10 Характеристика стандартов МСБУ № 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» и МСБУ № 35 «Прекращаемая деятельность»

План лекции:

1. Характеристика стандарта МСБУ № 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»
2. Характеристика стандарта МСБУ № 35 «Прекращаемая деятельность»

Ключевые слова и выражения: гиперинфляция, Инвестируемая компания, Влияние инфляции, Прибыль или убыток по чистым денежным статьям, Консолидированная финансовая отчетность

1.МСБУ № 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»

Настоящий Стандарт должен применяться для первичной финансовой отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность, компании, которая составляет отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой.

В условиях гиперинфляции представление отчетности по результатам хозяйственной деятельности и финансовому положению в местной валюте без пересмотра отчетов бесполезно. Деньги теряют покупательную способность в таких темпах, что сравнение сумм, полученных от операций и событий, имевших место в разное время даже в пределах одного отчетного периода, будет вводить в заблуждение.

Настоящий Стандарт не устанавливает абсолютное значение темпа инфляции, когда она представляется переходящей в стадию гиперинфляции. Определение момента возникновения необходимости пересмотра финансовой отчетности в соответствии с настоящим Стандартом относится к разряду субъективных решений. На наличие гиперинфляции указывают характеристики экономической обстановки рассматриваемого государства, к которым среди прочих относятся следующие:

население в целом предпочитает хранить свои сбережения в

- a) неденежной форме или в относительно стабильной иностранной валюте. Имеющиеся суммы в местной валюте немедленно инвестируются для сохранения покупательной способности;

население в целом рассматривает денежные суммы не в местной

- b) валюте, а в относительно стабильной иностранной валюте. Цены могут указываться в этой иностранной валюте;

продажи и покупки в кредит производятся по ценам, которые

- с) компенсируют предполагаемую потерю покупательной способности в течение срока кредита, даже если этот период непродолжителен; процентные ставки, заработная плата и цены связаны с индексом
- d) цен; и
- e) совокупный рост инфляции за три года приближается или превосходит 100%.

Желательно, чтобы все компании, представляющие отчетность в валюте одной и той же страны, экономика которой находится в гиперинфляции, применяли настоящий Стандарт с одной и той же даты. Тем не менее, настоящий Стандарт применяется к финансовой отчетности любой компании, начиная с отчетного периода, когда оно указывает на наличие гиперинфляции в стране, в валюте которой она составляет отчетность.

ПЕРЕСМОТР ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Цены меняются с течением времени в результате воздействия специфических или общих политических, экономических или социальных условий. Специфические факторы, такие как изменения спроса и предложения, технологии могут вызвать значительное и независимое повышение или снижение цен на отдельные продукты. Кроме того, условия общего характера могут привести к изменениям в общих уровнях цен, и, таким образом, к изменениям общей покупательной способности денег.

В большинстве стран первичная финансовая отчетность составляется на основе фактической стоимости без учета изменений в общем уровне цен или увеличений в определенных ценах имеющихся активов, за исключением тех основных средств и инвестиций, которые могут быть переоценены. Однако некоторые компании представляют первичную финансовую отчетность, основывающуюся на восстановительной стоимости, которая отражает результаты изменений конкретных цен имеющихся активов.

[*245] В условиях гиперинфляции финансовая отчетность, будь то основанная на фактической стоимости или восстановительной стоимости, представляется полезной только в том случае, когда она выражена в единицах измерения, действующих на отчетную дату. В результате этого настоящий Стандарт применяется к первичной финансовой отчетности компании, составляющей её в валюте страны, экономика которой находится в гиперинфляции. Представление информации, требуемой настоящим Стандартом в виде дополнения к непересмотренной финансовой отчетности, не разрешается. Более того, отдельное представление финансовой отчетности до её пересмотра не допускается.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 21. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

Финансовая отчетность компании, отчитывающейся в валюте страны, с гиперинфляционной экономикой, независимо от того, основана ли она на фактической или восстановительной стоимости, должна представляться в единицах измерения, действующих на отчетную дату. Соответствующие цифры за предшествующий период, требуемые Международным стандартом IAS 1 «Представление финансовой отчетности», и любая информация в отношении более ранних периодов должны также показываться в единицах измерения, действующих на отчетную дату.

Прибыль или убыток по чистым денежным статьям должны включаться в чистый доход и отдельно раскрываться.

0. Пересмотр отчетности в соответствии с настоящим Стандартом требует применения определенных процедур, а также субъективного решения. Их последовательное применение из периода в период более важно, чем точность итоговых сумм, включенных в пересчитанную финансовую отчетность.

Финансовая отчетность, подготовленная на основе фактической стоимости

Баланс

1. Суммы баланса, не выраженные в единицах измерения, действующих на отчетную дату, корректируются с применением к ним общего индекса цен.

2. Денежные статьи не пересматриваются, потому что они уже выражены в денежных единицах, действующих на отчетную дату. Денежными статьями являются деньги и статьи, подлежащие получению или выплате деньгами.

3. Активы и обязательства, связанные по договору с изменениями цен, такие как индексные облигации и кредиты корректируются в соответствии с договором для того, чтобы установить сумму, непогашенную на отчетную дату. Эти статьи учитываются по скорректированной сумме в пересчитанном балансе.

4. Все остальные активы и обязательства являются неденежными. Некоторые неденежные статьи учитываются по суммам, действительным на отчетную дату, таким как возможная чистая цена, и рыночная стоимость, поэтому они не корректируются. Все остальные неденежные активы и обязательства пересчитываются.

5. Большинство неденежных активов учитывается по фактической себестоимости или фактической себестоимости за вычетом износа; поэтому они выражаются в суммах, действительных на дату их

приобретения. Скорректированное значение фактической себестоимости или фактической себестоимости за вычетом износа каждой статьи определяется путем применения к ее фактической стоимости и накопленному износу величины изменения в общем индексе цен, произошедшем с даты приобретения до отчетной даты. Поэтому стоимость основных средств, инвестиций, запасов сырья и товаров, деловой репутации, патентов, торговых марок и аналогичных активов корректируется с даты их покупки. Стоимость запасов частично готовой и готовой продукции пересматривается с даты возникновения затрат на покупку и обработку.

6. Точные записи дат приобретения отдельных видов основных средств могут отсутствовать, а их оценка невозможна. В этих редких случаях в первом периоде применения настоящего Стандарта может потребоваться использование независимой профессиональной оценки стоимости статей в качестве основы для их пересчета.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 21. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

7. Общий индекс цен может отсутствовать для периодов, за которые по настоящему Стандарту требуется корректировка стоимости основных средств. В этих редких случаях может потребоваться применение оценки, основанной, например, на изменениях обменного курса между отчетной валютой и относительно стабильной иностранной валютой.

8. [*246] Некоторые неденежные статьи учитываются по суммам, действительным на даты, не соответствующие датам приобретения или составления баланса, например, основные средства, которые переоценивались по состоянию на более раннюю дату. В этих случаях балансовая стоимость повторно пересматривается с даты переоценки.

9. Пересмотренная сумма неденежной статьи уменьшается в соответствии с соответствующими Международными стандартами финансовой отчетности, когда она превышает сумму, возмещаемую за счет будущего использования актива (включая продажу или другую форму реализации). Поэтому в подобных случаях скорректированные суммы основных средств, деловой репутации, патентов и торговых марок уменьшаются до величины возмещаемой суммы, скорректированные суммы запасов уменьшаются до возможной чистой стоимости продаж, а скорректированные суммы краткосрочных вложений уменьшаются до их рыночной стоимости.

0. Инвестируемая компания, учет по которой ведется согласно методу участия, может представляться в отчетности в валюте страны, экономика которой охвачена гиперинфляцией. Баланс и отчет о прибылях и убытках такой инвестируемой компании пересматриваются в соответствии с настоящим Стандартом для того, чтобы рассчитать долю инвестора в его

чистых активах и результатах деятельности. В тех случаях, когда пересмотренная финансовая отчетность инвестируемой компании представляется в иностранной валюте, она переводится по курсу на конец отчетного периода.

Влияние инфляции обычно признается в затратах по займам.

1. Нецелесообразно одновременно корректировать капитальные затраты, финансируемые заемными средствами, и капитализировать ту часть заемных средств, которая компенсирует инфляцию в течение того же периода. Эта часть затрат по займам признается как расход в периоде их возникновения.

2. Компания может приобретать активы по соглашению, которое позволяет ей отсрочить платеж без уплаты дополнительно начисленных процентов. В тех ситуациях, когда нецелесообразно вменять сумму процентов, такие активы корректируются с даты платежа, а не даты покупки.

[*Данный параграф был изъят Международным стандартом IAS 21. Это изъятие применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений.](#)]

3. Международный стандарт [IAS 21](#) «Влияние изменений валютных курсов» разрешает компании включать курсовые разницы по займам в балансовую стоимость активов после резкой недавно произведенной девальвации. Подобная практика неприемлема для компании, отчитывающейся в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, когда балансовая стоимость актива корректируется с даты его приобретения.

4. В начале первого периода применения настоящего Стандарта элементы капитала, за исключением нераспределенной прибыли и любых сумм дооценки, пересматриваются с помощью применения общего индекса цен с соответствующих дат, когда эти элементы были добавлены или возникли каким-либо другим образом. Любые суммы дооценки, возникшие в предыдущие периоды устраняются. Пересмотренные значения нераспределенных прибылей выводятся из всех других сумм пересчитанного баланса.

5. В конце первого периода и в последующих периодах все элементы капитала корректируются путем применения общего индекса цен с начала периода или даты взноса, если она оказывается более поздней. Изменения, происходящие за период в капитале, раскрываются в соответствии с Международным стандартом [IAS 1](#) «Представление финансовой отчетности».

Отчет о прибылях и убытках

6. Настоящий Стандарт требует, чтобы все статьи в отчете о прибылях и убытках были выражены в единицах измерения, действительных на

отчетную дату. Таким образом, все суммы должны пересчитываться путем применения к ним изменения в общем индексе цен, произошедшем с даты, когда статья дохода или расходов была первоначально записана в финансовую отчетность.

Прибыль или убыток по чистым денежным статьям

7. В период инфляции компания, имеющая превышение денежных активов над денежными обязательствами, теряет покупательную способность, а компания с превышением денежных обязательств над денежными активами увеличивает покупательную способность в той степени, в какой активы и обязательства не привязаны к уровню цен. Эта прибыль или убыток по чистым денежным статьям может быть выведена как разница, получающаяся от пересмотра неденежных активов, капитала и статей отчета о прибылях и убытках, и корректировки индексируемых активов и обязательств. Прибыль или убыток может оцениваться с помощью использования изменения в общем индексе цен к средневзвешенному значению разницы между денежными активами и денежными обязательствами за период.

8. [*247] Прибыль или убыток по чистым денежным статьям включается в чистую прибыль. Корректировка активов и обязательств, привязанных по соглашению к изменениям цен, произведенная в соответствии с параграфом 13, засчитывается против прибыли или убытков по чистым денежным статьям. Другие статьи отчета о прибылях и убытках, такие как процентные доходы и расходы и курсовые разницы, связанные с инвестированными или заемными средствами, также ассоциируются с чистыми денежными статьями. Хотя подобные статьи расшифровываются отдельно, может оказаться полезным показывать их вместе с прибылью или убытками по чистым денежным статьям в отчете о прибылях и убытках.

Финансовая отчетность, подготовленная на основе текущих затрат **Баланс**

9. Статьи, показанные по восстановительной стоимости, не подлежат корректировке, потому что они выражены в единицах измерения, действительных на отчетную дату. Прочие статьи в балансе пересчитываются в соответствии с параграфами 11-25.

Отчет о прибылях и убытках

0. Отчет о прибылях и убытках по восстановительной стоимости, до пересмотра, обычно показывает затраты, действительные на момент совершения лежащих в их основе операций или событий. Себестоимость реализованной продукции и износ учитываются по текущим затратам на момент их осуществления; продажи и прочие расходы записываются в денежном выражении на момент их возникновения. Таким образом, все суммы подлежат переводу в единицы измерения, действительные на отчетную дату, путем применения общего индекса цен.

Прибыль или убыток по чистым денежным статьям

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 21. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

- Прибыль или убыток по чистым денежным позициям учитываются в соответствии с параграфами 27 и 28. Однако, отчет о прибылях и убытках по восстановительной стоимости может уже включать корректировку, отражающую влияние изменения цен на денежные статьи в соответствии с параграфом 16 Международного стандарта IAS 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен». Такая корректировка является составной частью прибыли или убытка по чистым денежным статьям.

Налоги

- Пересмотр финансовой отчетности в соответствии с настоящим Стандартом может привести к возникновению различий между налогооблагаемой прибылью и учетной прибылью. Учет этих различий производится в соответствии с Международным стандартом [IAS 12](#) «Налоги на прибыль».

Отчет о движении денежных средств

- Настоящий Стандарт требует, чтобы все статьи в отчете о движении денежных средств выражались в единицах измерения, действительных на отчетную дату.

Соответствующие показатели

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 21. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

- Соответствующие показатели за предшествующий отчетный период, независимо от того, основываются они на фактической или восстановительной стоимости, корректируются путем применения общего индекса цен так, что сравнительная финансовая отчетность представляются в единицах измерения, действительных на конец отчетного периода. Информация, раскрываемая в отношении более ранних периодов, также выражается в единицах измерения, действительных на конец отчетного периода.

Консолидированная финансовая отчетность

- Материнская компания, отчитывающаяся в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, может иметь дочерние компании, также отчитывающиеся в валютах стран, с гиперинфляционной экономикой. Финансовая отчетность такой дочерней компании, прежде чем быть включенными в консолидированную финансовую отчетность, выпускаемую ее материнской компанией, должна быть скорректирована с применением общего индекса цен страны, в валюте которой она отчитывается. Когда такая дочерняя компания является иностранной компанией, ее пересмотренная финансовая отчетность пересчитываются по

курсам на конец периода. Финансовая отчетность дочерних компаний, отчитывающихся не в валюте стран с гиперинфляционной экономикой, обрабатывается в соответствии с Международным стандартом [IAS 21](#) «Влияния изменений валютных курсов».

- [*248] В случае консолидации финансовых отчетностей за разные даты все статьи, будь то неденежные или денежные, должны переводиться в единицы измерения, действительные на дату составления консолидированной финансовой отчетности.

Выбор и использование общего индекса цен

- Пересмотр финансовой отчетности в соответствии с настоящим Стандартом требует использования общего индекса цен, который отражает изменения в общей покупательной способности. Желательно, чтобы все компании, отчитывающиеся в валюте одной и той же страны, использовали один и тот же индекс.

ЭКОНОМИКА, ВЫХОДЯЩАЯ ИЗ ПЕРИОДА ГИПЕРИНФЛЯЦИИ

- Когда экономика выходит из периода гиперинфляции и компания прекращает составление и представление финансовой отчетности в соответствии с настоящим Стандартом, она должно использовать суммы, выраженные в единицах измерения, действительных на конец предыдущего отчетного периода, как основу для балансовых величин в своих последующих финансовых отчетностях.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 21. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .

- В финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация¹:

а) тот факт, что финансовая отчетность и соответствующие показатели за предыдущие периоды были пересчитаны с учетом изменений в общей покупательной способности отчетной валюты, и таким образом, представлены в единицах измерения, действительных на отчетную дату;

б) составлены ли финансовая отчетность на основе фактической или восстановительной стоимости; и

в) название и уровень индекса цен на отчетную дату и изменения в индексе в течение текущего и предшествующего отчетных периодов.

- Раскрытия, требуемые настоящим Стандартом, необходимы для того, чтобы показать метод отражения результатов воздействия инфляции в финансовой отчетности. Они также предназначены для обеспечения другой информации, необходимой для понимания этого метода и итоговых сумм.

МСФО 35 «Прекращаемая деятельность»

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, либо 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 и прямо указывает, что «прекращаемая деятельность не должна отражаться как результат чрезвычайных обстоятельств».

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 обязующих 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.

В России аналогично МСФО-35 существует Положение по бухгалтерскому учёту «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02) утверждённая приказом МФ РФ от 2 июля 2002г. № 66н. В данном положении дается понятие прекращаемая деятельность, её признание и оценка, а также раскрытие информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчётности.

Тема №11 Характеристика стандарта МСБУ № 34 «Промежуточная финансовая отчетность»

План лекции:

1. Цель и сфера применения МСБУ № 34 «Промежуточная финансовая отчетность»
2. Признание и оценка

Ключевые слова и выражения: промежуточной финансовой отчетности, выборочные пояснительные примечания, сжатый отчет о движении денежных средств, сжатый отчет, показывающий либо (i) все изменения в капитале, сжатый отчет о прибылях и убытках, сжатый бухгалтерский баланс; отчет о прибылях и убытках, бухгалтерский баланс, Промежуточная финансовая отчетность, Промежуточный период, Промежуточный период

1. Цель и сфера применения МСБУ № 34 «Промежуточная финансовая отчетность»

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

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

Настоящий Стандарт не устанавливает, какие компании должны публиковать промежуточную финансовую отчетность, как часто или как скоро после окончания промежуточного периода. Однако правительства, органы, регулирующие обращение ценных бумаг, фондовые биржи, и бухгалтерские организации часто требуют, чтобы компании, чьи долговые или долевые ценные бумаги свободно обращаются на рынке, публиковали промежуточную финансовую отчетность. Настоящий Стандарт применяется в случае, если компания вынуждена или решает публиковать промежуточную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Комитет Международных стандартов финансовой отчетности поощряет компании, ценные бумаги которых свободно обращаются, к представлению промежуточной финансовой отчетности, соответствующей принципам признания, оценки и раскрытия, представленным в настоящем Стандарте. В частности, компании, ценные бумаги которых свободно обращаются, поощряются к:

- представлению промежуточной финансовой отчетности, по а) крайней мере, по состоянию на конец первой половины их финансового года; и

предоставлению промежуточной финансовой отчетности не

б) позже чем через 60 дней после завершения промежуточного периода.

Соответствие годовой или промежуточной финансовой отчетности Международным стандартам финансовой отчетности оценивается отдельно. Тот факт, что компания могла не представлять промежуточную финансовую отчетность в течение конкретного года, или представила промежуточную финансовую отчетность, не соответствующую настоящему Стандарту, не означает несоответствия годовой финансовой отчетности компании Международным стандартам финансовой отчетности, если во всем остальном они отвечают их требованиям.

Если промежуточная финансовая отчетность компании представляется в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, она должна выполнять все требования настоящего Стандарта. В этой связи Параграф 19 требует соответствующего раскрытия.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Следующие термины используются в настоящем Стандарте в указанных значениях:

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

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

СОСТАВ ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 1. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

МСФО 1 определяет полный набор финансовых отчетов, который включает:

- а) бухгалтерский баланс;
- б) отчет о прибылях и убытках;
- в) отчет, показывающий либо (i) все изменения в капитале, которые отличаются от изменений, возникающих в результате операций с владельцами и распределений владельцам;
- г) отчет о движении денежных средств; и
- д) учетная политика и пояснительная записка,

[*282] Из соображений своевременности и затрат и во избежание

повторения ранее представленной информации, компания может быть вынуждена или может решить представлять меньше информации по состоянию на промежуточные даты, по сравнению с годовой финансовой отчетностью. Настоящий Стандарт определяет минимальное содержание промежуточной финансовой отчетности включающей сжатые финансовые отчеты и выборочные пояснительные примечания. Промежуточная финансовая отчетность предназначена для представления обновленной информации по сравнению с последним полным комплектом годовых финансовых отчетов. Соответственно, он фокусируется на новых видах деятельности, событиях и условиях и не дублирует ранее представленную в отчетах информацию.

В настоящем Стандарте компании не запрещается публиковать полный комплект финансовых отчетов (как описано в Международном стандарте [IAS 1](#)) в промежуточной финансовой отчетности, вместо сжатой финансовой отчетности и выборочных пояснительных примечаний. Стандарт также не запрещает компании включать в сжатую финансовую отчетность информацию сверх минимального количества статей или выборочных пояснительных примечаний, как это определено в настоящем Стандарте. Содержащиеся в настоящем Стандарте указания по признанию и оценке применяются также к полной финансовой отчетности за промежуточный период, и такая отчетность включает все раскрытия, требуемые как настоящим Стандартом (в частности раскрытия выборочного примечания, предусмотренные параграфом [16](#)), так и другими Международными стандартами финансовой отчетности.

Минимальные компоненты промежуточной финансовой отчетности

Промежуточная финансовая отчетность должна включать как минимум следующее:

- a) *сжатый бухгалтерский баланс;*
- b) *сжатый отчет о прибылях и убытках;*
- c) *сжатый отчет, показывающий либо (i) все изменения в капитале, либо (ii) те изменения, которые отличаются от изменений, возникающих в результате операций с владельцами и распределений владельцам;*
- d) *сжатый отчет о движении денежных средств; и*
- e) *выборочные пояснительные примечания.*

Форма и содержание промежуточной финансовой отчетности

Если компания публикует полный комплект финансовых отчетов в качестве промежуточной финансовой отчетности, то форма и

содержание этих документов должны соответствовать требованиям Международного стандарта IAS 1, предъявляемым к полному комплексу финансовых отчетов.

0. Если компания публикует комплект сжатых финансовых отчетов в качестве промежуточной финансовой отчетности, то эта сжатая отчетность должна включать как минимум каждый из заголовков и промежуточных сумм, которые были включены в самую последнюю годовую финансовую отчетность, и выборочные пояснительные примечания, как это требуется настоящим Стандартом. Дополнительные статьи или примечания должны включаться в том случае, если их пропуск может привести к тому, что сжатая промежуточная отчетность окажется вводящей в заблуждение.

1. Базовая и разводненная прибыль на акцию должна представляться в полном или сжатом отчете о прибылях и убытках за промежуточный период.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 1. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

2. [IAS 1](#) содержит указания по структуре финансовой отчетности и включает приложение „Иллюстративная структура форм финансовой отчетности" с дополнительными указаниями по основным заголовкам и промежуточным суммам.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 1. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

3. Поскольку [IAS 1](#) требует, чтобы отчетность, показывающая изменения в капитале, представлялась как отдельная форма финансовой отчетности компании, он разрешает показывать информацию об изменениях в капитале, возникающих от операций с владельцами и распределений им, либо в отчете, либо в примечаниях. Компания использует в промежуточной отчетности, показывающей изменения в капитале, тот же формат, что и в последней годовой отчетности.

4. Промежуточная финансовая отчетность составляется на консолидированной основе, если самой последней годовой отчетностью компании была консолидированная отчетность. Отдельные формы финансовой отчетности материнской компании не согласуются и не могут сравниваться с консолидированной отчетностью в самой последней годовой финансовой отчетности. Если годовая финансовая отчетность компании включала отдельные формы финансовой отчетности материнской компании в дополнение к консолидированной финансовой отчетности, настоящий стандарт не требует и не запрещает включения отдельных форм отчетности материнской компании в промежуточную финансовую отчетность компании.

Выборочные пояснительные примечания

5. Пользователь промежуточной финансовой отчетности компании будет также иметь доступ к последней годовой финансовой отчетности этой компании. Таким образом, нет необходимости в том, чтобы примечания к промежуточной финансовой отчетности включали относительно несущественное обновление информации, которая была уже представлена в примечаниях в последней годовой отчетности. На дату промежуточной отчетности более полезно объяснение событий и операций, существенных для понимания изменений в финансовом положении и результатах деятельности компании с даты последней годовой отчетности.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 3. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

6. *Компания, как минимум, должна включать следующую информацию в примечания к промежуточной финансовой отчетности, если она существенна и не раскрыта где-либо еще в промежуточной финансовой отчетности. Информация обычно должна представляться на основе финансового года. Однако компания также должна раскрывать любые события или операции, существенные для понимания текущего промежуточного периода:*

а) *заявление о том, что в промежуточной финансовой отчетности используется та же учетная политика и методы вычисления, что и в последней годовой финансовой отчетности, или, если эта политика и методы изменились, описание характера и воздействия этого изменения;*

б) *пояснительные комментарии о сезонности или цикличности промежуточных операций;*

с) *характер и сумма статей, влияющих на активы, обязательства, капитал, чистую прибыль, или потоки денежных средств, которые необычны для компании, в силу их характера, размера или сферы деятельности;*

д) *характер и сумма изменений в оценках сумм, представленных в предшествующих промежуточных периодах текущего финансового года или изменений в оценках сумм, представленных в предыдущие финансовые годы, если эти изменения оказывают существенное влияние в текущем промежуточном периоде;*

е) *эмиссия, выкуп и погашение долговых и долевого ценных бумаг;*

ф) *выплаченный дивиденд (в совокупности или в расчете на акцию) по обыкновенным акциям и прочим акциям;*

г) *выручка сегмента и сегментный результат для хозяйственных или географических сегментов, в зависимости оттого, что является*

первичной основой сегментной отчетности (раскрытие сегментной информации требуется в промежуточном финансовом отчете компании только, если [IAS 14](#) «Сегментная отчетность», требует, чтобы компания раскрывала сегментные данные в своей годовой финансовой отчетности);

h) *существенные события, последовавшие после окончания промежуточного периода, которые не были отражены в финансовой отчетности промежуточного периода;*

i) *влияние изменений в составе компании в течение промежуточного периода, включая объединения компаний, приобретение или продажу дочерних компаний и долгосрочных инвестиций, реструктуризацию и прекращенные операции; и*

j) *изменения в условных обязательствах или условных активах, произошедших с последней отчетной даты.*

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 8. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

7. Примеры раскрытий, которые требуются параграфом 16, представлены ниже. Отдельные Международные стандарты финансовой отчетности дают указания в отношении раскрытия информации для многих из следующих статей:

a) списание запасов до возможной цены продаж и восстановление такого списания;

b) признание убытка от обесценения основных средств, нематериальных активов или других активов и восстановление такого убытка от обесценения;

c) восстановление любых резервов для затрат на реструктуризацию;

d) [*284] приобретения и выбытия основных средств;

e) обязательства по покупке основных средств;

f) урегулирование судебных споров;

g) корректировки фундаментальных ошибок в ранее представленных финансовых данных;

h) результаты чрезвычайных обстоятельств;

i) любой невозврат долга или любое нарушение долгового соглашения, которое впоследствии не было исправлено; и

j) операции со связанными сторонами.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 3. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

8. Другие Международные стандарты финансовой отчетности определяют раскрытия, которые должны приводиться в финансовой отчетности. В этом контексте финансовая отчетность означает полный комплект финансовых отчетов такого типа, который обычно включается в годовую финансовую отчетность и иногда включается в другие отчеты. Раскрытия, требуемые другими Международными стандартами финансовой отчетности, не требуются, если промежуточная финансовая отчетность компании включает только сжатые финансовые отчеты и выборочные пояснительные примечания, а не полный комплект финансовой отчетности.

Раскрытие соответствия Международным стандартам финансовой отчетности

9. Если промежуточная финансовая отчетность компании составлена в соответствии с настоящим Международным стандартом финансовой отчетности, этот факт должен быть раскрыт. Промежуточная финансовая отчетность не должна описываться как соответствующая Международным стандартам финансовой отчетности, если только она не выполняет все требования каждого применяемого Стандарта и каждой применяемой интерпретацией, данной Постоянным комитетом по интерпретации.

Периоды, для которых требуется представление промежуточной финансовой отчетности

0. Промежуточная отчетность должна включать следующие промежуточные финансовые отчеты (сжатые или полные) за периоды:

a) бухгалтерский баланс по состоянию на конец текущего промежуточного периода и сравнительный бухгалтерский баланс по состоянию на конец непосредственно предшествовавшего финансового года;

b) отчеты о прибылях и убытках за текущий промежуточный период и нарастающим итогом за текущий финансовый год в сравнении с отчетами о прибыли и убытках за сопоставимые промежуточные периоды (текущий и за год к дате) непосредственно предшествующего финансового года;

c) отчетность, показывающая изменения в капитале, нарастающим итогом за текущий финансовый год в сравнении с отчетом за сопоставимый период года непосредственно предшествующего финансового года; и

отчет о движении денежных средств общим итогом за
d) *текущий финансовый год в сравнении с отчетом за сопоставимый период года к дате непосредственно предшествовавшего финансового года.*

- Для компании, чья хозяйственная деятельность носит ярко выраженный сезонный характер, финансовая информация за двенадцать месяцев, заканчивающихся датой промежуточной отчетности, и сравнительная информация за предыдущие двенадцать месяцев может быть полезной. Соответственно, компании, чья хозяйственная деятельность носит ярко выраженный сезонный характер, поощряются к рассмотрению возможности представления такой информации в дополнение к той, которая требуется в предшествующем параграфе.

- Приложение А иллюстрирует периоды, для которых от компании требуется представлять полугодовые и квартальные отчеты.

[*285]

Существенность

- При принятии решения о том, как признавать, оценивать, классифицировать или раскрывать статью для целей промежуточной финансовой отчетности, существенность должна оцениваться относительно финансовых данных промежуточного периода. При оценке существенности следует признать, что промежуточные измерения могут полагаться на оценочные показатели в большей степени, чем измерения финансовых данных за год.

[*Параграфы 24 and 25 были изменены Международным стандартом IAS 8. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

- В Предисловие к Международным стандартам финансовой отчетности говорится, что „Международные стандарты финансовой отчетности не предназначены для применения к несущественным статьям.“ Принципы подготовки и составления финансовой отчетности указывают, что „информация существенна, если ее пропуск или неправильное представление могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основании финансовой отчетности“. [IAS 8](#) «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике», требует отдельного раскрытия существенных результатов чрезвычайных обстоятельств, необычных статей, прекращенных операций, изменений в учетных оценках, существенных ошибок и изменений в учетной политике. [IAS 8](#) не содержит количественных ориентиров относительно существенности.

- Поскольку при оценке существенности для целей финансовой отчетности всегда требуется обоснование, настоящий Стандарт предусматривает принятие решения о признании и раскрытии на основе данных только за промежуточный период, мотивируя это доступностью

для понимания промежуточных цифр. Таким образом, например, необычные или чрезвычайные статьи, изменения в учетной политике или оценках и существенные ошибки признаются и раскрываются на основе существенности относительно данных промежуточного периода во избежание путаницы, которая могла бы возникнуть в случае нераскрытия. Преобладающей целью является обеспечение того, что промежуточная финансовая отчетность включает всю информацию, которая уместна для понимания финансового положения и результатов деятельности компании в течение промежуточного периода.

РАСКРЫТИЕ В ГОДОВЫХ ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТАХ

Если оценка суммы, представленная в промежуточной отчетности

6. *существенно меняется в течение заключительного промежуточного периода финансового года, но отдельная форма финансовой отчетности за этот заключительный промежуточный период не публикуется, то характер и сумма этого изменения в оценке должны быть раскрыты в примечании к годовой финансовой отчетности за этот финансовый год.*

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 8. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

7. [IAS 8](#) требует раскрытия характера и (если имеет практическое значение) суммы изменения оценки, которое либо оказывает существенное влияние в текущем периоде, либо, предположительно, будет оказывать существенное влияние в последующих периодах. Параграф 16(d) настоящего Стандарта требует аналогичного раскрытия в промежуточной финансовой отчетности. Примеры включают изменения в оценке в заключительном промежуточном периоде, относящиеся к списаниям запасов, реструктуризации, или убыткам от обесценения, которые были представлены в отчетности в более раннем промежуточном периоде этого финансового года. Раскрытие, требуемое предшествующим параграфом, соответствует требованию Международного стандарта [IAS 8](#) и имеет цель сужения сферы применения - относящейся только к изменению в оценке. От компании не требуется включать дополнительную финансовую информацию промежуточного периода в годовую финансовую отчетность.

2. ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Элементы учетной политики, как часть годовой политики

8. *Компания должна применять в промежуточной финансовой отчетности ту же учетную политику, что и в годовых финансовых отчетах, за исключением изменений в учетной политике, произведенных после даты составления последних годовых финансовых отчетов, которые должны быть отражены в следующих годовой финансовой отчетности. Однако, периодичность отчетности компании - годовая, полугодовая или квартальная - не должна влиять на оценку ее годовых*

результатов. Для достижения этой цели оценки при составлении промежуточной отчетности должны производиться на основе периода, прошедшего с начала года до означенной даты.

9. [*286] Требование применения компанией в своей промежуточной финансовой отчетности той же учетной политики, что и в годовой финансовой отчетности, может породить предположение о том, что оценки промежуточного периода производятся так, как будто каждый промежуточный период является отдельным независимым отчетным периодом. Тем не менее, частота представления отчетности компании не должна влиять на оценки годовых результатов, параграф 28 подтверждает, что промежуточный период является частью финансового года. Оценки за период, прошедший с начала года до даты составления отчета могут повлечь за собой изменения в оценке сумм, представленных в предыдущих промежуточных периодах текущего финансового года. Но принципы для признания активов, обязательств, дохода, и расходов для промежуточных периодов такие же, что и в годовой финансовой отчетности

0. Для иллюстрации:

- принципы для признания и оценки убытков от частичных списаний запасов, реструктуризации, или обесценения в промежуточный период такие же, как и те, которые компания применяла бы, если бы она составляла только годовую финансовую отчетность. Однако если такие статьи признаются и оцениваются в одном промежуточном периоде, и оценка меняется в последующем промежуточном периоде того же финансового года, первоначальная оценка корректируется в следующем промежуточном периоде либо путем прибавления дополнительной суммы убытка либо путем восстановления ранее признанной суммы;

- б) затраты, которые не отвечают определению актива в конце промежуточного периода не переносятся в бухгалтерском балансе ни до момента получения будущей информации о том, удовлетворяют ли они определению актива, ни для того, чтобы равномерно распределить прибыли на протяжении промежуточных периодов в течение финансового года; и

- в) расходы по уплате налогов на прибыль признаются в каждом промежуточном периоде на основании наилучшей оценки средневзвешенной годовой ставки налога на прибыль, ожидаемой для всего финансового года. Суммы начисленных расходов по уплате налогов на прибыль в одном промежуточном периоде, могут корректироваться в последующем промежуточном периоде того же финансового года, если оценка ставки годового налога на прибыль изменяется.

Согласно концепции подготовки и представления финансовой отчетности (концепции), признание - это „процесс включения в бухгалтерский баланс или отчет о прибылях и убытках статей, которые отвечают определению элемента, и удовлетворяют критериям для признания". Определения активов, обязательств, доходов и расходов имеют фундаментальное значение для признания, как на дату годовой, так и промежуточной финансовой отчетности.

Для активов применяются одинаковые проверки будущих экономических выгод в промежуточные даты и в конце финансового года компании. Затраты, которые по своему характеру не будут квалифицироваться как активы в конце финансового года, не будут также квалифицироваться и в промежуточные даты. Точно так же обязательство на дату промежуточной отчетности должно представлять существующее обязательство на эту дату, как это и должно быть на дату составления годовой отчетности.

Важной характеристикой дохода (выручки) и расходов является то, что соответствующие поступления и выбытия активов и обязательств уже имели место. Если эти поступления или выбытия произошли, то признаются соответствующие выручка и расходы; в противном случае они не признаются. В концепции подготовки и представления финансовой отчетности говорится, что „расходы признаются в отчете о прибылях и убытках, когда возникло уменьшение в будущих экономических выгодах, связанное с уменьшением актива или увеличением обязательства, которое может быть надежно определено... Концепция подготовки и представления финансовой отчетности не разрешает признание в бухгалтерском балансе статей, которые не удовлетворяют определению активов или обязательств".

При оценке активов, обязательств, доходов, расходов и потоков денежных средств, отраженных в финансовой отчетности, компания, которая представляет только годовую отчетность, может учитывать информацию, полученную на протяжении всего финансового года. Ее оценка, фактически, осуществляется на основе периода, прошедшего с начала года до даты представления отчета.

Компания, представляющая полугодовую отчетность, использует для осуществления оценки в своей финансовой отчетности за первые шесть месяцев информацию, имеющуюся к середине года, или непосредственно после, а для двенадцатимесячного периода - информацию, имеющуюся к концу года или непосредственно после. Двенадцатимесячные показатели будут отражать возможные изменения [*287] в оценках сумм, представленных в отчетности за первые шесть месяцев. Суммы, представленные в промежуточной финансовой отчетности за первый шестимесячный период не корректируются ретроспективно. Однако, параграфы 16(d) и 26 требуют, чтобы раскрывались характер и сумма

любых существенных изменений в оценках.

- Компания, которая представляет свою отчетность чаще, чем раз в полгода, определяет доход и расходы на основе периода, прошедшего с начала года до отчетной даты для каждого промежуточного периода, используя имеющуюся информацию, в тот момент, когда составляется каждый комплект финансовой отчетности. Суммы дохода и расходов, представленные в текущем промежуточном периоде, будут отражать любые изменения в оценках сумм, представленных в предыдущих промежуточных периодах того же финансового года. Суммы, представленные в предыдущих промежуточных периодах, ретроспективно не корректируются. Однако, параграфы 16(d) и 26 требуют, чтобы раскрывались характер и сумма любых существенных изменений в оценках.

Выручка, получаемая сезонно, циклически или случайно

7. *Выручка, которую получают сезонно, циклически или случайно в течение финансового года, не должна предполагаться или переноситься по состоянию на дату промежуточной отчетности, если предположение или отсрочка не будут распределены в конце финансового года компании.*

8. Примеры включают дивидендный доход, лицензионные выплаты и государственные субсидии. Кроме того, некоторые компании последовательно получают больше выручки в определенные промежуточные периоды финансового года, чем в другие промежуточные периоды, например, сезонная выручка розничных торговцев. Такая выручка признается тогда, когда она возникает.

Затраты, понесенные неравномерно в течение финансового года

9. *Затраты, которые возникают неравномерно в течение финансового года компании, должны прогнозироваться или переноситься для целей промежуточной отчетности, если, и только если, этот тип затрат также реально прогнозировать или переносить на конец финансового года.*

Применение принципов признания и оценки

0. Приложение В содержит примеры применения общих принципов признания и оценки, установленные в параграфах 28-39.

Использование оценок

1. *Процедуры оценки, которые следует применять в промежуточной финансовой отчетности, должны гарантировать, что получаемая информация надежна, и что вся существенная финансовая информация, которая имеет значение для понимания финансового положения и результатов деятельности компании, соответствующим образом раскрыта. Поскольку определения сумм как в годовой, так и в промежуточной финансовой отчетности часто основываются на разумных оценках, то подготовка промежуточной финансовой*

отчетности в целом будет требовать большего применения методов оценки, чем при составлении годовой финансовой отчетности.

2. Приложение С приводит примеры использования оценок в промежуточных периодах.

ПЕРЕСЧЕТ РАНЕЕ ПОКАЗАННЫХ В ОТЧЕТНОСТИ ПРОМЕЖУТОЧНЫХ ПЕРИОДОВ

[*Параграфы 43 and 44 были изменены Международным стандартом IAS 8. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

3. *Изменение в учетной политике, кроме того, для которого новый Международный стандарт финансовой отчетности определяет переход, должно отражаться путем:*

пересчета финансовой отчетности предшествующих
а) *промежуточных периодов текущего финансового года и сравнимых промежуточных периодов предшествующих финансовых лет (смотри параграф 20), если компания придерживается основного порядка учета, согласно Международному стандарту [IAS 8](#); или*

пересчета финансовой отчетности предшествующих
б) *промежуточных периодов текущего финансового года, если компания придерживается допустимого альтернативного метода согласно Международному стандарту [IAS 8](#). В этом случае сравнимые промежуточные периоды предыдущего финансового года не пересчитываются.*

[*288] Цель предыдущего принципа состоит в обеспечении того, чтобы к конкретному классу операций применялась одна учетная политика на протяжении всего финансового года. Согласно Международному стандарту [IAS 8](#), изменение в учетной политике отражается ретроспективным применением с пересчетом финансовых данных предыдущего периода, если это целесообразно с практической точки зрения. Однако если сумма корректировки, относящаяся к предшествующим финансовым годам не определяется обоснованно, тогда, согласно Международному стандарту [IAS 8](#), новая учетная политика применяется перспективно. Допустимый альтернативный метод должен включать всю накопленную ретроспективную корректировку при определении чистой прибыли или убытка за период, в течение которого произошло изменение учетной политики. Эффект принципа, представленного в параграфе 43, состоит в требовании применения любого изменения в учетной политике, произведенного в текущем финансовом году, ретроспективно к началу финансового года.

5. Разрешение представлять изменения в учетной политике по состоянию на промежуточную дату в течение финансового года, позволило бы применять две разные учетные политики к конкретному классу

операций в пределах одного финансового года. Это привело бы к трудностям промежуточного распределения, искажению операционных результатов, и осложнению анализа и понимания информации промежуточного периода.

Тема №12 Характеристика стандарта МСБУ №30 «Особенности финансовой отчетности в банковских учреждениях»

План лекции:

1. Цель и сфера применения МСБУ №30 «Особенности финансовой отчетности в банковских учреждениях»
2. Основные банковские риски

Ключевые слова и выражения: банк, условные и договорные обязательства, сроки погашения активов и обязательств, концентрация активов, обязательств и забалансовых статей, убытки по ссудам и кредитам, основные банковские риски, активы, заложенные в качестве обеспечения, операции со связанными сторонами

1. Цель и сфера применения МСБУ №30 «Особенности финансовой отчетности в банковских учреждениях»

Настоящий Стандарт должен применяться для финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых организаций (далее называемых банками).

В настоящем Стандарте термин „банк“ включает в себя все финансовые институты, одним из основных видов деятельности которых является прием депозитных вкладов и получение заемных средств с целью кредитования и инвестирования, и которые подпадают под действие банковского и аналогичного законодательства. Настоящий Стандарт относится к таким компаниям независимо от того, имеют ли они в своем названии слово „банк“.

Банки представляют собой важный и влиятельный сектор мирового бизнеса. Большинство физических лиц и организаций пользуются банками либо как вкладчики, либо как заемщики. Банки играют основную роль в поддержании доверия в денежной системе посредством их тесных взаимоотношений с регулирующими органами и правительствами, и правил установленных для них правительствами. Поэтому и существует значительная и широко распространенная заинтересованность в информации о благополучии банков, и в частности, об их платежеспособности, ликвидности и относительной степени риска, связанной с различными видами их деятельности. Деятельность, а, следовательно, и требования по учету и отчетности банков, отличаются от требований, предъявляемых к другим коммерческим компаниям. Настоящий Стандарт признает их специфические потребности. Он также поощряет представление комментария по финансовой отчетности, касающегося таких вопросов, как администрация и контроль ликвидности и риска.

Настоящий Стандарт дополняет другие Международные стандарты финансовой отчетности, которые также применяются к банкам, если только они специально не исключаются в Стандарте.

[*250] Настоящий Стандарт применяется к отдельным формам финансовой отчетности и к консолидированной отчетности банка. Когда группа осуществляет банковские операции, настоящий Стандарт применим к операциям на консолидированной основе.

ИСХОДНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Пользователи финансовой отчетности банка нуждаются в значимой, надежной и сопоставимой информации, которая помогала бы им в оценке финансового положения и результатов деятельности банка, и была бы полезна в принятии экономических решений. Они также нуждаются в информации, которая обеспечивала бы им более полное понимание специфических характеристик банковских операций. Пользователи нуждаются в информации даже, несмотря на то, что банк является объектом контроля и предоставляет регулирующим органам информацию, которая не всегда доступна общественности. Таким образом, раскрытия в финансовой отчетности банка должны быть достаточно всесторонними с тем, чтобы удовлетворять потребности пользователей в пределах того, что обоснованно можно требовать от руководства.

Пользователи финансовой отчетности банка заинтересованы в его ликвидности и платежеспособности и рисках, связанных с активами и пассивами, признанными в его балансе, и с забалансовыми статьями. Ликвидностью называется наличие достаточных средств для обеспечения изъятий вкладов и других финансовых обязательств по мере наступления их сроков. Платежеспособностью называется превышение активов над пассивами, и, таким образом, достаточность банковского капитала. Банк подвержен риску ликвидности и рискам, возникающим в результате валютных колебаний, изменений процентных ставок, рыночных цен и в результате невыполнения обязательств партнером. Эти риски могут отражаться в финансовой отчетности, но они более понятны пользователям, если руководство сопровождает финансовую отчетность комментарием, описывающим способ управления и контроля рисками, связанными с операциями банка.

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 39. Это изъятие применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений.](#)]

Банки используют различные методы для признания и оценки статей в их финансовых отчетах. Хотя согласование этих методов желательно, оно выходит за рамки настоящего Стандарта. Для того чтобы соответствовать Международному стандарту [IAS 1](#) «Представление финансовой отчетности» и, таким образом, обеспечивать пользователям понимание метода, на основе которого составляется финансовая отчетность банка, может потребоваться раскрытие учетной политики в отношении:

- a) признания основных видов дохода (см. параграфы 10 и 11);
- оценки инвестиционных и коммерческих ценных бумаг (см. параграфы 24 и 25);
- b) различий между операциями и другими событиями, которые приводят к признанию активов и обязательств в балансе, и теми операциями и событиями, которые вызывают лишь условные и договорные обязательства (см. параграфы 26-29);
- c) метода определения убытков по ссудам и авансам и их списания (см. параграфы 43-49); и
- d) метода определения начислений за общие банковские риски и учета отражения этих начислений (смотри параграфы 50-52).
- e)

Некоторые из перечисленных вопросов являются предметом рассмотрения существующих Международных стандартов финансовой отчетности, тогда как другие могут быть рассмотрены позже.

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

Банк должен представлять отчет о прибылях и убытках, который группирует доходы и расходы по их характеру и раскрывает основные виды доходов и расходов.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 39. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

[*251] *В дополнение к информации, представляемой в соответствии с требованиями других Международных стандартов финансовой отчетности раскрытия в отчете о прибылях и убытках или примечания к финансовой отчетности должны включать, но не ограничиваться, следующими статьями доходов и расходов:*

проценты и аналогичные доходы,

процентные и аналогичные расходы,

доход в форме дивидендов,

доход в форме комиссионных и гонораров,

расходы на выплату комиссионных и гонораров,

прибыль за вычетом убытков по коммерческим бумагам,

прибыль за вычетом убытков по инвестиционным бумагам,

прибыль за вычетом убытков от валютных операций,

прочий операционный доход,

убытки по ссудам и авансам,

общие административные расходы, и

прочие операционные расходы.

- К основным видам дохода, возникающего в результате операций
1. банка, относятся проценты, сборы за предоставленные услуги, комиссионные вознаграждения и результаты операций с ценными бумагами. Каждый из видов дохода раскрывается отдельно с тем, чтобы пользователи могли оценить эффективность работы банка. Подобные раскрытия делаются в дополнение к информации относительно источника дохода, представляемой в соответствии с требованиями Международного стандарта [IAS 14](#) «Сегментная отчетность».

- К основным видам расходов, возникающих в результате операций
2. банка, относятся проценты, комиссионные, убытки по ссудам и авансам, расходы, связанные с уменьшением балансовой стоимости инвестиций, и общие административные расходы. Каждый вид расходов раскрывается отдельно с тем, чтобы пользователи могли оценить эффективность работы банка.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 39. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

- Статьи дохода и расходов не должны взаимно зачитываться в*
3. *отчете о прибылях и убытках, за исключением статей, относящихся к хеджированию и активам и пассивам, зачтенным в соответствии с параграфом 23.*

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 39. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

- Проведение зачета в случаях, не связанных с хеджированием и
4. активами и пассивами, зачет которых производится в соответствии с параграфом 23, не позволяет пользователям оценить эффективность отдельных видов деятельности банка и дохода, который он получает на определенные классы активов.

- Прибыли и убытки, возникающие от каждой из следующих операций,
5. обычно показываются на нетто-основе:

продажи и изменения в балансовой стоимости коммерческих

- a) ценных бумаг;
- b) продажи инвестиционных ценных бумаг; и
- c) валютные операции.

6. Процентные доходы и расходы раскрываются отдельно с тем, чтобы обеспечить более полное понимание состава и причин изменений, произошедших в чистых процентах.

7. Чистый процент - это производная величина процентных ставок и сумм заемных и кредитных средств. Желательно, чтобы администрация представляла комментарий относительно средних процентных ставок, средних процентных активов и средних процентных обязательств за период. В некоторых странах правительства помогают банкам, предоставляя депозиты и другие инструменты по процентным ставкам значительно ниже рыночных. В этих случаях в комментарии руководства часто показывается размер этих депозитов и инструментов и их влияние на чистый доход.

БАЛАНС

8. Банк должен представлять баланс, который группирует активы и пассивы по их характеру в порядке, отражающем их относительную ликвидность.

9. В дополнение к информации, представляемой в соответствии с требованиями других Международных стандартов финансовой отчетности, раскрытия в балансе или примечания к финансовой отчетности должны включать, помимо всего прочего, следующие статьи активов и пассивов:

Активы:

денежные средства и остатки на счетах в центральном банке,

казначейские и прочие векселя, принимаемые для переучета в центральном банке,

правительственные и другие ценные бумаги, хранимые для последующих операций с ними,

размещения средств в других банках, ссуды и авансы им,

другие средства на денежном рынке,

ссуды и авансы клиентам, и

инвестиционные ценные бумаги.

Обязательства

депозиты других банков,

прочие депозиты денежного рынка,

суммы задолженности другим вкладчикам,

депозитные сертификаты,

простые векселя и прочие пассивы, подтвержденные документально, и

прочие заемные средства.

0. Наиболее удобный метод классификации активов и пассивов банка - это их группировка по характеру происхождения и расположению в примерном порядке их ликвидности; в широком смысле, это может совпадать со сроками их погашения. Краткосрочные и долгосрочные статьи не представляются отдельно, потому что большинство активов и пассивов банка может быть реализовано или погашено в ближайшем будущем.

1. Различие между остатками на счетах в других банках и балансами с другими участниками денежного рынка и другими вкладчиками является важной информацией, потому что оно позволяет понять отношения банка с другими банками и денежным рынком, и его зависимость от них. Поэтому банк показывает отдельно:

- a) остатки на счетах в центральном банке;
- b) депозиты в других банках;
- c) другие средства на денежном рынке;
- d) депозиты других банков;
- e) прочие депозиты денежного рынка; и
- f) прочие депозиты.

2. Как правило, банк не знает держателей своих депозитных сертификатов, потому что сертификаты обычно свободно обращаются на рынке. Поэтому банк отдельно показывает вклады, которые были получены путем выпуска своих собственных депозитных сертификатов

или других передаваемых бумаг.

[*Данный параграф был изъят Международным стандартом IAS 39. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

[*253]Сумма, по которой актив или пассив объявляется в балансе, не должна зачитываться путем вычитания другого пассива или актива, если только не существует юридического права зачета, и он не представляет собой предполагаемую реализацию или погашение данного актива или пассива.

[*Параграфы 24 and 25 были изменены Международным стандартом IAS 39. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

4. Банк должен раскрывать справедливую стоимость каждого класса своих финансовых активов и обязательств в соответствии с Международными стандартами [IAS 32](#) «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», и [IAS 39](#) «Финансовые инструменты: признание и оценка».

5. Международным стандартом [IAS 39](#) предусмотрены четыре класса финансовых активов: ссуды и требования, инициированные предприятием, инвестиции с фиксированным сроком погашения, финансовые активы, удерживаемые для использования в операциях на фондовом рынке и финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи. Банк раскрывает справедливую стоимость своих финансовых активов, распределенных, как минимум, по данным четырем категориям.

УСЛОВНЫЕ И ДОГОВОРНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, ВКЛЮЧАЯ ЗАБАЛАНСОВЫЕ СТАТЬИ

6. банк должен раскрывать следующие условные и договорные обязательства:

а) характер и величину обязательств по кредитованию, являющихся безотзывными в силу того, что они не могут быть отозваны по собственному усмотрению банка без риска возникновения значительных штрафных санкций или расходов; и

б) характер и размер условных и договорных обязательств, возникающих из забалансовых статей, в том числе относящихся к:

прямым заменителям кредита, включая общие гарантии по задолженности, гарантии по банковским акцептам и резервные аккредитивы, используемые в качестве финансовых гарантий по ссудам и ценным бумагам;

ii) определенным условным обязательствам, связанным с операциями, включая контрактные гарантии, предложенные залогом, гарантии предложения и резервные аккредитивы, имеющие отношение к конкретным операциям;

- краткосрочным самоликвидирующимся торговым условным*
- iii) *обязательствам, возникающим в результате движения товаров, таким как документарные аккредитивы, в которых партия товара выступает в качестве обеспечения;*

[*Параграфы 26(b)(iv) и 26(b)(v) были изъяты Международным стандартом IAS 39. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

- соглашениям о продаже с обратной покупкой, не*
- iv) *отраженным в балансе;*

- статьям, связанным с процентными ставками, валютным*
- v) *курсом, включая свопы, опционы и фьючерсы; и*

- прочим обязательствам, программам выпуска евронон и*
- vi) *револьверным программам выпуска евронон с банковской поддержкой.*

[IAS 37](#) «Резервы, условные обязательства и условные активы» в 7. основном касается учета и раскрытия условных обязательств. Стандарт имеет непосредственное отношение к банкам, потому что банки часто оказываются вовлеченными в большое количество условных и договорных обязательств, часть из которых является отзывными, а другая безотзывными. Часто они составляют значительные суммы, гораздо большие, чем у других коммерческих компаний.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 39. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

8. Многие банки также заключают сделки, которые в настоящий момент не признаются как активы или обязательства в балансе, но которые ведут к возникновению условных и договорных обязательств. Такие забалансовые статьи часто представляют собой важную часть деятельности банка и могут оказывать значительное влияние на уровень риска, которому подвергается банк. Эти статьи могут добавить или уменьшить другие риски, например, путем хеджирования активов или обязательств в балансе. Забалансовые статьи могут возникать в результате операций, осуществленных от имени клиентов или операций с собственными торговыми ценными бумагами и другими финансовыми активами.

9. Пользователи финансовой отчетности должны владеть информацией об условных обязательствах и безотзывных договорных обязательствах банка, ввиду ее значимости для удовлетворения требований, которые они могут предъявить банку в отношении его ликвидности и платежеспособности, и определения связанной с этим возможности потенциальных убытков. Пользователи также требуют представления адекватной информации о характере и величине забалансовых операций, осуществленных банком.

[*254]

СРОКИ ПОГАШЕНИЯ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

0. *Банк должен детализировать анализ активов и пассивов, группируя их в соответствии со сроком платежа, определяемом на основе периода времени до наступления даты их погашения, оставшегося на момент составления баланса.*

1. Проверка соответствия и несоответствия сроков и процентных ставок по активам и обязательствам имеет основополагающее значение для руководства банка. Обычно банки не могут обеспечить полное соответствие этих показателей, поскольку сделки различных видов часто осуществляются на неопределенных условиях. Несоответствие позиций потенциально повышает рентабельность, но также может увеличивать риск убытков.

2. Сроки погашения активов и обязательств, и способность заменять процентные обязательства по приемлемой цене, по мере наступления срока платежа, являются важными факторами в оценке ликвидности банка и влияния на него изменений процентных ставок и обменных курсов. Для предоставления информации, значимой для оценки ликвидности банка, он, как минимум, детализирует анализ активов и обязательств, сгруппированных в соответствии со сроком их погашения.

3. Группировка по срокам погашения, применительно к индивидуальным активам и обязательствам в разных банках различается. Кроме того, для разных активов и обязательств подходят разные варианты группировки по срокам погашения. Примеры периодов, используемых для классификации, приведены ниже:

- a) до 1 месяца;
- b) от 1 до 3 месяцев;
- c) от 3 месяцев до 1 года;
- d) от 1 года до 5 лет; и
- e) от 5 лет и более.

Часто периоды объединяются, например, в случае ссуд и авансов, когда они группируются по двум категориям: до одного года и свыше одного года. Когда платежи распределены в течение некоторого периода времени, каждый отдельный платеж относится на период, в котором выплата средств или их получение согласовано или ожидается по договору.

Важно, чтобы сроки погашения, принятые банком для активов и

4. обязательств были одинаковыми. Это показывает степень совпадения их сроков погашения и связанную с этим зависимость банка от других источников обеспечения ликвидности.

5. Сроки погашения могут быть выражены в виде:

а) периода, оставшегося до даты выплаты;

б) исходного периода до даты выплаты; или

в) периода, оставшегося до следующей даты, когда могут быть изменены процентные ставки.

Анализ активов и обязательств по периодам, оставшимся до даты выплаты, обеспечивает наилучшую основу для оценки ликвидности банка. Банк также может показывать сроки наступления платежей на основе исходных сроков до даты погашения, что обеспечивает информацию о стратегии его деловой активности и финансирования. Кроме того, банк может проводить группировку по срокам погашения на основе периода времени, оставшегося до следующей даты возможного изменения процентных ставок для того, чтобы показать риски процентных ставок, которым он подвержен. В комментариях к финансовой отчетности руководство банка также может представлять информацию о влиянии процентных ставок, и способы, которыми оно регулирует и управляет им.

6. Во многих странах депозиты, внесенные в банк, могут быть изъяты по требованию, также как и авансы, выданные банком, могут подлежать возврату по требованию. Однако на практике эти депозиты и авансы часто остаются не изъятыми и не выплаченными на протяжении длительного периода; поэтому фактическая дата погашения оказывается более поздней, чем предусмотренная договором. Тем не менее, банк проводит анализ в соответствии с контрактными сроками погашения, хотя они часто не равны фактическим срокам, потому что даты, предусмотренные договором, отражают риски ликвидности, связанные с активами и обязательствами банка.

7. Некоторые активы банка не имеют предусмотренной договором даты наступления срока платежа. Предполагаемый период наступления срока платежа по этим активам обычно берется по дате их ожидаемой реализации.

8. [*255] Оценка пользователями ликвидности банка на основании представляемой им информации, сгруппированной по срокам наступления платежа, делается с учетом местных правил ведения банковских операций, включая доступность средств для банков. В некоторых странах краткосрочные ссуды доступны при нормальном ходе ведения дел из ресурсов денежного рынка или, в чрезвычайных обстоятельствах, из

ресурсов центрального банка. Однако эта ситуация не характерна для всех стран.

9. Для досконального разъяснения пользователям группировки активов и обязательств по срокам погашения, может потребоваться дополнить раскрытия в финансовой отчетности информацией о вероятности выплат в течение оставшегося периода. Поэтому в комментариях к финансовой отчетности администрация может предоставлять информацию о фактических периодах погашения и о способах управления и контроля рисков, а также о проблемах, связанных с различными графиками сроков погашения и процентных ставок.

КОНЦЕНТРАЦИЯ АКТИВОВ, ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И ЗАБАЛАНСОВЫХ СТАТЕЙ

0. *Банк должен раскрывать любые значительные концентрации своих активов, пассивов и забалансовых статей. Эти раскрытия должны делаться по географическим регионам, клиентам или отраслевым группам или другим источникам риска. Банк также должен раскрывать величину значительных сумм в иностранной валюте.*

1. Банк показывает значительные концентрации при распределении своих активов и по источникам своих обязательств, потому что это является удобным индикатором потенциальных рисков, связанных с реализацией активов и средствами, доступными банку. Такие раскрытия делаются по географическим регионам, клиентам и отраслевым группам или другим источникам риска, которые соответствуют условиям деятельности банка. Аналогичный анализ и объяснение забалансовых статей также имеет большое значение. Географические регионы могут состоять из отдельных стран, групп стран или районов внутри страны; раскрытия по клиентам могут производиться по секторам, таким как правительства, органы общественного управления, торговые и промышленные компании. Такие раскрытия делаются в дополнение к любой сегментной информации, требуемой в соответствии с Международным стандартом [IAS 14](#) «Сегментная отчетность».

2. Раскрытие значительных сумм в иностранной валюте также является полезным индикатором риска убытков, возникающих в результате изменений валютных курсов.

УБЫТКИ ПО ССУДАМ И КРЕДИТАМ

- [*Параграфы 43 and 44 были изменены Международным стандартом IAS 39. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

3. *Банк должен раскрывать следующую информацию:*

учетную политику, описывающую основу, на которой
а) *невозвращаемые ссуды и авансы признаются в качестве расхода и*

списываются;

- подробности изменений в резерве на покрытие убытков по*
- b) *ссудам и кредитам в течение периода. Эта информация должна отдельно показывать сумму, признанную в качестве расхода за период для убытков по ссудам и кредитам, сумму, дебетуемую за период для списанных ссуд и кредитов, и сумму, кредитуемую за период для компенсации списанных ранее ссуд и кредитов;*

- совокупная сумма резерва на покрытие убытков по ссудам и*
- c) *кредитам на отчетную дату; и*

- совокупная сумма, включенная в баланс для ссуд и кредитов, по*
- d) *которым процент не начисляется, и метод, используемый для определения балансовой величины таких ссуд и кредитов.*

4. *Любые суммы, отложенные в отношении убытков по ссудам и кредитам в дополнение к тем убыткам, которые были специально обозначены, или потенциальным убыткам, которые на основе предыдущего опыта просматриваются в портфеле ссуд и кредитов, должны учитываться как распределение нераспределенной прибыли. Любые кредитуемые суммы, возникающие в результате сокращения этих величин, ведут к увеличению нераспределенной прибыли и не включаются в расчеты чистой прибыли или убытка за период.*

[*Данный параграф был изъят Международным стандартом IAS 39. Это изъятие применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений.](#)]

- [*256] В процессе повседневной деятельности банки неизбежно несут
5. *убытки по ссудам, кредитам и другим средствам кредитования, из-за того, что они оказываются частично или полностью невозвращаемыми. Сумма убытков, которая была конкретно установлена, признается в качестве расхода и вычитается из балансовой суммы соответствующей категории ссуд и кредитов, в качестве резерва на покрытие убытков по ссудам и кредитам. Сумма потенциальных убытков, которые не были конкретно установлены, но о наличии которых в портфеле ссуд и кредитов свидетельствует предыдущий опыт, также признается в качестве расхода и вычитается из общей балансовой суммы ссуд и кредитов. Оценка этих убытков зависит от решения руководства; однако важно, чтобы руководство применяло свои оценки последовательно из периода в период.*

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 39. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений.](#)]

- Местные условия или законодательство могут требовать от банка или
- б. *разрешать ему откладывать суммы для покрытия убытков по ссудам и кредитам в дополнение к тем убыткам, которые, судя по опыту, присутствуют в портфеле ссуд и кредитов. Любые подобные отложенные*

суммы представляют собой распределение нераспределенной прибыли, а не расходы при определении чистой прибыли или убытка за период. Точно также любые кредитуемые суммы, возникающие в результате сокращения этих величин, ведут к увеличению нераспределенной прибыли и не включаются в расчеты чистой прибыли или убытка за период.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 39. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

Пользователи финансовой отчетности банка должны знать, какое влияние оказывают убытки по ссудам и кредитам на его финансовое положение и результаты деятельности; это помогает им судить об эффективности, с которой банк использует свои ресурсы. Таким образом, банк раскрывает совокупную сумму резерва на покрытие убытков по ссудам и кредитам на отчетную дату и изменения в резерве в течение периода. Изменения в резерве, в том числе компенсация в течение периода сумм, списанных ранее, показываются отдельно.

[*Данный параграф был изъят Международным стандартом IAS 39. Это изъятие применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

Банк может принять решение не начислять проценты по ссудам или кредитам, например, когда заемщик имеет задолженность по выплате процентов или основной суммы долга дольше конкретного срока. Банк показывает совокупную сумму ссуд и кредитов на отчетную дату, начисление процентов на которую не производится, и основу, использованную для определения балансовой суммы таких ссуд и кредитов. Также желательно, чтобы банк раскрывал факт признания процентного дохода по таким ссудам и кредитам и воздействие на отчет о прибылях и убытках, оказываемое неначислением процентов.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 39. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

В случае невозможности возмещения ссуд или кредитов, они списываются и начисляются против резерва на покрытие убытков. В некоторых случаях они не списываются до выполнения необходимых юридических процедур и окончательного определения суммы убытка. В других случаях они списываются раньше, например, когда заемщик не выплатил какие-либо проценты или не погасил основную сумму долга, подлежащую выплате в определенный период. Поскольку время списания невозвращаемых ссуд и авансов различается, валовая сумма ссуд и кредитов и сумма резервов на покрытие убытков в одинаковых условиях может существенно отличаться. В результате этого банк раскрывает политику в отношении списания невозвращаемых ссуд и кредитов.

2.ОСНОВНЫЕ БАНКОВСКИЕ РИСКИ

- Любые суммы, отложенные на общие банковские риски, в том числе*
0. *будущие убытки и прочие непредвиденные риски или условные обязательства должны раскрываться отдельно в качестве распределения нераспределенной прибыли. Любые кредитуемые суммы, возникающие в результате сокращения этих величин, ведут к увеличению нераспределенной прибыли и не включаются в расчеты чистой прибыли или убытка за период.*

1. Местные условия или законодательство могут требовать от банка или разрешать ему откладывать суммы для покрытия основных банковских рисков, включая будущие убытки или прочие непредвиденные риски, в дополнение к дебетованию сумм для покрытия убытков по ссудам и кредитам, определяемым в соответствии с параграфом 45. Банк может также быть обязан или ему может быть разрешено откладывать суммы на покрытие условных обязательств. Такие суммы, отложенные для покрытия основных банковских рисков или условных обязательств, не отвечают критериям признания в качестве резервов, согласно Международному стандарту [IAS 37](#) «Резервы, условные обязательства и условные активы». Поэтому банк признает такие суммы как распределение нераспределенной прибыли. Это необходимо для того, чтобы избежать завышения обязательств, недооценки активов, скрытых начислений и резервов, а также искажения величины чистой прибыли и капитала.

2. [*257] Отчет о прибыли и убытках не может представлять значимую и надежную информацию о деятельности банка, если чистая прибыль или убыток за период включает скрытые суммы, отложенные для покрытия основных банковских рисков или дополнительных условных обязательств, или скрытое кредитование, возникающее в результате возмещения таких сумм. Точно также баланс не может обеспечивать значимую и надежную информацию о финансовом положении банка, если он включает завышенные обязательства, заниженные активы или скрытые начисления и резервы.

АКТИВЫ, ЗАЛОЖЕННЫЕ В КАЧЕСТВЕ ОБЕСПЕЧЕНИЯ

3. *Банк должен показывать совокупную сумму обеспеченных обязательств, а также характер и балансовую стоимость активов, заложенных в качестве обеспечения.*

4. В некоторых странах законодательство или обычная национальная практика требует, чтобы банки предоставляли активы в качестве обеспечения по определенным депозитам и прочим пассивам. Суммы этого обеспечения часто настолько существенны, что могут иметь значительное влияние на оценку финансового положения банка.

ДОВЕРИТЕЛЬНЫЕ ОПЕРАЦИИ

5. Банки обычно действуют в качестве доверительного собственника или в другой функциональной роли, обеспечивая хранение или размещение

активов от имени физических лиц, трастов, пенсионных планов и других организаций. При условии, что отношения доверительного собственника или аналогичные им юридически подкреплены, то эти активы не являются активами банка и, таким образом, не включаются в баланс. Если банк осуществляет значительные доверительные операции, этот факт и размеры этой деятельности должны раскрываться в финансовых отчетах банка, ввиду возможного возникновения потенциального обязательства, в случае невыполнения фидуциарных обязанностей по доверенности. Для этой цели доверительные операции не включают функции ответственного хранения.

ОПЕРАЦИИ СО СВЯЗАННЫМИ СТОРОНАМИ

- [IAS 24](#) «Раскрытие информации о связанных сторонах» в основном касается раскрытия информации о связях с деловыми партнерами и операциях между отчитывающейся компанией и ее связанными сторонами. В некоторых странах закон и регулирующие органы препятствуют или запрещают банкам осуществлять сделки со связанными сторонами, тогда как в других странах эти сделки разрешаются. [IAS 24](#) особенно актуален при представлении финансовой отчетности банка в стране, где подобные сделки разрешаются.

7. Определенные операции между связанными сторонами могут осуществляться на условиях, отличающихся от условий проведения операций со сторонами, которые не являются связанными сторонами. Например, банк может авансировать большую сумму или взимать меньшую процентную ставку со связанной стороны, чего бы он не сделал в аналогичных обстоятельствах для стороны, не являющейся связанной; авансы или депозиты могут перемещаться между связанными сторонами гораздо быстрее и с меньшими формальностями, чем это происходит при операциях со сторонами, не являющимися связанными. Даже если операции со связанными сторонами возникают в процессе обычной деятельности банка, информация о таких операциях представляет интерес для пользователей и подлежит раскрытию в соответствии с Международным стандартом [IAS 24](#).

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 24. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

8. При осуществлении банком операций со связанными сторонами целесообразно раскрывать характер отношений с ними, типы операций и их элементы, необходимые для понимания финансовой отчетности банка. К этим элементам, которые обычно будут раскрываться для обеспечения соответствия требованиям [IAS 24](#), относится принятая банком политика кредитования связанных сторон, а по операциям со связанными сторонами абсолютные суммы или процентные показатели:

каждой ссуды и кредита, депозитов, акцептов и простых
а) векселей; раскрытия могут включать общие суммы, не погашенные на

начало и конец периода, а также авансы, депозиты, погашения и прочие изменения, происшедшие в течение периода;

[*258] каждого из основных типов дохода, процентных расходов

b) и выплаченных комиссионных;

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 39. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

суммы расходов, признанной за период для убытков по ссудам и

c) кредитам и суммы резерва на отчетную дату; и

безотзывных договорных обязательств и условных обязательств,

d) возникающих в результате наличия забалансовых статей.

Тема №13 Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 2)

План лекции:

1. Общая характеристика стандарта
2. Оценка себестоимости ТМЗ

Ключевые слова и выражения: Запасы, Возможная чистая цена продаж, Себестоимость запасов, Затраты на переработку, переменные накладные расходы, Постоянные производственные накладные расходы, Расчет по средневзвешенной стоимости, ФИФО, ЛИФО

1. К запасам относятся активы в форме сырья и материалов для использования в производстве товаров и оказании услуг, или предназначенные для продажи. Если земля, недвижимость, станки и машины приобретены для перепродажи, то они включаются в оборотные запасы и учитываются как товары.

К запасам относят сырье, материалы, готовую продукцию, незавершенное производство.

Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене продаж.

Возможная чистая цена продаж - предполагаемая продажная цена в нормальных рыночных условиях за вычетом затрат на выполнение работ и возможных коммерческих расходов, связанных с реализацией.

Себестоимость запасов - включает затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, связанные с доставкой в место настоящего нахождения запаса и доведением его до состояния пригодного для использования.

Затраты на приобретение включают покупную цену, импортные пошлины и иные невозмещаемые налоги, транспортные, экспедиторские, расходы на посредников и консультантов, другие расходы.

По счетам, выписанным в иностранной валюте, в случае девальвации или снижения стоимости валюты, возникших форс-мажорных обстоятельствах,

допускается включать в затраты на приобретение курсовые валютные разницы, если они влияют на непогашенные обязательства.

Затраты на переработку - включают прямые затраты, а также распределяемые на систематической основе постоянные и переменные накладные производственные расходы.

Величина переменных накладных расходов зависит от изменения объемов производства. Это косвенные материальные и трудовые затраты, необходимые для нормального хода производственного процесса.

Величина постоянных накладных расходов не зависит от изменяющихся объемов производства. Это расходы на обслуживание зданий, оборудования, амортизационные отчисления, административно-управленческие расходы.

Постоянные производственные накладные расходы на каждую единицу продукции распределяются на основе производственных мощностей организации. Сумма постоянных накладных расходов, включаемых в стоимость единицы продукции, остается неизменной при снижении объема производства и даже при его остановке.

В комплексных производствах, в которых выпуск основного продукта сопровождается выпуском побочных продуктов, затраты на переработку нельзя определить отдельно для каждого продукта. Сначала на основе возможной чистой цены продаж определяется стоимость побочных продуктов, которая вычитается из общих затрат для определения себестоимости основного продукта.

В себестоимость запасов не должны включаться:

- сверхнормативные потери сырья и материалов, трудовых и прочих производственных затрат;
- расходы на хранение, кроме необходимых в производственном процессе (хранение спирта для производства коньяков);
- административные расходы, не связанные с доведением запасов до их настоящего места положения и состояния, а также коммерческие расходы.

2. Учет движения запасов можно осуществлять по фактической себестоимости или по покупным ценам.

Оценка по покупным ценам. В качестве покупных цен могут выступать договорные цены со скидками или накидками. К покупным ценам можно отнести и так называемые «фактурные цены», т.е. стоимость материальных ценностей, вытекающую из счета - фактуры поставщика. Фактурные цены определяются по договору с включением транспортных и других расходов.

Предприятие, применяющее оценку материальных оборотных средств по покупным ценам, отражает их на соответствующих счетах бухгалтерского учета по фактическим фактурным ценам, а все возникающие дополнительно расходы относит к накладным расходам того периода, в котором они возникли.

При оценке выбывающих запасов предприятие может применять способы оценки по средней взвешенной заготовительной себестоимости, по методам ФИФО и ЛИФО.

Пример.

	Кол-во единиц	Цена, руб.	Сумма, руб.
Остаток на начало месяца	2	100	200
Поступило за месяц			
1 я партия	4	997,5	390
2я партия	6	205	1230
3я партия	8	193,75	1550
Расход за месяц	14		
Расход по средневзвешенной стоимости			2359
Расход по методу ФИФО			2207,5
Расход по методу ЛИФО			2780

Примечание.

Расчет по средневзвешенной стоимости: $(200+390+1230+1550)/(2+4+6+8)*14=2359$

Расчет по методу ФИФО $(2*100+4*97,5+6*205+2*193,75)=2207,5$

Расчет по методу ЛИФО $(8*193,75+6*205)=2780$

Переоценка по возможной чистой цене продаж.

Если рыночная стоимость запасов ниже себестоимости, то производится их переоценка. При этом следуют определенным правилам, основанном ни предназначении запасов.

1. Если они предназначены для реализации, то расчеты проводятся на основе текущих рыночных цен реализации.

2. Если они предназначены на продажу по заключенным договорам, то расчеты проводятся по контрактным ценам в объеме, предназначенном для выполнения договора. Запасы, превышающие необходимые по договору, переоцениваются по текущим рыночным ценам.

3. Сырье и материалы не переоцениваются, если готовая продукция, выпущенная на их основе, будет продана по ценам равным или превышающим себестоимость. Если такой уверенности нет, сырье и материалы переоцениваются по их восстановительной стоимости. Разница при переоценке списывается в расход в том отчетном периоде, в котором она выявлена.

Учёт запасов регулируется МСФО 2 «Запасы» и ПБУ 5/98 «Учёт материально-производственных запасов». Можно выделить ряд различий при учёте материально-производственных запасов. По МСФО запасы – это активы, а российской практике – часть имущества. Следует отметить различия при определении способа оценки запасов. ПБУ 5/98 предписывает оценивать МПЗ по фактической себестоимости. В конце отчетного периода МПЗ должны переоцениваться: «материально-производственные запасы (кроме оборудования к установке), на которые цена в течение года снизилась, либо которые морально устарели или частично потеряли свое качество, отражаются в балансе по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной

стоимости заготовления (приобретения), с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты организации». На основании данного определения несколько не понятно, как должны оцениваться запасы, цена возможной реализации которых в одном отчетном периоде была ниже фактической себестоимости, а в следующем отчетном периоде выросла выше фактической себестоимости. В целях объективной оценки активов компании было бы правильнее переоценить материально-производственные запасы на конец второго отчетного периода по фактической себестоимости, но ПБУ 5/98 не дает четкого ответа, можно ли это делать. В соответствии с МСФО 2 запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене продаж. Далее, при поступлении и списании одних и тех же видов материально-производственных запасов с различной фактической себестоимостью становится возможным применение нескольких способов расчета текущей себестоимости единицы запасов. Себестоимость материально-производственных запасов (кроме товаров в торговле, принятых к учету по продажным ценам) по российскому законодательству может производиться следующими способами:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретения МПЗ (метод ЛИФО).

В отличие от России, в международной практике принят метод ФИФО. Этот метод рекомендуется как основной для расчета себестоимости запасов (за исключением используемых в особом порядке), хотя может использоваться и метод ЛИФО, если его использование позволит получить более объективную оценку активов. Метод расчета по средней себестоимости в международных стандартах бухгалтерского учета не предусмотрен.

Таким образом, в целом принципы учета материально-производственных запасов в российской практике и МСФР очень близки. ПБУ 5/98 в целом основано на международных стандартах, но не в полной мере, поскольку в данном положении сохранены некоторые особенности национальной системы счетоводства. Для большего соответствия международным стандартам необходимо принять ряд методических указаний для разъяснения ПБУ 5/98.

Тема №14 Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 16)

План лекции:

1. Общая характеристика стандарта
2. Методы начисления амортизации

Ключевые слова и выражения: Основные средства, Балансовая стоимость, метод равномерного начисления, метод уменьшающегося остатка, метод суммы изделий или объема выполненной работы, Первоначальная оценка основных средств, Последующие капиталовложения, Возмещение балансовой стоимости

1. Основные средства - это материальные активы, необходимые для производства или продажи товаров и услуг, для административно-управленческих целей или для сдачи в аренду, срок полезного использования которых превышает годовой отчетный период.

Фактическая стоимость основных средств складывается из покупной цены импортных пошлин, не возмещаемых налогов, и любых иных затрат по приведению объекта в рабочее состояние. Если основные средства приобретаются в кредит, то процент за кредит включается в фактическую стоимость объекта основных средств. Капитализация процентов производится до момента ввода объекта в эксплуатацию.

Балансовая стоимость основных средств может быть меньше их фактической себестоимости на сумму полученных субсидий от правительства.

Затраты на техническое обслуживание и ремонт списываются в расход в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Затраты на ремонт, вносящие коренные изменения в объект, повышающие производительность объекта, могут быть присоединены к балансовой стоимости активов.

Стандарт предусматривает два подхода к переоценке основных средств.

Основной подход. Основные средства должны учитываться по первоначальной стоимости за вычетом начисленной амортизации. Переоценка возможна только тогда, когда возмещаемая сумма для данного объекта может оказаться ниже его балансовой стоимости. Сумма уменьшения стоимости признается расходом данного отчетного периода.

Альтернативный подход. Основные средства систематически переоцениваются по справедливой (реальной) стоимости на дату переоценки. На дату переоценки осуществляется и корректирование суммы накопленной амортизации. Увеличение балансовой стоимости объекта в результате переоценки отражается на счете капитала. Уменьшение балансовой стоимости объекта в результате переоценки списывается в расход и уменьшает сумму отчетной прибыли.

При выбытии и списании объекта основных средств обязательно выявляется результат выбытия - прибыль или убыток.

Основные средства классифицируются в следующем разрезе:

- земельные участки;
- земля и здания;

- оборудование;
- суда;
- самолеты;
- автотранспортные средства;
- мебель и прочие принадлежности;
- оборудование административных помещений.

Учет амортизации основных средств определяется МСФО 4 "Учет амортизации" и МСФО 16 "Основные средства". Амортизационные отчисления представляют собой расход организации.

Срок службы объектов определяется администрацией по опыту эксплуатации аналогичных объектов в прошлом.

Стандарт требует периодического пересмотра сроков службы и норм амортизационных отчислений, если фактические условия эксплуатации значительно отличаются от тех, которые были приняты в ранее выполненных расчетах сроков и норм амортизации.

Амортизация начисляется ежемесячно до полного погашения стоимости объекта. Земля имеет неограниченный срок службы и не амортизируется.

Земля и иное недвижимое имущество, приобретенное для перепродажи, учитывается в качестве оборотных запасов.

2. В МСФО 16 приведены возможные методы начисления амортизации:

- метод равномерного начисления;
- метод уменьшающегося остатка;
- метод суммы изделий или объема выполненной работы.

В примечаниях к отчетности следует указывать метод амортизационных отчислений, годовую норму амортизации, накопленную сумму амортизации за период фактической эксплуатации по группам амортизированных активов.

МСФО 16 "Основные средства" соответствует ПБУ 6/01 "Учет основных средств". Рассмотрим сходства и различия МСФО 16 с ПБУ 6/01.

Понятие основных средств и их структура:

1. МСФО 16. Актив, от которого ожидается экономическая выгода, структура определяется предприятием, самостоятельно исходя из аналогичности их видов и способов использования, т.е. в основу группировки кладется модель получения экономической выгоды;

2. ПБУ 6/01. В целом понятие основных средств совпадает с понятием, используемым МСФО. Не подчеркивается определяющая роль модели получения экономической выгоды от объекта основного средства для образования групп основных средств. Не выделяется понятие – инвестиционная собственность.

Учет основных средств:

1. МСФО 16. Правильное применение принципов начисления, исторической стоимости, осмотрительности, продолжения деятельности; риск необоснованного завышения прибыли, которая в последствии будет распределена между собственниками, и как следствие – недостаточность

капитала для приобретения замещающего актива; риск искажения объема собственных средств; риск того, что требующиеся изменение балансовой стоимости основных средств может противоречить принципу «осмотрительности» и повлечет за собой разные взгляды на ликвидность баланса организации;

2. ПБУ 6/01. Такие же проблемы имеются и в нашей стране, однако они, во-первых, не выделяются, не показываются пути их разрешения в стандарте; во-вторых, они еще усугубляются неопределенностью, инфляцией и постоянным ее ожиданием. Среди задач бухгалтерского учета основных средств, перечисленных в Методических указаниях по учету основных средств, отсутствуют задания связанные с тщательным проведением процедуры признания объектов основных средств, с установлением сроков полезного функционирования, выбором соответствующего метода амортизации.

Первоначальная оценка основных средств:

1. МСФО 16. Покупная цена и все прямые затраты, связанные с приведением объекта в надлежащее состояние и местоположение. Затраты по займам в качестве основного подхода не включаются в первоначальную стоимость;

2. ПБУ 6/01. В целом подход к определению первоначальной стоимости объектов основных средств аналогичен стандарту 16, однако проценты по займам включаются в первоначальную стоимость условных объектов.

Последующие капиталовложения:

1. МСФО 16. Четкое разделение последующих капиталовложений на приносящие дополнительную экономическую выгоду и не приносящие. В качестве актива соответственно признаются только первые;

2. ПБУ 6/01. Подобное разделение не объясняется ни с точки зрения понятия актива - ресурсы предприятия, от которых ожидается экономическая выгода, ни с точки зрения понятия расходов периода - расходов не вызывающих доходов.

Амортизация:

1. МСФО 16. Распределение стоимости актива, подлежащего амортизации, между учетными периодами в течение срока его полезного экономического использования. Срок полезного функционирования объекта основных средств определяется бухгалтером самостоятельно;

2. ПБУ 6/01. Не объясняется сущность амортизации с точки зрения бухгалтерского учета, не раскрывается понятие амортизации как учетной записи, необходимой для приведения в соответствие доходов и расходов, отражения расходов, вызывающих доходы в ряде учетных периодов.

Методы начисления амортизации:

1. МСФО 16. Метод выбирается бухгалтером самостоятельно, исходя из модели получения экономической выгоды от объектов основных средств для каждой их группы. Классификация разрешенных методов предполагает выделение трех групп: равномерное начисление (прямолинейное списание); метод уменьшаемого остатка; метод списания стоимости пропорционально какому-либо критерию (в качестве критерия может выступать, например, объем

выполненных работ, объем произведенной продукции, номер года (метод суммы чисел лет);

2. ПБУ 6/01. Метод выбирается бухгалтером самостоятельно, основа для выбора метода не объясняется, разрешенные методы подразделяются на: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Последующая оценка основных средств:

1. МСФО 16. Применение переоценки является разрешенным альтернативным подходом к оценке основных средств. Используются два метода для переоценки: коэффициентный метод; метод, при котором амортизация сворачивается, а остаточная стоимость увеличивается до рыночной стоимости основного средства, при этом амортизация начинается заново, ставки амортизации пересматриваются с учетом оставшегося срока полезного экономического использования и ликвидационной стоимости (которые также могут быть пересмотрены) При переоценке используется «амортизация» счета переоценки, то есть отнесение остатка счета переоценки на собственные средства в течение срока службы переоцененного основного средства;

2. ПБУ 6/01. ПБУ требует раскрытия информации об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (включая случаи достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации). В данном случае момент переоценки отдельно даже не выделяется. Не производится четкое разграничение между учетом основных средств по исторической стоимости (в качестве основного подхода), и по переоцененной стоимости (в качестве альтернативного). Организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости: либо путем индексации; либо путем прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Возмещение балансовой стоимости:

1. МСФО 16. Возмещаемая сумма не должна опускаться ниже балансовой стоимости, поэтому организация обязана периодически делать необходимые сравнения, и если соответствующее снижение выявлено, то требуется уменьшить балансовую стоимость до возмещаемой. Это касается как метода отражения основных средств по исторической стоимости, так и по переоцененной;

2. ПБУ 6/01. Не рассматривается. Хотя в условиях развивающейся экономики является насущно необходимым моментом, так как в силу неопределенности в экономике и других соприкасающихся с ней сферах наиболее вероятна ситуация, когда возмещаемая сумма может опуститься ниже балансовой. Если часть актива перестает отвечать критерию признания (т.е. часть расхода, связанного с приобретением основного средства, не вызовет дохода (экономической выгоды)), то соответствующая часть должна быть отражена как расход за период и сразу отнесена на счет прибылей и убытков, согласно как принципу начисления, так и принципу осмотрительности.

Тема №15 Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 25)

План лекции:

1. Общая характеристика стандарта
2. Расчет инвестиций

Ключевые слова и выражения: Себестоимость, краткосрочные инвестиции и долгосрочные, портфель, Долгосрочные финансовые вложения, Нераспределенная прибыль, резерв на обесценение долгосрочных финансовых вложений

1. Под инвестициями понимаются активы, приносящие выгоды в форме процента, дивиденда, роялти и арендной платы, а также в форме повышения стоимости капитала.

Основные средства к инвестициям не относятся, за исключением вложений в землю и здания, которые не предполагается использовать в основной деятельности организации. Они необходимы из-за повышения стоимости капитала. К инвестиционной собственности относятся также прямые вложения в золото, бриллианты, другие рыночные товары.

Инвестиции классифицируются на краткосрочные и долгосрочные. Инвестиции, которые будут учитываться в составе активов не более года - краткосрочные инвестиции, а более года - долгосрочные.

Балансовая стоимость краткосрочных инвестиций определяется либо по рыночной стоимости, либо по меньшему из двух значений: себестоимости и рыночной стоимости.

Себестоимость - рыночная стоимость инвестиция на день приобретения и расходы, связанные с приобретением: брокерское вознаграждение, банковские комиссионные сборы, гонорары, пошлины и т.п. Нужно иметь в виду также следующее:

1. если приобретаемые инвестиции обмениваются на эмитируемые организацией акции или иные ценные бумаги, то стоимость инвестиций определяется текущей рыночной стоимостью, а не номинальной стоимостью эмитируемых ценных бумаг;

2. если приобретаемые инвестиции обмениваются на иные активы (кроме денег), то стоимость приобретения определяется по справедливой стоимости передаваемого имущества;

3. разность между стоимостью приобретения и выкупа долговых ценных бумаг на систематической основе в течение срока от приобретения до наступления платежа зачисляется в доходы и отражается в отчете о прибылях и убытках. Сумма скидки или премии прибавляется или вычитается из балансовой стоимости ценных бумаг, которая учитывается в качестве себестоимости.

Пример.

Облигации, номинальной стоимостью 22 млн. руб. приобретены за 23 млн. руб. Срок их выкупа наступает через 10 месяцев. Разница между покупной и номинальной стоимостью 1 млн. руб. амортизируется в течение десяти месяцев

путем ежемесячного начисления по 100000 руб. в дебет счета расходов (убытков) и в кредит счета облигаций.

Облигации номинальной стоимостью 16 млн. руб., приобретены за 14,8 млн. руб. Срок их выкупа наступит через 8 месяцев. Разница между покупной и номинальной стоимостью облигаций 1,2 млн. руб. амортизируется ежемесячно по 150000 руб. по дебету счета облигаций и кредиту счета доходов (прибылей).

В день выкупа двух этих пакетов облигаций будет получено 38 млн. руб. т.е. их балансовую стоимость на день выкупа.

4. проценты и дивиденды, не выплаченные за предыдущие периоды и включенные в покупную стоимость долговых и долевых ценных бумаг при наступлении сроков их выплаты, не зачисляются в доходы, а относятся на уменьшение себестоимости соответствующих инвестиций. Дебиторская задолженность, начисленная по процентам и дивидендам в таком случае, зачисляется на возмещение части себестоимости соответствующей инвестиции. Увеличение или уменьшение рыночной стоимости краткосрочных инвестиций на каждую отчетную дату может признаваться в качестве дохода (прибыли) или расхода (убытка) с отражением в отчете о прибылях и убытках.

Возможен выбор иного подхода. Увеличение рыночной стоимости инвестиции относится на увеличение капитала организации, уменьшение рыночной стоимости по этим же инвестициям - на уменьшение капитала, а в недостающей части признается как расход в отчете о прибылях и убытках.

Пример.

В марте осуществлены краткосрочные инвестиции на сумму 12 млн. руб. Оплачено посреднику 0,18 млн. руб. При составлении баланса на 1 июля выяснилось, что рыночная стоимость этих инвестиций выросла до 12,7 млн. руб.

Учетной политикой предусмотрено, что краткосрочные инвестиции отражаются в балансе по рыночной стоимости, а увеличение балансовой стоимости отражается на счете капитала.

Таким образом, в балансе на 1 июля инвестиции отражаются на сумму 12,7 млн. руб., а счет капитала будет увеличен на 0,52 млн. руб.

По состоянию на 1 октября рыночная стоимость инвестиций упала до 11,9 млн. руб. По той же стоимости они будут отражены в балансе. Счет капитала будет уменьшен на 0,52 млн. руб., а 0,28 млн. руб. признается расходом в отчете о прибылях и убытках.

По состоянию на первое января рыночная стоимость инвестиций составила 12,5 млн. руб., т.е. увеличилась на 0,6 млн. руб. Это увеличение будет отражено в качестве дохода на сумму 0,28 млн. руб., а в остальной сумме 0,32 млн. руб. будет отнесено на кредит счета капитала.

Учетной политикой должно быть предусмотрено, как будут определяться отклонения в стоимости: и целом по всему портфелю инвестиций; по категориям инвестиций; по каждой отдельной инвестиции.

Для учета переоценки совокупного портфеля краткосрочных инвестиций открывается счет "Переоценка краткосрочных инвестиций".

При реализации инвестиций определяется прибыль или убыток как разница между выручкой и балансовой стоимостью в том отчетном периоде, в котором состоялась их реализация.

Балансовая стоимость краткосрочных инвестиций, переоцененных по методу портфеля, принимается на уровне себестоимости, а разница (отклонения) по переоценке портфеля списывается пропорционально реализации либо на счет прибыли (убытка), либо на счет нераспределенной прибыли. Выбор варианта объявляется в примечаниях к финансовой отчетности.

Пример.

На начало отчетного периода у предприятия имелся портфель инвестиций по себестоимости 386 млн. руб. В отчетном периоде была произведена переоценка портфеля с целью доведения его стоимости до рыночной. Стоимость уменьшилась на 54 млн. руб.

В отчетном периоде была реализована часть портфеля инвестиций. Себестоимость реализованных инвестиций составила 96 млн. руб. Следует восстановить на увеличение прибыли 13,4 млн. руб. из 54 млн. руб. переоценки портфеля инвестиций согласно расчету $(96/386)*54=13,4$.

Балансовая стоимость долгосрочных инвестиций равна себестоимости приобретения. Допускается также определение балансовой стоимости путем регулярной переоценки инвестиций по их справедливой стоимости, в качестве которой принимается текущая рыночная стоимость. При первом варианте оценки, в связи с тем, что инвестиции являются долгосрочными, колебания в оценках на каждую отчетную дату считаются временными и не признаются в отчетности о прибылях и убытках, а относятся к изменениям в капитале организации. Только если тенденция к уменьшению стоимости долгосрочных инвестиций по сравнению с их балансовой себестоимостью окажется устойчивой, эти отклонения отражаются в отчете о прибылях и убытках и снимаются с учета в изменениях капитала.

Балансовая стоимость долгосрочных инвестиций определяется индивидуально для каждой инвестиции. Уменьшения балансовой стоимости долгосрочных инвестиций могут быть восстановлены при увеличении их рыночной стоимости. Но балансовая стоимость не должна повышаться сверх себестоимости конкретных инвестиций.

Что касается второго варианта оценки, то справедливая стоимость долгосрочных инвестиций, принимаемая, в качестве их балансовой стоимости определяется в результате переоценки инвестиций. Увеличение балансовой стоимости долгосрочных инвестиций в результате их переоценки учитывается как увеличение капитала организации и отражается на счете дооценки долгосрочных инвестиций.

2. В случаях, когда при следующих переоценках выявляется уменьшение балансовой стоимости долгосрочных инвестиций на сумму, не превышающую величину ранее проведенной дооценки, эта сумма относится в дебет счета дооценки долгосрочных инвестиций. Такие операции учитываются по каждой долгосрочной инвестиции отдельно.

Во всех остальных случаях уменьшение балансовой стоимости инвестиций отражается как уменьшение прибыли (увеличение убытка) за данный отчетный период. В случаях последующего увеличения балансовой стоимости инвестиций при переоценке, сумма дооценки в пределах ранее учтенного уменьшения балансовой стоимости инвестиции, увеличивает прибыль (уменьшает убыток) соответствующего отчетного периода.

Пример.

В течение года куплено 9000 штук акций компании «Норма» по 310 руб. За одну акцию и 5000 штук акций компании «Гамма» по 220 руб. В конце первого года указанные инвестиции изменились в цене. Акции «Норма» котировались по 277 руб. за акцию, а акции «Гамма» - по 251 руб.

В конце второго года акции «Норма» котировались по 266 руб., а акции «Гамма» - по 284 руб. за одну акцию.

В течение третьего года после покупки 3400 акций «Норма» были реализованы по 275 руб. за одну акцию. В конце третьего года акции «Норма» котировались по 269 руб., а акции «Гамма» по 292 руб.

В бухгалтерском учете инвестора были сделаны следующие записи: дебет счета «Долгосрочные финансовые вложения» кредит счета «Счета в банке» на сумму 3890000 руб. (9000*310+5000*220).

В конце первого года в учете была сделана корректировка на переоценку по дебету счета «Нераспределенная прибыль» и кредиту счета «Резерв на обесценение долгосрочных финансовых вложений» на сумму 142000 руб., которая рассчитана следующим образом:

Компани	Кол-во акций	Цена приобретения	Рыночная цена в конце 1-ого года	Стоимость акций по цене по		Разница в стоимости
				рыночной цене приобретения	рыночной цене приобретения	
Норма	9000	310	277	2790000	2493000	-297000
Гамма	5000	220	251	1100000	1255000	+155000
Итого				3890000	3748000	-142000

Ежегодное изменение стоимости долгосрочных инвестиций признается временным и потому относится на уменьшение капитала на счете «Нераспределенная прибыль».

В конце второго года в бухгалтерском учете была проведена корректировка по восстановлению ранее начисленного оценочного резерва на сумму 76000 руб. По дебету счёта «Резерв под обесценение долгосрочных финансовых вложений» и кредиту счета «Нераспределенная прибыль» исходя из расчета:

Компании	Кол-во акций	Рыночная цена в		Стоимость акций в		Разница в стоимости
		конце 1ого года	конце 2ого года	конце 1 ого года	конце 2ого года	

Норма	9000	277	266	2493000	2394000	-99000
Гамма	5000	251	284	1255000	1420000	+ 165000
Итого				3748000	3814000	+66000

В третьем году реализована часть пакета акций компании «Норма» на сумму 935000 руб. В бухгалтерском учёте сделаны следующие записи:

дебет счета денежных средств 935000 руб.

дебет счета убытков от реализации долгосрочных финансовых вложений на сумму 119000руб.

кредит счёта долгосрочные финансовые вложения - 1054000 руб.

Расчет:

стоимость приобретения акций $3400 \cdot 310 = 1054000$

выручка от реализации акций $3400 \cdot 275 = 935000$

разница 119000

Кроме того проведена корректировка начисленного оценочного резерва на сумму 37400 по дебету счета «Резерв на обесценение долгосрочных финансовых вложений» и по кредиту счета «Нераспределенная прибыль».

Одновременно указанная сумма проводится на уменьшение убытков от реализаций долгосрочных финансовых вложений по дебету счета «Нераспределенная прибыль» и кредиту счета убытков от реализации долгосрочных финансовых вложений.

Корректировка сделана на разницу в стоимости реализованных акций, определенной по рыночным ценам конца первого и второго годов инвестиций: $3400 \cdot (266 - 277) = -37400$ руб.

В конце третьего года разница в стоимости акций увеличилась еще на 56800 руб. по данным нижеследующего расчета:

Компания	Кол-во акций	Рыночная цена (руб.) в конце		Рыночная стоимость (руб.) в конце		Разница стоимости (руб.)
		2ого года	3ого года	2ого года	3-го года	
Норма	5600	266	269	1489600	1506400	16800
Гамма	5000	284	292	1420000	1460000	40000
Итого				2909600	2966400	56800

Неиспользованный резерв на обесценение долгосрочных финансовых вложений составляет 28600 руб. $(142000 - 76000 - 37400) = 28600$ руб. А увеличение стоимости долгосрочных инвестиций больше неиспользованного оценочного резерва. Его нужно закрыть бухгалтерской проводкой на сумму 28600 руб. по дебету счета "Резерв на обесценение долгосрочных финансовых вложений" и по кредиту счета "Нераспределенная прибыль". На оставшуюся сумму 28200 руб. следует дооценить балансовую стоимость долгосрочных инвестиций, и записать ее по дебету счета "Долгосрочные финансовые вложения" и по кредиту счета "Нераспределенная прибыль".

В российской практике МСФО 25. «Учет инвестиций» соответствует ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений".

Инвестиции могут быть отнесены к краткосрочным или долгосрочным. Текущие инвестиции по своему характеру являются легко реализуемыми и рассчитаны на срок не более одного года. Долгосрочные инвестиции представляют собой инвестиции, рассчитанные на срок более одного года. Российская система учета требует, чтобы как текущие, так и долгосрочные инвестиции были представлены в балансе по стоимости их приобретения. В противоположность этому, международные стандарты учета разрешают учитывать долгосрочные инвестиции в зависимости от их характера:

- по себестоимости (т.е. включая расходы по приобретению, такие как брокерские и банковские комиссионные сборы, гонорары, пошлины);
- по переоценённой стоимости;
- по меньшему из двух значений: себестоимости и рыночной стоимости.

Тема №16 Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 36)

План лекции:

1. Общая характеристика стандарта
2. Оценка ценности использования актива

Ключевые слова и выражения: обесценения, Генерирующая единица, Затраты на выбытие, Убыток от обесценения, Возмещаемой суммой актива или генерирующей единицы, Ценность использования, Внешние источники информации, Внутренние источники информации, Оценка ценности использования актива

1. Цель МСФО (IAS) 36 состоит в том, чтобы установить процедуры, которые компания применяет для учёта своих активов по величине, не превышающей их возмещаемую сумму. Актив учитывается по величине, превышающей его возмещаемую сумму, если его балансовая стоимость превышает сумму, которая будет возмещена за счёт использования или продажи этого актива. В таком случае актив характеризуется как обесценившийся и МСФО (IAS) 36 требует, чтобы компания признала убыток от обесценения.

МСФО (IAS) 36 применяется к финансовым активам, классифицированным как дочерние, ассоциированные компании и совместная деятельность, а также к основным средствам, нематериальным активам.

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

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

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

Возмещаемой суммой актива или генерирующей единицы является наибольшая из двух величин: справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или ценности использования.

Ценность использования – это приведённая стоимость будущих денежных средств, получение которых ожидается от актива или генерирующей единицы. Компания обязана на конец каждого отчётного периода оценить, нет ли каких-либо признаков возможного обесценения актива. При выявлении любого такого признака компания должна оценить возмещаемую сумму актива.

Кроме того, в

не зависимости от наличия какого-либо признака обесценения, компания обязана:

1) ежегодно тестировать на предмет обесценения нематериальный актив с неопределённым сроком полезной службы или ещё не доступный для использования нематериальный актив путём сопоставления его балансовой стоимости с его возмещаемой суммой. Такой тест на обесценение может выполняться в любое время в течение годового периода, при условии его ежегодного повторения в то же самое время. Разные нематериальные активы могут тестироваться на обесценение в разное время. Однако если такой нематериальный актив был первоначально признан в течение текущего годового периода, он подлежит тестированию на обесценение до конца этого текущего годового периода;

2) ежегодно тестировать приобретённый при объединении бизнеса гудвилл на обесценение.

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

Внешние источники информации:

1. наличие наблюдаемых признаков того, что стоимость актива снизилась в течение периода значительно больше, чем ожидалось с течением времени или при обычном использовании;

1. значительные изменения, имевшие отрицательные последствия для компании, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает компания, или на рынке, для которого предназначен актив;

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

1. балансовая стоимость чистых активов компании превышает её рыночную капитализацию.

Внутренние источники информации:

1. существуют признаки морального устаревания или физической порчи актива;
1. значительные изменения, имеющие отрицательные последствия для компании, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива. К числу таких изменений относятся: простой актива, планы прекращения или реструктуризации деятельности, в которой используется актив, планы по выбытию актива до ранее запланированной даты, а также реклассификация срока службы актива с неопределённого на определённый;
1. внутренняя отчётность показывает, что текущие или будущие результаты использования актива хуже прогнозируемых.

Полученным из внутренней отчётности свидетельством возможного обесценения актива является наличие:

1. потоков денежных средств для приобретения актива или последующих потребностей в денежных средствах для его эксплуатации и обслуживания, которые значительно выше изначально предусмотренных бюджетом;
1. фактических чистых потоков денежных средств или операционной прибыли или убытка от актива, которые значительно хуже, чем заложенные в бюджет;
1. существенного снижения предусмотренных бюджетом чистых потоков денежных средств или операционной прибыли или существенного увеличения предусмотренных бюджетом убытков, проистекающих из данного актива;
2. операционных убытков или чистых оттоков денежных средств по активу, возникающих при объединении показателей текущего периода с бюджетными показателями для будущих периодов.

При вычислении ценности использования актива надлежит отражать следующие элементы:

1. оценка будущих потоков денежных средств, которые компания ожидает получить от актива;
1. ожидания относительно возможных вариаций в размере и сроках поступления этих потоков денежных средств;
1. временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой ставкой процента;
1. надбавка за неопределённость, присущую данному активу;
2. другие факторы, такие, например, как неликвидность, отражаемые участниками рынка при установлении величины будущих потоков денежных средств, которые компания ожидает получать от актива.

2. Оценка ценности использования актива включает следующие этапы:

- 1) оценку будущих поступлений и оттоков денежных средств в связи с продолжающимся использованием актива и его окончательным выбытием;

2) применение соответствующей ставки дисконта к этим будущим потокам денежных средств.

Ставкой дисконта должна быть ставка до учёта налогов, отражающая текущие рыночные оценки

временной стоимости денег, и специфически присущих данному активу рисков, на которые не производилась корректировка при оценке будущих денежных потоков.

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

По каждому виду активов компания обязана раскрывать следующую информацию:

1. сумму убытков от обесценения, признанную в прибыли и убытке в течение периода, и строку отчёта о совокупном доходе, в которой эти убытки отражаются;
1. сумму восстановления убытков от обесценения, признанную в прибыли и убытке в течение периода, и строку отчёта о совокупном доходе, в которой эти убытки реверсируются;
1. сумму убытков от обесценения по переоценённым активам, признанную в прочем совокупном доходе в течение периода;
1. восстановленную сумму убытков от обесценения по переоценённым активам, признанную в прочем совокупном доходе в течение периода.

Предприятие должно раскрывать следующую информацию по каждому существенному убытку от обесценения, признанному или восстановленному в течение периода для отдельного актива, включая гудвилл, или единицы, генерирующей денежные средства:

1. (см. текст в предыдущей редакции)
 - а) события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению убытка от обесценения;
 - б) сумму убытка от обесценения, признанную или восстановленную;
 - в) в отношении отдельных активов:
 1. характер актива и
 2. если предприятие отчитывается по сегментам в соответствии с МСФО (IFRS) 8, отчётный сегмент, к которому относится актив, на основе первичного формата отчётности предприятия;
 - г) в отношении генерирующей единицы:
 1. описание генерирующей единицы (например, является ли она продуктовой линией, производственным предприятием, видом деятельности, географическим регионом или отчётным сегментом, как это определено в МСФО (IFRS) 8);

2. сумму убытков от обесценения, признанную или восстановленную по видам активов и, если предприятие отчитывается по сегментам, в соответствии с МСФО (IFRS) 8, по отчетным сегментам; и
 3. если со времени предыдущей оценки возмещаемой стоимости (если она существует) генерирующей единицы структура группы активов, составляющих такую единицу, изменилась, сведения о существующем и прежнем способе формирования группы и причинах изменения способа идентификации генерирующей единицы;
- д) равна ли возмещаемая стоимость актива (генерирующей единицы) его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или его ценности использования;
- е) если возмещаемая стоимость равна справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, базу, использованную для оценки справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие (как, например, была ли произведена оценка справедливой стоимости на основании котировочной цены на идентичный актив на активном рынке). От предприятия не требуется производить раскрытие информации, требуемое МСФО (IFRS) 13;
1. (см. текст в предыдущей редакции)
- ж) если возмещаемая стоимость равна ценности использования, ставку дисконтирования, использованную в текущей и предыдущей оценке (если имеется) ценности использования.

Тема №17 Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 38)

План лекции:

1. Определения нематериальных активов
2. Амортизация НМА

Ключевые слова и выражения: Нематериальный актив, Исследования, Разработки, Амортизация, метод равномерного начисления, метод уменьшающегося остатка, метод единиц продукции, ноу-хау, Научно-исследовательские работы

1. Данный стандарт разработан в июле 1998 года. Он заменил МСФО 4 «Учет амортизации» и МСФО 9 «Затраты на исследования и разработки». Кроме того, стандарт затрагивает положения МСФО 22.

Нематериальный актив - это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы, используемый при производстве или предоставлении товаров и услуг, для сдачи в аренду другим, или для административных целей.

Нематериальный актив должен признаваться только тогда, когда вероятно, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, будут поступать в компанию и стоимость актива может быть оценена.

В МСФО перечислены виды нематериальных активов (деловая репутация; затраты на исследования и разработки; полученные компанией через правительственные субсидии безвозмездно - права посадки в аэропорту,

лицензии на радио - и телевидение, импортные лицензии или квоты, или права на доступ к ограниченным ресурсам). Стандарт не относит к нематериальным активам организационные расходы.

В стандарте даются следующие определения понятиям «исследования» и «разработки».

Исследования - это оригинальные и плановые научные изыскания, предпринимаемые с перспективой получения новых знаний.

Разработки - применение результатов исследований или др. знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, товаров, процессов, услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Затраты на исследования должны признаваться расходом, когда они понесены.

Разработки квалифицируются как нематериальный актив, если одновременно выполняется ряд критериев:

- техническая осуществимость завершения нематериального актива, возможность его использования или продажи;
- способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальным активам.

Нематериальный актив первоначально оценивается по себестоимости. Его себестоимость включает покупную цену, импортные пошлины, невозмещаемые налоги, затраты на подготовку актива к использованию.

Стандарт предусматривает возможность увеличения первоначальной стоимости нематериального актива на сумму последующих затрат.

Стандарт также разрешает (допустимый альтернативный подход) проводить переоценку нематериального актива по справедливой стоимости.

Кроме того, предприятие имеет право проводить сравнение стоимости, по которой нематериальные активы числятся в балансе, и их рыночной стоимости с целью выявления возможного снижения их стоимости, следовательно, и отражать соответствующий обесценению убыток.

2. Амортизация по нематериальным активам начисляется исходя из срока полезной службы. Стандарт исходит из опровержимого предположения, что срок службы не будет превышать 20 лет (но допускает и более продолжительный, если есть убедительные свидетельства этого).

Периоды амортизации согласно стандарту должны пересматриваться на конец каждого финансового года.

Стандарт устанавливает три метода амортизации нематериальных активов:

- метод равномерного начисления,
- метод уменьшающегося остатка,
- метод единиц продукции.

Подчеркивается приоритет метода равномерного начисления амортизации.

В российской практике МСФО 38. «Нематериальные активы» соответствует ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов".

В отношении учёта нематериальных активов есть особенности в части активов, создаваемых самим предприятием и полезных сроков службы нематериальных активов. В российской системе учёта активы, создаваемые самим предприятием, такие как стоимость собственного созданного программного обеспечения или "ноу-хау" могут быть отражены как нематериальные. Согласно МСФО, активы, создаваемые самим предприятием, должны удовлетворять следующим критериям: актив должен быть потенциально выгодным в экономическом плане, и стоимость актива должна быть достоверно определена. Кроме того, состав капитализируемых затрат на производство научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ различается в международной и российской системе учета, так как в МСФО существуют особые условия для капитализации затрат на НИОКР.

Научно-исследовательские работы - оригинальные и запланированные исследования, проводимые в целях получения новых научных или специальных знаний. Опытно-конструкторские работы - применение результатов научных исследований или иных знаний при разработке плана или проекта производства новых или существенно усовершенствованных материалов, приборов, продуктов, технологий, систем или услуг, до начала промышленного производства или использования. Согласно МСФО, расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы необходимо отражать в учете как расходы того периода, в течение которого они были понесены, за исключением тех случаев, когда соблюдаются следующие условия (в таких случаях их необходимо учитывать как активы):

- «продукт или процесс четко определён, а затраты, относимые на продукт или процесс, могут быть отдельно установлены и надёжно измерены;
- техническая осуществимость продукта или процесса может быть продемонстрирована;
- компания намерена производить, продавать или использовать продукт или процесс;
- может быть продемонстрировано наличие рынка для продукта или процесса, или, если он предназначен скорее для внутреннего использования, а не для продажи, то его полезность для компании;
- существуют достаточные ресурсы, или их доступность может быть продемонстрирована, для завершения проекта, продажи или использования продукта или процесса».

Затраты на проведение опытно-конструкторских работ по проекту, отражаемые в учете как активы, не должны превышать сумму предполагаемой экономической выгоды за вычетом предстоящих затрат на такие работы, соответствующих производственных издержек, а также коммерческих и общехозяйственных расходов, непосредственно относящихся к сбыту продукции.

Сумма затрат на опытно-конструкторские работы, отраженных в учете как активы, подлежит амортизации и списанию на расходы по методу, соответствующему учету экономических выгод. Технологическое и

экономическое устаревание таких активов приводит к сокращению срока их амортизации. Кроме того, обычно бывает трудно прогнозировать затраты и доходы в отношении новой продукции на более длительный срок. В силу этих причин срок амортизации затрат на опытно-конструкторские работы, как правило, не превышает 5 лет. Списание остатков затрат на проведение опытно-конструкторских работ по проекту следует производить в том периоде, когда предполагаемая экономическая выгода, как ожидается, уже не покроет сумму таких затрат за вычетом амортизации.

Согласно российской системе учета, как правило, затраты на проведение НИОКР отражаются в качестве нематериальных активов. Следовательно, при подготовке финансовой отчетности в формате МСФО следует списать те затраты на расходы соответствующего периода, которые не подпадают под определение затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы согласно МСФО.

Также в российском законодательстве пока нет никаких чётко прописанных процедур по учёту объединений компаний (покупке и слиянию интересов) и отражению положительной или отрицательной деловой репутации, которая при этом возникает.

Тема №18 Характеристика международных стандартов по учету обязательств (МСБУ 12)

План лекции:

1. Общая характеристика стандарта
2. Методы расчета отложенных налогов

Ключевые слова и выражения: Расходы по налогу, текущее возмещение налога, отложенное возмещение налога, Налогооблагаемая прибыль, Отложенные налоговые обязательства, Временные разницы, постоянные разницы, отсрочки, методов расчета отложенных налогов

1.МСФО 12 «Налоги на прибыль» ставит своей целью — правильно отразить налоговые последствия от:

- будущего возврата либо урегулирования балансовой стоимости актива (обязательства);
- хозяйственных операций и прочих событий текущего периода, отраженных в бухгалтерской отчетности предприятия.

Стандарт 12 применяется по отношению к налогам на прибыль, включающим: все отечественные и иностранные налоги, основанные на налогооблагаемой прибыли, а также удерживаемые налоги у источника.

Расходы по налогу (возмещение налога) объединяют в себе текущий расход по налогу (текущее возмещение налога) и отложенный расход по налогу (отложенное возмещение налога).

Для изучения отсроченного налогообложения следует разобраться в терминологии, используемой стандартом 12.

Под учетной прибылью понимается чистая прибыль либо чистый убыток за учетный период до учета налогов на прибыль.

Налогооблагаемая прибыль представляет собой - прибыль либо убыток за период, определенный в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, на основе которых рассчитывается величина налогов на прибыль.

Отложенные налоговые обязательства складываются из сумм налогов на прибыль, которые подлежат уплате в будущие периоды в отношении налогооблагаемых временных разниц.

Под отложенными налоговыми требованиями (активами) подразумевают суммы уплаченных налогов на прибыль, которые можно получить обратно в будущих периодах в отношении:

- вычитаемых временных разниц;
- перенесенных на будущее неиспользованных убытков;
- неиспользованных льгот, переплаченного налога.

Временные разницы — кратко можно определить как разницы между балансовой стоимостью актива либо обязательства и их налогооблагаемой величиной.

При этом следует иметь ввиду, что временные разницы могут увеличивать обязательства по налогам, или уменьшать их. В соответствии с этим требуется их разделение на:

- разницы, увеличивающие обязательства по налогам (налогооблагаемые);
- разницы, уменьшающие обязательства по налогам (вычитаемые).

Налоговая база актива либо обязательства представляет собой сумму этого актива либо обязательства, принимаемую для расчета налогов на прибыль.

Необходимо отметить, что налоговую базу актива можно трактовать как сумму, снижающую величину экономических выгод, которая будет получена предприятием в результате урегулирования либо получения балансовой стоимости актива. Поэтому если экономические выгоды не будут подлежать налогообложению, то и налоговая база актива будет совпадать с его балансовой стоимостью.

Налоговая база обязательства определяется как его балансовая стоимость, минус сумма, снижающая налогооблагаемую базу по налогам на прибыль в будущих периодах. В случае возникновения доходов будущих периодов, налоговая база обязательств рассчитывается вычитанием из балансовой стоимости сумм, которые не будут подлежать налогообложению в будущих периодах. Стандарт 12 требует, чтобы отложенные налоговые обязательства отражались тогда, когда существует вероятность получения прибыли, за счет которой они могут быть реализованы.

МСФО 12 «Налоги на прибыль» соответствует ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Данное ПБУ вступило в силу с начала 2003 года. ПБУ 18/02 не имеет аналогов в традициях национальной системы учета. Этот документ - первое положение по бухгалтерскому учету, которое информативно связывает бухгалтерский и налоговый учет.

В соответствии с МСФО 12 расходы по налогу на прибыль состоят из текущего расхода по налогу (суммы, которая отражается в налоговой декларации) и отложенного расхода по налогу (суммы, равной величине изменения отложенных налоговых активов и обязательств за период).

Текущий налог на прибыль и изменения отложенных налоговых активов и обязательств признаются в МСФО 12 расходами и отражаются по счету «Прибыли и убытки». Указанный порядок в целом соответствует порядку, установленному ПБУ 18/02.

Условный расход по налогу на прибыль и постоянные налоговые обязательства по МСФО 12 не отражаются.

В соответствии с МСФО 12 не подлежат учету постоянные разницы, возникающие в учете. Во многих зарубежных странах перечень постоянных разниц в учете занимает незначительное место, поэтому им не уделяется такого внимания, как в российской системе бухгалтерского учета. Например, в Швеции для целей налогообложения возникает лишь одна постоянная разница - по представительским расходам. В отличие от МСФО 12 ПБУ 18/02 требует учитывать не только временные, но и постоянные разницы.

В качестве преимуществ системы учета, установленной ПБУ 18/02, называется возможность проследить, как из суммы налога, рассчитанного по бухгалтерской прибыли, получается сумма налога, которая отражается в налоговой декларации.

Однако для того, чтобы установить указанную связь, необходимо соблюсти несколько условий, часть которых является трудновыполнимыми.

2. Относительно методов расчета отложенных налогов необходимо отметить следующее. В мировой практике используются два метода: метод отсрочки и метод обязательств.

Сущность метода отсрочки состоит в следующем. При сравнении бухгалтерской и налоговой прибыли текущего периода определяются временные разницы. По результатам выявления разниц начисляются отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства.

Как видим, метод отсрочки основан на показателях отчета о прибылях и убытках. В данном случае отложенные налоговые активы и обязательства представляют собой суммы налога на прибыль, которые организация «переплатила» или «недоплатила» в текущем периоде.

Сущностью метода отсрочки предопределено, что отложенные налоговые активы и обязательства начисляются исходя из действующей в данном периоде ставки налога, так как они не зависят от будущих ставок.

При методе обязательств определяется будущая обязанность по уплате налога на прибыль на основании сумм предполагаемых доходов и расходов, которые возникнут благодаря имеющимся в организации активам и обязательствам.

При использовании данного метода по каждому активу и обязательству определяется разница между их балансовой и налоговой стоимостью и по ним начисляются отложенные налоговые обязательства и активы. Налоговой

стоимостью актива или обязательства признается сумма, по которой данный актив или обязательство учитывается для целей налогообложения.

В отличие от метода отсрочки метод обязательств предполагает, что для определения актива или обязательства используются те ставки налога на прибыль, которые будут действовать в будущем. Это приводит к тому, что в случае изменения ставок расходы по налогу на прибыль при использовании метода обязательств будут отличаться от расходов по налогу на прибыль, рассчитанных по методу отсрочки.

Необходимо отметить, что действующая редакция МСФО 12, как и GAAP США, предусматривает при учете отложенных налогов использование метода обязательств.

Сравнительный анализ содержания указанных методов показывает, что суммы временных разниц, определяемые по методу отсрочки, и временных разниц, определяемые по методу обязательств, практически всегда равны. Следовательно, если ставки налога на прибыль не меняются, то результаты расчетов по двум рассматриваемым методам почти всегда совпадут. Исключение составляют лишь случаи, когда временные разницы возникают при применении метода обязательств, но не возникли бы при применении метода отсрочки. Примером может служить ситуация, когда разница возникает в связи с изменением балансовой стоимости актива, не отражаемого на счетах доходов и расходов.

Практически всегда применение ПБУ 18/02 и МСФО 12 приводит к одинаковым результатам. Многие специалисты считают, однако, что порядок учета расходов по налогу на прибыль, предусмотренный МСФО 12, более удобен, поскольку не требует учитывать постоянные налоговые обязательства. Кроме того, считается, что МСФО 12 устанавливает более правильный порядок учета расходов по налогу на прибыль, так как он предполагает более полный учет временных разниц и изменений налоговых ставок.

Налог на прибыль отражается в отчете о прибылях и убытках формата МСФО после расчета прибыли и убытков от всей хозяйственной деятельности. Это положение совпадает с требованиями новой формы российского отчета о финансовых результатах и их использовании, за исключением того, что многие расходы, учитываемые при расчете финансового результата до налогообложения в соответствии с МСФО, рассматриваются в российской системе учета как использование прибыли. На использование прибыли относятся расходы, которые не уменьшают налогооблагаемую прибыль в соответствии с требованиями российской системы учета.

Тема №19 Характеристика международных стандартов по учету обязательств (МСБУ 19)

План лекции:

1. Общая характеристика стандарта
2. Прочие долгосрочные вознаграждения работникам

Ключевые слова и выражения: 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

1. В данном стандарте содержатся указания по учету операций, связанных с оплатой труда персонала компаний или, дословно, связанные со «всеми формами вознаграждений и выплат, предоставляемых компанией работникам в обмен на оказанные ими услуги».

МСФО 19 «Вознаграждения работникам» 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. Рассмотрим каждую форму более подробно.

Краткосрочные вознаграждения работникам включают в себя выплаты в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работник оказывал услуги компании и заработал соответствующее вознаграждение. К ним относятся такие выплаты, как заработная плата персоналу (рабочим и служащим) и взносы на социальное страхование (обеспечение); отпускные, связанные с ежегодными оплачиваемыми отпусками; пособия по болезни, по уходу за ребенком и в связи с беременностью; премиальные и участие в прибыли, а также вознаграждение занятым сейчас работникам в неденежной форме: медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, бесплатные или дотируемые товары и услуги. Работник может оказывать услуги компании на основе полного рабочего дня или частичной занятости, на постоянной, временной или разовой основе. К числу работников стандарт относит также директоров и другой высший управленческий персонал.

Согласно стандарту вознаграждения работникам включают выплаты как самим работникам, так и их супругам, детям, другим иждивенцам, либо третьим лицам, как, например, страховым компаниям. Выплаты допускаются деньгами или их эквивалентами, а также путем предоставления товаров и услуг. Поскольку стандарт международный, то в его определения включены самые разные аспекты вознаграждения работникам, какие только могут встречаться в практике разных стран и разных компаний.

В общем случае краткосрочные вознаграждения работникам списываются в расход текущего отчетного периода или относятся в себестоимость отдельных активов, таких, как запасы, основные средства. Подлежащие выплате вознаграждения признаются в качестве обязательства с одновременным

начислением расхода. Обязательства признаются за вычетом уже выплаченных вознаграждений, а если уже выплаченные суммы превышают начисленный расход, они признаются авансовыми выплатами в активе баланса. Обязательства по краткосрочным вознаграждения не должны дисконтироваться, так как они начисляются и выплачиваются в течение не более одного года. Практика начисления заработной платы и отчислений на социальное страхование хорошо известна российским специалистам.

Обязательства по выплате вознаграждений работникам признаются на основании трудового договора, контракта либо иного (юридического) документа такого рода, в обмен на услуги или работу, выполняемую работниками.

Оплата отпусков, представляет собой, вознаграждения за фактическое отсутствие работников по различным причинам. Стандарт подразделяет оплату отпускных на накапливаемые и ненакапливаемые.

Накапливаемые отпускные вознаграждения:

- ежегодные краткосрочные отпуска,
- отпуска по болезни (краткосрочная нетрудоспособность).

Ненакапливаемые:

- отпуска по уходу за детьми,
- отпуска для выполнения обязанностей в качестве присяжного заседателя в суде,
- отпуска для исполнения воинских обязанностей.

В зависимости от отпусков стандартом установлены различные способы их учетного отражения.

Накапливаемые отпускные могут быть перенесены и выплачены в будущих периодах, если не были использованы в течение времени, в котором они заработаны. Зачастую накапливаемые отпускные выплачиваются в виде компенсации за неиспользованный отпуск и за сдвоенное время двух и более очередных отпусков. Отпускные накапливаются в учете на отдельном счете по мере зарабатывания права на отпуск и в тех же периодах относятся на текущие расходы компании. Следовательно, эти суммы подлежат начислению ежемесячно (ежеквартально) на увеличение резервируемых обязательств. При выплате отпускных резервируемые обязательства погашаются.

Ненакапливаемые отпускные не переносятся на будущие периоды. Они начисляются как обязательства и признаются расходом в том периоде, в котором предоставляется отпуск. В Российской Федерации отпускные по болезни и даже по уходу за ребенком начисляются за счет средств, отчисленных на социальное страхование, и в расходы данного периода непосредственно не включаются.

Премии и участие в прибыли вызывают дополнительные выплаты в качестве вознаграждения работникам. Текущие премии за месяц или квартал начисляются и отражаются в том периоде, в котором они заработаны. Участие в прибыли и премии по результатам работы за год выплачиваются по окончании

отчетного периода, что заставляет признавать обязательства по их выплате в течение всего периода по мере их зарабатывания работниками.

Создается резерв на выплату премиальных и вознаграждения в виде участия в прибылях. Резерв, как совокупность обязательств, создается независимо от того, что отдельные работники могут не выполнить условия премирования, оставить работу в компании раньше установленного срока или по иным причинам утратить право на формирование и участие в прибылях. Если начисленные суммы не выплачиваются в течение 12 месяцев после окончания соответствующего периода, то относятся к обязательствам по другим долгосрочным вознаграждениям или компенсационным выплатам.

Обязательства компании по выплатам премиальных и вознаграждения в виде участия в прибыли начисляются в учете как расходы данного периода, а не как распределение чистой прибыли.

Они рассматриваются как разновидность оплаты труда, связанной с услугами работников для компании, вне их какого-либо отношения к ее капиталу и, следовательно, к распределению прибыли.

Вознаграждения в неденежной форме также начисляются в расходы того отчетного периода, в котором они предоставлялись работникам, занятым в компании в данном отчетном периоде.

Вознаграждения, выплачиваемые по окончании трудовой деятельности, когда работник уже не может работать и прекратил свое сотрудничество с компанией. К ним относятся пенсионные выплаты, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании периода занятости. Данные вознаграждения возникают по соглашениям с работниками и требуют проведения предварительных операций по планам пенсионного обеспечения. Стандарт, учитывая практический опыт в этой области рассматривает два вида пенсионных планов: планы с установленными взносами и планы с установленными выплатами.

Пенсионные планы с установленными взносами отличаются тем, что в обязанности компании входит уплата определенных взносов в пенсионный фонд, независимо от последующих выплат пенсионного вознаграждения. Компания не несет ответственности ни за размер, ни за продолжительность пенсионных выплат, которые будут производиться после выхода работника на пенсию. Все риски ложатся на работника. Это актуарный риск, заключающийся в том, что пенсионные выплаты окажутся меньше ожидаемых, и инвестиционный риск — что инвестированные средства окажутся недостаточными для обеспечения ожидаемых пенсионных вознаграждений.

По планам пенсионного обеспечения с установленными взносами сумма пенсионных выплат после окончания трудовой деятельности работника определяется суммой взносов компании, а также суммой взносов самого работника, если они имеют место, в пенсионный фонд и суммой доходов на вложенные средства в данный фонд за все время их свободного использования самим фондом.

Обязательства компании, по сути, ограничиваются установленного размера взносами и не требуют доплат. Но доплаты могут возникнуть, если компания гарантировала величину дохода на взносы, или обязалась повышать пенсии для устранения инфляционного фактора, или по иным обстоятельствам. Независимо от доплат, взносы являются установленными и оплачиваются компанией равномерно за каждый период.

Взносы в пенсионные планы, осуществляемые на групповой основе, начисляются и уплачиваются как пенсии с установленными взносами, если компания подвергается каким-либо актуарным рискам доплат, или на равномерной основе, если такого риска не существует. Государственные пенсионные планы обычно предполагают фиксированные взносы, при которых компания не отвечает за размеры выплачиваемых пенсий. Такая система государственного пенсионного обеспечения применяется в России. Это пенсии с установленными взносами. В бухгалтерском учете они отражаются путем начисления в определенном проценте к начисленной сумме оплаты труда, как своеобразный специальный налог.

Страхование пенсионных выплат через страховые компании не меняет основных особенностей пенсионного плана. Он обычно отражается как план с установленными взносами, поскольку выплаты пенсий принимает на себя страховая компания. Если заключение договора страхования не освобождает полностью компанию от ответственности за пенсионные выплаты, то она должна вести учет операций страхования аналогично пенсионному плану с установленными выплатами. Права по страховому полису признаются в качестве актива, а договорное обязательство по выплате пенсий признается в качестве долгового обязательства.

Пенсионные планы с установленными выплатами предполагают, что компания принимает на себя обязательства выплачивать, непосредственно или через специализированную организацию - фонд, пенсионные вознаграждения определенного размера бывшим работникам. Пенсионные выплаты могут производиться действующим работникам, достигшим определенного возраста, если это обусловлено соответствующими соглашениями и пенсионными планами. Актуарный риск, связанный с тем, что будущие затраты на пенсионные вознаграждения окажутся большими, чем планировалось, и инвестиционный риск того, что накопленные взносы с соответствующими доходами окажутся недостаточными для обеспечения необходимых пенсионных выплат, возлагаются на компанию, установившую данный пенсионный план.

Ежегодные пенсионные затраты по планам с установленными выплатами определяются путем сложных расчетов дисконтированной стоимости будущих пенсий, требующих обоснованных предварительных оценок целого ряда взаимосвязанных показателей, среди них:

- количество лет, которое сотрудники проработают до выхода на пенсию;

- текучесть кадров, то есть ожидаемые увольнения работников до срока наступления пенсионного возраста и приход новых, не заработавших право на пенсию;
- средний заработок, по которому должны рассчитываться пенсионные взносы;
- число лет, которое сотрудник проживет после выхода на пенсию;
- возможное увеличение пенсии (в результате инфляционного фактора; под влиянием новых коллективных договоров с профсоюзами; по иным причинам);
- сумма прибыли от инвестирования средств пенсионного фонда.

Все расчеты названных показателей требуют специальных знаний, выходящих за рамки бухгалтерской квалификации. Крупнейшие компании приглашают для их выполнения специалистов-актуариев. МСФО-19 установил, что привлечение профессионального актуария к оценке параметров пенсионного плана, прежде всего существенных обязательств по выплатам после окончания трудовой деятельности, является желательным, но не обязательным, поскольку результаты оценки должны обновляться по мере появления любых изменений в обстоятельствах, происшедших в отчетном периоде, включая изменения цен и процентных ставок.

2. Прочие долгосрочные вознаграждения работникам. Кроме пенсионного обеспечения МСФО-19 рассматривает еще три направления вознаграждения работников: другие (непенсионные) вознаграждения долгосрочного характера; выходные пособия; компенсационные выплаты долевыми инструментами.

К долгосрочным (непенсионным) вознаграждениям работников стандарт относит:

- 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.

Стандарт исходит из предположения, что оценка прочих долгосрочных (непенсионных) вознаграждений работникам в меньшей степени подвержена неопределенности, чем оценка вознаграждений по пенсионным планам. Поэтому предлагается применение упрощенных методов оценки, при которых актуарные прибыли и убытки признаются немедленно и в полном объеме без применения 10%-го коридора. Так же немедленно признается вся стоимость прошлых услуг.

Стоимость прошлых услуг может увеличить обязательства при введении новых или увеличении существующих выплат или уменьшать их при уменьшении или исключении существующих выплат.

Обязательства компании по прочим долгосрочным непенсионным вознаграждениям работникам отражаются по дисконтированной стоимости обязательств по планам таких выплат за минусом реальной стоимости активов плана на отчетную дату, если имеются активы, непосредственно предназначенные для исполнения данных обязательств. Если активы для непенсионных долгосрочных выплат не фондируются, то в балансе компании отражается полная стоимость дисконтированных обязательств по выплатам.

Слагаемые обязательств по прочим долгосрочным вознаграждениям, признаваемые в качестве доходов следующие:

- стоимость текущих услуг;
- сумма процентов;
- ожидаемый доход на активы;
- актуарные прибыли и убытки (признаются немедленно);
- стоимость прошлых услуг (признается немедленно);
- влияние секвестра или окончательного расчета.

Перечисленные статьи включаются в расходы только в том случае, если согласно любому иному МСФО они не признаются в качестве себестоимости каких-либо активов, например, основных средств или запасов. 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 расхода в тех периодах, в которых они выплачивались.

МСФО-19 не содержит каких-либо специальных требований по раскрытию информации о прочих долгосрочных вознаграждениях работников.

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, выходные пособия выплачиваются после прекращения службы (трудового соглашения). Если вознаграждение при увольнении выплачивается независимо от причин прекращения трудового соглашения с работником, их нельзя считать выходными пособиями. 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 от 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.

Компенсационные выплаты долевыми инструментами осуществляются по соглашениям с работниками, по которым последние имеют право на получение долевых инструментов, выпущенных самой компанией или ее материнской компанией. Иная форма соглашений состоит в том, что величина обязательств компании перед работниками зависит от будущей цены долевых инструментов, выпущенных компанией.

Обычно планы компенсационных выплат предусматривают:

- выпуск для работников акций, опционов на акции, иных долевых инструментов по цене ниже их реальной стоимости, по которой эти инструменты выпускаются или могли бы быть выпущены для приобретения их третьими лицами;
- денежные выплаты, размеры которых зависят от будущей рыночной цены акций данной компании.

Стандарт не предусматривает каких-либо требований по оценке и признанию в учете планов компенсационных выплат работникам долевыми инструментами. В нем содержатся только требования по раскрытию информации, которая позволила бы пользователям финансовой отчетности оценить влияние компенсационных выплат долевыми инструментами на финансовое положение и показатели движения денежных средств отчитывающейся компании.

В российской практике аналог отсутствует.

Тема №20 Характеристика международных стандартов по учету обязательств (МСБУ 17)

План лекции:

1. Финансовая аренда
2. Операционная аренда

Ключевые слова и выражения: Финансовая аренда, Арендатор, арендодатель, процент, Операционная аренда, Продажа с обратной арендой.

1. Мсфо 17 «Аренда» Признается два вида аренды: финансовая и операционная. В качестве финансовой классифицируется аренда, если она переносит все риски и экономические выгоды на арендатора. Операционная аренда, напротив, не переносит риски и экономические выгоды, связанные с владением арендованным имуществом.

Финансовая аренда возникает, если арендные отношения отвечают одному из следующих требований:

- период аренды совпадает или весьма близок к сроку полезной службы арендованного имущества;
- сумма арендной платы за весь арендный период превышает или близка к стоимости арендованного имущества;
- право собственности переходит к арендатору в конце арендного периода;
- договором аренды предусмотрено право арендатора выкупить арендованное имущество по цене, намного ниже справедливой стоимости в конце срока аренды или в любой иной момент в течение арендного срока.

Дополнительным условием договора может быть: при расторжении арендатором договора аренды он обязывается принять на себя все убытки арендодателя, вызванные этим шагом.

Арендатор должен отразить арендованное имущество при финансовой аренде как актив и одновременно отразить арендное обязательство.

В начале срока аренды стоимость арендованного имущества и сумма арендных обязательств должны быть равны. В дальнейшем эти суммы отличаются одна от другой, т.к. балансовая стоимость арендованного имущества отражается за вычетом амортизационных отчислений, а арендные обязательства уменьшаются по мере уплаты арендной платы.

Сумма арендной платы должна разделяться на финансовую плату (процент) и неоплаченное обязательство.

Арендатор относит проценты, причитающиеся арендодателю на счет прибыли и убытков по дебету. Арендодатель сумму полученных процентов зачисляет в прибыль текущего года по кредиту счета прибылей и убытков.

2. Операционная аренда.

Арендатор не отражает арендованное имущество, полученное на условиях операционной аренды, в своем балансе. Арендные платежи отражаются как текущие расходы.

Учет у арендодателя при финансовой аренде.

В балансе арендодателя отражается дебиторская задолженность по арендным платежам, равная чистой инвестиции в аренду. Задолженность по арендным платежам к поступлению состоит из основного долга по стоимости инвестиции в аренду и финансового дохода (процента) как вознаграждения за услугу.

Учет у арендодателя при операционной аренде. Аренда имущества не требует исключения его из материальных активов арендодателя. Оно остается его собственностью, по нему он продолжает начислять амортизацию.

Арендные доходы отражаются равномерно в течение всего срока аренды. Доходы от предоставления арендатору дополнительных услуг, сопутствующих аренде, например, обслуживание оборудования, признаются и учитываются отдельно.

Затраты на операционную аренду, в том числе и амортизационные отчисления признаются в качестве расходов по мере признания арендного дохода. Первоначальные прямые затраты, связанные с имуществом, сдаваемым в операционную аренду, либо списываются в периоде их возникновения, либо распределяются на весь срок аренды и получения арендного дохода.

Организация систематически проверяет стоимость сданного в аренду имущества и его соответствия балансовой стоимости, если нужно, то и переоценивает его, как предусмотрено для любых других объектов имущества, машин и оборудования.

В финансовой отчетности арендодателя необходимо раскрывать общее описание заключенных договоров, общие валовые инвестиции в аренду, дисконтированные арендные платежи, ожидаемые к получению: не позже одного года; свыше года, но не позже пяти лет; после пяти лет; условные арендные платежи, признанные в отчетном периоде; финансовый доход будущих периодов и другие необходимые показатели. Для операционной аренды следует показать для каждого класса имущества: первоначальную балансовую стоимость арендного имущества, накопленную амортизацию и убытки от снижения стоимости арендованных объектов.

Продажа с обратной арендой.

Арендодатель покупает имущество и тут же сдает его в аренду продавцу. Сумма арендных платежей чаще всего взаимосвязана с продажной ценой.

Продажа с обратной финансовой арендой может вызвать у продавца - арендатора превышение выручки от продажи над балансовой стоимостью арендованного имущества. Выявившаяся сумма не должна признаваться доходом продавца - арендатора. Она учитывается как доход будущего периода и переносится на протяжении всего срока аренды в отчетную прибыль соответствующих периодов.

При продаже с обратной операционной арендой, если операция осуществлена по справедливой стоимости, любая прибыль или убыток должны отражаться немедленно в том отчетном периоде, в котором совершена сделка. Фактически совершена операция продажи со всеми вытекающими последствиями. При операционной аренде любой убыток признаётся в финансовой отчетности арендатора. При финансовой аренде, если на момент операции продажная

стоимость ниже балансовой, то проводится только сумма уменьшения балансовой стоимости до возмещаемой суммы. Остальная часть суммы распределяется на весь срок финансовой аренды.
В российской практике аналог отсутствует.

Тема №21. Характеристика международных стандартов по учету доходов (МСБУ 18)

План лекции:

1. Общая характеристика стандарта
2. Проценты, лицензионные платежи и дивиденды

Ключевые слова и выражения: *выручка, продажи товаров, предоставления услуг, проценты, лицензионные платежи и дивиденды, справедливая стоимость, оценка выручки, определение сделки*

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

[*132] Главный вопрос при учете выручки состоит в определении момента её признания. Выручка признается, когда имеется вероятность того, что компания получит будущие выгоды, которые могут быть надежно измерены. Данный Стандарт определяет условия, в которых удовлетворяются данные критерии, и выручка, таким образом, будет признана. Он также содержит практические указания по применению этих критериев.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

Настоящий бухгалтерский стандарт должен применяться при учете выручки, возникающей от следующих операций и событий:

- a) *продажи товаров;*
- b) *предоставления услуг; и*
использования другими сторонами активов компании,
- c) *приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды.*

Настоящий Стандарт заменяет Международный стандарт IAS 18 «Признание выручки», утвержденный в 1982 г.

Товары включают в себя продукцию, произведенную компанией для продажи, либо купленную для перепродажи, в частности, товары, приобретенные розничным торговцем, или землю и другое имущество, предназначенное для перепродажи.

Предоставление услуг обычно подразумевает выполнение компанией согласованной контрактом задачи в течение определенного периода времени. Услуги могут предоставляться в течение одного или более одного периодов времени. Некоторые контракты на предоставление услуг непосредственно связаны со строительными контрактами, например, контракты на оказание услуг руководителей проектов и архитекторов. Выручка, возникающая от этих контрактов, не рассматривается в настоящем Стандарте, а отражается в соответствии с требованиями к договорам на строительство, установленные Международным стандартом [IAS 11](#) «Договоры на строительство».

Использование другими организациями активов компании ведет к возникновению выручки в форме:

- a) процентов - платы за использование денежных средств или их эквивалентов или сумм, причитающихся компании;
- b) лицензионных платежей - платы за использование долгосрочных активов компании, например, патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения; и
- c) дивидендов - распределения прибыли между владельцами акционерного капитала пропорционально их участию в капитале определенного класса.

Настоящий Стандарт не касается выручки, возникающей от:

- a) договоров аренды (см. [IAS 17](#) «Аренда»);
- b) дивидендов от инвестиций, которые учитываются согласно методу учета по долевого участию (см. [IAS 28](#) «Учет инвестиций в ассоциированные организации»);

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 4. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

- c) договоров страхования страховых компаний;
- d) изменений в справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств или их реализация (см. [IAS 39](#) «Финансовые инструменты - признание и оценка»);
- e) изменений в стоимости других краткосрочных активов;

f) первоначального признания и изменений справедливой стоимости биологических активов сельскохозяйственного назначения (см. [IAS 41](#) «Сельское хозяйство»);

g) первоначального признания сельскохозяйственной продукции (см. [IAS 41](#) «Сельское хозяйство»); и

h) добычи полезных ископаемых.

[*133]

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Следующие термины используются в настоящем Стандарте в указанных значениях:

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

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

Выручка включает только валовые поступления экономических выгод, полученных компанией и подлежащих получению ею на свой собственный счет. Суммы, полученные в пользу третьей стороны, такие как налог с продаж, налоги на товары и услуги и налог на добавленную стоимость, не являются экономическими выгодами, поступающими на компанию, и не ведут к увеличению собственного капитала. Поэтому они исключаются из выручки. Точно также при агентских отношениях, валовой приток экономических выгод включает суммы, собираемые в пользу принципала, которые не ведут к увеличению собственного капитала компании. Суммы, полученные в пользу принципала, не являются выручкой. Выручкой является сумма комиссионного вознаграждения.

ОЦЕНКА ВЫРУЧКИ

Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого встречного предоставления¹.

Сумма выручки, возникающей от операции, обычно определяется договором между компанией и покупателем или пользователем актива. Она оценивается по справедливой стоимости встречного предоставления, полученного или ожидаемого к получению, с учетом суммы любых торговых скидок или скидок за количество, предоставляемых компанией.

В большинстве случаев возмещение предоставляется в форме денежных средств или их эквивалентов, а сумма выручки - это полученная или ожидаемая к получению сумма денежных средств или их эквивалентов. Однако в случае отсрочки поступления денежных средств или их эквивалентов, справедливая стоимость встречного предоставления

может быть меньше полученной или ожидаемой к получению номинальной суммы денежных средств. Например, компания может предоставить беспроцентный кредит покупателю или принять от него вексель к получению с процентной ставкой ниже рыночной в качестве встречного предоставления при продаже товаров. Когда договор фактически представляет собой финансовую операцию, справедливая стоимость встречного предоставления определяется дисконтированием всех будущих поступлений с помощью условной процентной ставки. Вмененная ставка процента - это наиболее четко определяемая величина из:

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

Разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой соответствующего встречного предоставления признается в качестве процентного дохода в соответствии с параграфами 29 и 30, а также согласно Международному стандарту [IAS 39](#) «Финансовые инструменты - признание и оценка».

- Когда товары или услуги обмениваются на товары или услуги, аналогичные по характеру и величине, обмен не рассматривается как операция, создающая выручку. Это часто происходит с такими продуктами как масло или молоко, когда поставщики обменивают запасы в различных местах для удовлетворения спроса на временной основе в конкретном месте. Когда товары продаются или услуги предоставляются в обмен на отличающиеся товары или услуги, обмен рассматривается как операция, создающая выручку. Выручка измеряется по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов. Когда справедливая стоимость полученных товаров или услуг не может быть надежно измерена, выручка измеряется по справедливой стоимости переданных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ СДЕЛКИ

- Критерии признания, представленные в этом Стандарте, обычно применяются отдельно к каждой сделке. Однако при определенных обстоятельствах их необходимо применять к отдельно выделяемым элементам сделки для того, чтобы показать ее содержание. Например, когда продажная цена товара включает определенную сумму для последующего обслуживания, эта сумма переносится и признается как

выручка за период, в течение которого производится обслуживание. И наоборот, критерии признания могут применяться одновременно к двум или более сделкам, когда они связаны таким образом, что их коммерческий эффект не может быть определен без ссылки на серию сделок в целом. Например, компания может продать товары и в то же самое время заключить отдельный контракт на закупку товаров в будущем, тем самым, снижая результат первой сделки; в таком случае две сделки рассматриваются вместе.

ПРОДАЖА ТОВАРОВ

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

компания перевела на покупателя значительные риски и
а) *вознаграждения, связанные с владением товарами;*

компания больше не участвует в управлении в той степени,
б) *которая обычно ассоциируется с правом владения, и не контролирует проданные товары;*

с) *сумма выручки может быть надежно измерена;*

существует вероятность того, что экономические выгоды,
д) *связанные со сделкой, поступят в компанию; и*

понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой,
е) *могут быть надежно измерены.*

5. Оценка момента передачи компании значительных рисков и вознаграждений, связанных с владением, покупателю требует изучения условий сделки. В большинстве случаев передача рисков и вознаграждений, связанных с владением, совпадает с передачей юридических прав собственности или передачи владения покупателю. Это происходит при большинстве розничных продаж. В других случаях передача рисков и вознаграждений, связанных с владением, происходит не одновременно с передачей юридических прав собственности или передачей владения.

6. Если компания сохраняет значительные риски владения, сделка не является продажей и выручка по ней не признается. Компания может сохранять значительный риск владения в ряде случаев. Примеры ситуаций, в которых компания может сохранять значительные риски и вознаграждения, связанные с владением:

когда компания сохраняет ответственность за
а) *неудовлетворительную деятельность, не покрываемую стандартными гарантийными обязательствами;*

когда получение выручки от конкретной продажи зависит от
б) *получения выручки покупателем в результате продажи его товаров;*

когда отправленные товары подлежат установке, а установка
с) составляет значительную часть контракта, который еще не выполнен компанией; и

когда покупатель имеет право расторгнуть сделку покупки по
d) причине, определенной в контракте продажи, и у компании нет уверенности в получении прибыли.

7. Если компания сохраняет лишь незначительные риски, связанные с владением, сделка является продажей и выручка признается. Например, продавец может оставить за собой юридическое право собственности просто для обеспечения собираемости причитающейся ему суммы. В таком случае, если компания перевела значительные риски и вознаграждения, связанные с владением, сделка является продажей и выручка признается. Другим примером компании, сохраняющей только незначительный риск владения, может быть магазин розничной торговли, гарантирующий возврат денег в случае, когда клиент неудовлетворен покупкой. Выручка в таких случаях признается в момент совершения продажи, если продавец может надежно оценить будущие возвраты и принимает на себя обязательство по возвратам на основе предыдущего опыта и других соответствующих факторов.

8. [*135] Выручка признается только тогда, когда существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные со сделкой. В некоторых случаях, такая вероятность может отсутствовать до тех пор, пока не получено встречное предоставление или неопределенность не устранена. Например, может быть достоверно неизвестно, разрешит ли иностранное правительство перевод активов, полученных в качестве встречного предоставления от продажи, за рубежом. Когда разрешение получено, неопределенность устраняется, и выручка соответственно признается. Однако когда неопределенность возникает по поводу инкассации суммы, уже включенной в выручку, недополученная сумма, или сумма, вероятность погашения которой перестала существовать, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки.

9. Выручка и расходы, относящиеся к той же сделке или другому событию, признаются одновременно; этот процесс обычно называется соответствием выручки и расходов. Расходы, в том числе гарантийные обязательства и другие затраты, возникающие после отгрузки товаров, обычно могут быть надежно оценены если выполнены другие условия, необходимые для признания выручки. Однако выручка не может быть признана, когда расходы не могут быть надежно оценены; в таких условиях любое уже полученное за продажу товара встречное предоставление признается в качестве обязательства.

ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ УСЛУГ

Когда результат сделки, предполагающей предоставление услуг,

0. *может быть надежно измерен, выручка, связанная с данной сделкой, должна признаваться путем указания на стадию завершенности сделки на отчетную дату. Результат сделки может быть надежно оценен, если выполняются следующие условия:*

- a) *сумма выручки может быть надежно измерена;*
- b) *существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию;*
- c) *стадия завершенности сделки по состоянию на отчетную дату может быть надежно определена; и*
- d) *затраты, понесенные для осуществления сделки и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть достаточно точно определены ²³.*

1. Признание выручки по стадии завершенности сделки часто называется методом „по мере готовности“. Согласно этому методу, выручка признается в том же периоде, когда предоставляются услуги. Признание выручки на этой основе обеспечивает полезную информацию о масштабах деятельности по предоставлению услуг и результатах деятельности в течение учетного периода. [IAS 11](#) «Договоры на строительство», также требует признания выручки на этой же основе. Требования упомянутого Стандарта в целом применимы для признания выручки и соответствующих расходов по сделке, предполагающей предоставление услуг.

2. Выручка признается только тогда, когда существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные со сделкой. Однако когда неопределенность возникает по поводу инкассации суммы, уже включенной в выручку, недополученная сумма, или сумма, вероятность погашения которой перестала существовать, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки.

3. Компания обычно способна произвести надежную оценку после того, как оно согласует следующие моменты с другими сторонами, участвующими в сделке:

- a) *права взыскания каждой стороны в отношении услуги, которая должна быть предоставлена и получена сторонами;*
- b) *предполагаемое встречное удовлетворение; и*
- c) *порядок и условия взаиморасчетов.*

Компании обычно необходимо иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. По мере исполнения сделки она

проверяет и при необходимости пересматривает оценки выручки и затрат по договору. Необходимость таких пересмотров не означает, что результат договора не может быть надежно оценен.

[*136] Стадия завершенности сделки может быть определена различными способами. Компания использует тот из них, который обеспечивает надежное измерение выполненной работы. В зависимости от характера договора, эти методы могут включать:

- a) наблюдение за выполненной работой;
- b) услуги, предоставленные на дату отчетности в процентах к общему объему услуг; либо
- c) пропорциональное соотношение затрат по договору, понесенных на дату составления отчета, к оценочной величине общих затрат по сделке. В затраты, понесенные к дате составления отчета, включаются только те, отражающие услуги предоставленную на эту дату. В оценочные суммарные затраты по договору включаются только затраты, которые отражают те услуги, которые предоставлены или должны быть предоставлены.

Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают предоставленных услуг.

Для практических целей, когда услуги предоставляются неопределенное количество раз на протяжении определенного периода времени, выручка признается на основе прямолинейного метода в течение определенного периода, если только нет доказательства того, что какой-то другой метод лучше отражает стадию завершенности. Когда определенное действие оказывается гораздо более серьезным, чем другие, то признание выручки откладывается до осуществления этого действия.

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

На начальных стадиях исполнения сделки часто бывает трудно надежно оценить ее результат. Тем не менее, может существовать вероятность того, что компания компенсирует понесенные при реализации сделки затраты. Поэтому выручка по договору признается только в той степени, в какой ожидается компенсация понесенных затрат. Так как результат сделки не может быть надежно оценен, прибыль не признается.

Когда результат сделки не может быть оценен надежно и отсутствует вероятность того, что понесенные затраты будут возмещены, выручка не признается, а понесенные затраты признаются в качестве расхода. Когда неопределенности, препятствующие надежной оценке результата договора, исчезают, выручка признается в соответствии с параграфом 20, а не в соответствии с параграфом 26.

2.ПРОЦЕНТЫ, ЛИЦЕНЗИОННЫЕ ПЛАТЕЖИ И ДИВИДЕНДЫ

9. *Выручка, возникающая от использования другими организациями активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды, должна признаваться на основе, определенной в параграфе 30, когда:*

- возникновение соответствующего притока в компанию*
- a) *экономических выгод, связанных со сделкой, является вероятным; и*
 - b) *сумма выручки может быть надежно оценена.*

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 39. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

0. *Выручка должна признаваться на следующих основаниях:*

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

[*Данный параграф был изъят Международным стандартом IAS 39. Это изъятие применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

1. Эффективная доходность актива - это процентная ставка, необходимая для дисконтирования потока будущих денежных поступлений, ожидаемых на протяжении срока службы актива, до первоначальной балансовой суммы актива. Процентная выручка включает сумму амортизации любой скидки, премии или другой разности между первоначальной балансовой суммой долговой ценной бумаги и ее суммой на момент погашения.

2. [*137] Когда невыплаченные проценты накапливаются перед приобретением инвестиции, содержащей проценты, последующее получение процентов распределяется на два периода: до приобретения и после приобретения; только часть после приобретения признается в качестве выручки. Когда дивиденды на долевые ценные бумаги объявляются из чистого дохода до приобретения, они вычитаются из первоначальной стоимости ценных бумаг. Если такое распределение трудно осуществить, кроме как арбитражным способом, дивиденды признаются в качестве выручки, если только они откровенно не представляют собой погашение части первоначальной стоимости долевых ценных бумаг.

Лицензионные платежи накапливаются в соответствии с условиями соответствующих договоров, и обычно признаются на этой основе, если только с учетом содержания договора для признания выручки не оказывается более подходящей другая систематическая рациональная основа.

Выручка признается только тогда, когда существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные со сделкой. Однако когда неопределенность возникает по поводу инкассации суммы, уже включенной в выручку, недополученная сумма, или сумма, вероятность погашения которой перестала существовать, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

5. *Компании следует раскрывать следующую информацию:*

учетную политику, принятую для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности операций, связанных с оказанием услуг;

сумму каждой значимой категории выручки, признанной в течение периода, в том числе выручки, возникающей от:

i) *продажи товаров;*

ii) *предоставления услуг;*

iii) *процентов;*

iv) *лицензионных платежей;*

v) *дивидендов; и*

сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенных в каждую значимую категорию выручки.

6. Компания раскрывает любые условные обязательства и активы в соответствии с Международным стандартом [IAS 37](#) «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Условные обязательства и условные активы могут возникать в связи с такими статьями, как затраты на гарантийный ремонт, претензии, штрафы или вероятные потери.

Тема №22. Характеристика международных стандартов по учету доходов (МСБУ 20)

План лекции:

1. Общая характеристика стандарта
2. Раскрытия информации

Ключевые слова и выражения: субсидии, с позиции капитала, с позиции дохода, Возврат субсидий, относящихся к активам, Возврат субсидий, относящихся к доходам, Правительственная помощь

1. Мсфо 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи»

Под правительственной помощью понимаются действия правительства, направленные на обеспечение экономических выгод для компании или группы компаний. Не относится к правительственной помощи создание инфраструктуры в развивающихся районах или установление торговых ограничений для конкурентов.

Правительственные субсидии - это правительственная помощь в форме передачи компании ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью компании.

Выделяется два вида субсидий:

- субсидии, относящиеся к активам (получение в собственность долгосрочных активов);
- субсидии, относящиеся к доходу (отражаются в отчете о прибылях и убытках как «Другие доходы» и признаются доходом в тех отчетных периодах, в которых выполняются условия, связанные с предоставлением этой субсидии).

Оценка субсидий производится либо по справедливой стоимости, либо по номинальной цене.

Правительственные субсидии должны признаваться в качестве дохода тех периодов, что и соответствующие расходы, которые они должны компенсировать.

Для капитальных расходов это списание производится по мере начисления амортизации.

Для текущих расходов это списание производится по мере их признания в составе расходов, формирующих финансовый результат периода.

Существуют два общих подхода к учету:

1. с позиции капитала: субсидия кредитруется непосредственно на счет капитала, так как она не заработана.
2. с позиции дохода: субсидия признается в качестве дохода одного или более периодов, так как она не является взносом акционеров и должна соотноситься с затратами, которые должна компенсировать.

МСФО-20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи» предусматривает, что правительственные субсидии должны признаваться в качестве дохода и не должны кредитоваться прямо на счет капитала. Следовательно, требуется применять второй подход.

Возврат правительственных субсидий определяется п. 18 МСФО-20. Предписания этого пункта должны применяться в случаях, когда правительственные органы и организации требуют возврата ранее выданных субсидий по каким-либо причинам.

Правительственные субсидии, подлежащие возврату, должны учитываться в порядке, предусмотренном для пересмотра учетной политики организации.

Возврат субсидий, относящихся к активам, учитывается путем увеличения балансовой стоимости актива либо путем уменьшения сальдо доходов будущих периодов (или счета целевых поступлений от правительства). Накопленная амортизация, которая была бы начислена в качестве расхода при отсутствии субсидий, признается в качестве расхода того отчетного периода, в котором совершился возврат правительственной субсидии.

Возврат субсидий, относящихся к доходам, учитывается путем отнесения всей или части суммы на остаток целевых поступлений от правительства, то есть на уменьшение суммы полученной субсидии, еще не признанной в качестве дохода. Вся остальная сумма, подлежащая возврату, относится на расходы (в убыток) того отчетного периода, в котором проводится возврат субсидии.

Правительственная помощь, в соответствии с п. 34, 35, 37 МСФО-20 включает в себя:

1. бесплатное консультирование по техническим и маркетинговым вопросам;
2. предоставление гарантий;
3. закупочную политику правительства в отношении части продукции, продаваемой компанией;
4. предоставление беспроцентных или низкопроцентных ссуд (при этом выгоды не могут быть измерены путем применения действующей процентной ставки).
- 5.

2. В соответствии с п. 39 МСФО-20 в финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

- учетная политика, принятая для правительственных субсидий, в том числе методы представления, принятые в финансовой отчетности;
- характер и размер правительственных субсидий, признаваемых в финансовой отчетности, а также указание других форм правительственной помощи, от которых компания получила прямую выгоду;
- невыполненные условия и прочие, условные события, связанные с правительственной помощью, которая была признана;
- особенности отражения правительственных субсидий в отчете о движении денежных средств.

ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» принято во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и имеет свой аналог -

МСФО 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи».

Следует отметить, что ПБУ 13/2000 не дает единого определения государственной помощи, ее понятие раскрывается фактически в каждом пункте раздела I «Общие положения».

Из п.4 ПБУ 13/2000 следует, что правительственная помощь предоставляется в форме субвенций, субсидий, бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств), включая предоставление в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество), и в прочих формах. В ПБУ 13/2000 не приводятся определений субвенций, субсидий и бюджетных кредитов, и, следовательно, используются определения этих понятий, данные в других отраслях права. В настоящее время указанные понятия установлены Бюджетным кодексом РФ.

Следует заметить, что требования ПБУ 13/2000 к оценке неденежных средств, полученных в форме государственной помощи, близки, по сути, к требованиям предъявляемым МСФО.

Что касается процедуры возврата государственной помощи, то более сложный, по сравнению с МСФО, порядок отражения государственной помощи, установленный ПБУ 13/2000, обуславливает и более сложный порядок отражения в бухгалтерском учете.

Тема №23 Характеристика международных стандартов по учету расходов (МСБУ 11, МСБУ 23)

План лекции:

1. Характеристика международных стандартов по учету расходов МСБУ 11
2. Характеристика международных стандартов по учету расходов МСБУ 23

Ключевые слова и выражения: Договоры подряда, заказчик или подрядчик, Претензия, Поощрительные платежи, Финансовый результат по договору подряда, Затраты по займам, Квалифицируемый актив

1.МСФО 11 «Договоры подряда» регламентирует порядок учета затрат подрядчика в рамках соответствующего договора, выручки, полученной им по договору от заказчиков, а также порядок определения финансовых результатов по выполняемым договорам.

Обычно каждый договор подряда признается обособленным объектом учета, отдельным от других аналогичных договоров. Однако существуют условия, требующие отражения в отчетности нескольких договоров в качестве единого объекта учета, причем независимо от того, заключены ли они с одним заказчиком или же с несколькими заказчиками. Объединение договоров в один объект учета возможно, если: а) переговоры велись по пакету договоров

подряда, которые объединяются; б) договоры заключены на взаимосвязанные и взаимозависимые части одного общего (единого) проекта с общей для всех частей нормой прибыли; в) договоры выполняются одновременно или последовательно без перерыва как единый комплекс работ.

В конкретных условиях возможны ситуации, когда один договор подряда, включающий сооружения ряда объектов, в интересах учета рассматривается как несколько самостоятельных обособленных договоров. Один договор может рассматриваться как несколько объектов учета, если: а) на сооружение каждого объекта строительства было представлено особое предложение;

б) по каждому строительному объекту велись отдельные переговоры и их участники (заказчик или подрядчик) имели возможность выбора в отношении каждого из объектов — включать либо не включать те или иные строительные объекты в общий контракт;

в) затраты и доходы по каждому строительному объекту могут быть измерены и учтены обособленно от других таких объектов.

В подрядных отношениях возникают обстоятельства, включенные в договор или в порядке изменения договора, при которых заказчик предусматривает включение в обязательства по договору дополнительного строительного объекта. В учете доходы и расходы по дополнительному объекту должны отражаться как по отдельному подрядному договору, если: а) данный объект по своей конструкции, технологии или функциям отличается от того строительного объекта (объектов), который был предметом первоначального подрядного договора; б) переговоры о цене объекта ведутся независимо от цены первоначального контракта. Эта цена обычно пересматривается в сторону увеличения первоначально определенной цены договора подряда.

К строительным договорам подряда не относятся и учитываются иначе, чем предусмотрено МСФО 11, следующие работы: • договоры на услуги по управлению проектом и иные, связанные с сооружением строительных объектов, как, например, услуги архитектора;

• договоры на восстановление либо разрушение объектов, восстановление экологической обстановки в окружающей среде после разрушения объектов.

Доходы подрядчика определяются в соответствии с условиями заключенного договора. В обычных условиях могут заключаться договоры подряда с фиксированной ценой работы, то есть с установлением фиксированной суммы, которую получает подрядчик при завершении всех работ и сдаче строительного объекта, либо фиксированной доли в выпуске продукции на построенном объекте. Договоры могут предусматривать возможное увеличение суммы договора при определенных условиях. Иной формой определения цены договора является форма «затраты плюс». В соответствии с ней подрядчику возмещаются его затраты, которые ограничиваются установленными договором допущениями и условиями. К затратам добавляется определенный процент, призванный обеспечить согласованную рентабельность деятельности организации подрядчика. Вместо процента к затратам данная форма цены может предусматривать фиксированную сумму вознаграждения в дополнение к

сумме возмещаемых затрат по подряду. Возможны смешанные формы, когда, например, применяется цена «затраты плюс» с фиксированной суммой минимальной стоимости подрядных работ. Многие российские проектные институты составляют сметы на строительство по форме «затраты плюс», когда цена строительных и монтажных работ определяется суммой затрат с добавлением некоторого процента прибыли.

Состав доходов по договору подряда. Доходы по договору подряда включают прежде всего первоначальную сумму дохода, согласованную в договоре с заказчиком. Но цена договора подвержена воздействию различных будущих событий и может увеличиваться или уменьшаться от периода к периоду. На цену договора могут влиять отклонения от условий договора, претензии и поощрительные платежи. Кроме того, сумма дохода может уменьшиться в результате штрафных санкций, предъявляемых заказчиком за ненадлежащее выполнение договора. В договорах с фиксированной долей в выпускаемой продукции заложена возможность увеличения дохода подрядчика по мере увеличения объемов производства этой продукции. Наоборот, доходы подрядчика могут снижаться, если под влиянием некоторых факторов объем производства не достигнет проектируемой величины или вовсе станет снижаться.

Рассмотрим влияние на цену договора и доходы подрядчика претензий, поощрительных платежей, отклонений от договора подряда.

Претензия — это сумма дохода, которую строительный подрядчик желает получить с заказчика или некоторой третьей стороны в качестве возмещения своих затрат, не включенных в цену договора. Претензии могут возникнуть в результате ошибок в проектной документации, задержек со стороны заказчика в поставках, предоставлении документации, различных согласований и т.п. Для претензий могут возникнуть самые разные обоснования, но реальным доходом они могут стать только после переговоров и получения твердого согласия заказчика. Поэтому суммы претензий могут быть включены в состав доходов подрядчика только после того, как в результате переговоров выяснилось согласие заказчика признать сумму претензии и сама согласованная сумма определена и точно установлена.

Поощрительные платежи составляют те дополнительные суммы, которые выплачивает заказчик подрядчику, если строительная организация выполнила или перевыполнила параметры качества, сроков работ и другие, установленные договором подряда. Поощрительные платежи включаются в доход по договору подряда, когда выполнение работ по договору находится в таком состоянии, которое позволяет с достаточной степенью уверенности полагать, что установленные договором параметры поощрений будут выполнены или превышены, а сумма поощрительных платежей может быть надежно определена и измерена.

Отклонение от условий договора возникает по инициативе заказчика, который дает подрядчику указание об изменении объема, направления, качества работ, ускорения или замедления их выполнения, перепрофилирования объектов,

замене одних объектов другими, об изменении их конструкции, применяемых материалов и строительных технологий, различных иных отступлений от зафиксированной в договоре подряда работы, выполняемой строительной организацией. Отклонение от условий договора может привести к уменьшению или увеличению дохода по договору подряда. Чаще всего — это увеличение суммы дохода. Но признать сумму дохода, вызванную отклонением, можно только тогда, когда заказчик определил само отклонение и установил сумму дополнительного дохода, с ним связанную. Естественно, у подрядчика должна быть полная уверенность в надежности измерения суммы дохода и возможности ее получения от заказчика.

Затраты по договору подряда состоят из трех следующих групп затрат, каждая из которых имеет свои особенности и свои составные элементы: 1) затраты, непосредственно относящиеся к конкретному договору подряда; 2) затраты, общие для договора подряда, которые могут быть выделены и отнесены на конкретный договор; 3) затраты, прямо и непосредственно не относящиеся к данному договору подряда, но по его условиям заказчик согласился их возместить.

1. Затраты, непосредственно относящиеся к конкретному договору подряда, включают: заработную плату рабочих на строительной площадке, включая зарплату линейного надзорного и распорядительного персонала; стоимость использованных строительных материалов; амортизационные отчисления по основным средствам, использованным для выполнения данного подрядного договора; затраты на транспортировку материалов на строительную площадку; затраты на перемещение машин и оборудования на стройплощадку и со стройплощадки, монтаж и демонтаж оборудования, требующего монтажа непосредственно на стройплощадке; затраты на аренду машин и оборудования; затраты на технический надзор, конструкторскую, архитектурную, техническую поддержку работ, непосредственно связанную с выполнением договора; предполагаемые затраты на удовлетворение гарантий, выполнение гарантийного ремонта, исправление ошибок; стоимость удовлетворения претензий третьих сторон, связанных с выполнением данного договора.

Затраты, непосредственно относящиеся к договору, могут уменьшаться на суммы случайных, не предусмотренных доходов, которые не включаются в общий доход по данному договору подряда. К ним относятся выручка от продажи излишних материалов, машин и оборудования, приобретенных специально для выполнения данного договора, временная сдача в аренду свободных помещений, перепродажа энергии, поступающей на стройплощадку, и т.п.

2. Затраты, общие для договора подряда, включают общие за траты подрядчика, возникающие в связи с выполнением работ по договору подряда при условии надежной возможности их вы деления и отнесения в учете на затраты конкретного подрядного договора. К ним относятся: накладные расходы строительства; страховые платежи; расходы общего характера на конструктор-

скую и техническую поддержку; затраты по займам, использованным при выполнении договоров подряда.

Общие затраты могут распределяться между отдельными договорами с использованием долговременно применяемых методов, например, пропорционально суммам непосредственных затрат по договорам, или объемам человеко-часов, затраченных на выполнение работ по договору, или иным приемлемым базам распределения.

3. Затраты, возмещение которых заказчик обязался проводить по условиям договора. Они не относятся непосредственно к работам по конкретному договору и не распределяются между договорами на регулярной основе, но заказчик согласился, и это согласие включено в договор подряда возместить их строительной организации. Обычно они включают часть общих административных расходов и расходов на исследования и разработки. Имеется, однако, ряд затрат, которые не могут относиться на отдельные договоры подряда: коммерческие расходы на реализацию; общие административные расходы организации, возмещение которых не предусмотрено договорами подряда; затраты на исследования и разработки, возмещение которых договором не предусмотрено; амортизация машин и оборудования, простаивающих из-за невозможности их использования по конкретному договору. Все эти расходы учитываются как расходы отчетного периода и покрываются за счет общей суммы маржинального дохода за данный период.

Договор подряда как объект учета затрат используется в период между датой подписания договора и полным окончанием и сдачей выполненных работ заказчику. Затраты по данному договору, понесенные до его подписания, которые можно надежно выделить из общей суммы таких затрат, до подписания договора отражаются как расходы будущих периодов, а после заключения договора учитываются как затраты по данному договору. Если отсутствует достаточная уверенность в том, что данный договор будет подписан, либо затраты, относящиеся к конкретному договору, затруднительно отделить от других аналогичных затрат, они отражаются как расходы отчетного периода, в котором возникли, и покрываются за счет общей суммы маржинального дохода данного отчетного периода.

Общее правило стандарта МСФО 11 (§ 22) состоит в том, что доходы и затраты по конкретному договору подряда признаются в отчетности в соответствии с мерой завершенности работ, определяемой в каждом отчетном периоде. Доходы, расходы и прибыли, соотнесенные с законченной частью работ по договору, порождают полезную информацию о продвижении работ по договору и результатах каждого отчетного периода. Меры выполнения договора на отчетную дату (процент выполнения общего объема работ по договору либо процент завершенности объекта данного договора) могут быть установлены различными методами:

1. определением процента выполненных работ путем определения суммы затрат, понесенных на дату составления отчета, и выявлением

- пропорциональной величины (процента) затрат в общей сумме запланированных, установленных договором или расчетно предполагаемых общих затрат по данному договору подряда;
2. наблюдением за выполненной работой в трудовом измерителе (по объему затраченных человеко-часов) или в измерителе баланса машинного времени или другом измерителе объема работы машин и оборудования на объекте, предусмотренном данным договором подряда. Наблюдение за выполненной работой может лечь в основу расчета меры выполнения работ после анализа совокупной оценки трудоемкости и машиноемкости работ;
 3. подсчетом фактической доли выполненных работ по проекту, положенному в основу данного договора подряда. Это может быть инженерный подсчет завершенности отдельных этапов работ, выполненных полностью или частично, и выявления их удельного веса в общем объеме работ или какой-либо иной адекватный метод подсчета доли физически выполненных работ в натуре.

Возможно применение иных методов, позволяющих достаточно надежно определить количественную меру завершенности работ по договору подряда.

Доход по договору подряда отражается в тех отчетных периодах, в которых была выполнена соответствующая работа, равно как и затраты по договору отражаются в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, то есть именно тогда, когда эта работа выполнялась. Применение этого порядка для строительных контрактов важно соблюдать в каждом отчетном периоде потому, что выполнение договоров подряда, как правило, продолжается в течение нескольких отчетных периодов, а результаты этой деятельности желательно определять в каждом отчетном периоде отдельно, причем независимо от сроков оплаты договоров. Для сопоставления расходов по договору подряда, имевших место в данном периоде, доходы начисляются и признаются в качестве дебиторской задолженности заказчика в активе баланса. Авансы, перечисленные заказчиком по данному договору подряда, зачастую поступают раньше, чем соответствующий объем работы по договору оказывается выполненным. Они отражаются в пассиве баланса подрядчика, как его обязательства выполнить соответствующие объемы работ. По мере начисления доходов по данному договору подряда обязательства по полученным авансам могут уменьшаться.

Затраты по договору подряда, подлежащие отражению в данном отчетном периоде, могут включать только те расходы, которые вызваны объемом конкретно выполненной работы по договору. Затраты, связанные с будущими работами по договору, к затратам данного периода не относятся, а отражаются в активе баланса как дебиторская задолженность или незавершенное строительство. К таким затратам причисляют стоимость поступивших на стройплощадку, но не использованных на отчетную дату строительных материалов, конструкций и деталей, если только они не были специально

изготовлены для выполнения данного заказа. Материалы списывают со счета запасов и записывают в дебет счета незавершенного строительства.

К таким затратам нужно отнести и суммы авансов субподрядчикам, которые еще не выполнили согласованный объем субподрядных работ по данному договору.

Финансовый результат по договору подряда — прибыль, отражается как превышение доходов над расходами в тех же отчетных периодах, в которых выполнялся соответствующий объем работы по данному договору подряда. Но любое ожидаемое превышение затрат над доходами по договору должно немедленно записываться в убыток на уменьшение прибыли данного отчетного периода. Если возникает неопределенность в возможности получить по данному договору подряда все предполагавшиеся выгоды, то сумма, которая может быть не получена, учитывается как убыток отчетного периода по договору без уменьшения суммы ранее проведенного дохода. В российском налоговом законодательстве существуют различные налоги, по которым облагаемой базой выступает сумма доходов. В налоговой отчетности на сумму неполученного дохода следует уменьшать налогооблагаемую базу независимо от требования МСФО, но в финансовой отчетности следует неукоснительно соблюдать требования стандартов, поскольку Принципы подготовки и составления финансовой отчетности устанавливают, что применение Международных стандартов финансовой отчетности признается только в случае, если применяются все без исключения требования этих стандартов. Несоблюдение хотя бы одного положения или требования позволяет считать составленную финансовую отчетность не соответствующей МСФО во всех необходимых аспектах.

В определенных отчетных периодах, в особенности в начале выполнения работ по договору, трудно оценить возможный результат, который будет получен по данному договору, но существует уверенность в том, что понесенные по нему затраты все же будут компенсированы. В этих отчетных периодах доход по договору подряда признается только в тех суммах, которые считаются возможными к получению, но не более фактических расходов по договору. Поскольку ситуация с таким договором весьма неопределенная, сумма прибыли по нему не отражается в соответствии с общим принципом осмотрительности. Но если ясно, что ожидаемые доходы не покроют понесенные затраты, их превышение над доходами списывается как убыток немедленно. Сумма убытка признается независимо от того, начались работы по договору или еще не начинались, и на какой стадии выполнения они находятся. Сумма убытка признается независимо от суммы прибыли, ожидаемой по другим договорам организации. После выяснения всех отношений по договору подряда, когда точно известно, что он будет оплачен заказчиком в полном объеме, все доходы и расходы по договору отражаются полностью, независимо от того, на какой стадии выполнения договора устранены неопределенности с его оплатой.

В § 32 МСФО 11 перечисляются условия, которые указывают возможность достоверного возмещения затрат по договору. В нем должны быть

обусловлены: а) обеспечение права каждой стороны в отношении предполагаемого объекта строительства; б) предполагаемое встречное удовлетворение; в) форма и условия расчетов.

В примечаниях к финансовой отчетности организация-подрядчик обязана показать сумму дохода по договору подряда, которая признана в отчетном периоде и отражена как доход в отчете о прибылях и убытках. Необходимо также раскрыть метод, применяемый для определения дохода, признаваемого в отчетном периоде, и метод, используемый для определения стадии выполнения по незавершенным договорам подряда. Для незавершенных договоров подряда, работы по которым будут продолжаться и в последующем отчетном периоде, подрядная организация должна раскрыть общую сумму понесенных затрат и признанных в отчетности прибылей по всем договорам, имевшимся на отчетную дату, за вычетом признанных убытков. Раскрывается также сумма полученных авансов и предоплат по промежуточным счетам, по договорам, работы по которым не завершены, и сумма удержаний, то есть неоплаченных промежуточных счетов, которые заказчик полагает оплатить после устранения указанных им дефектов или после выполнения некоторых условий, предусмотренных договором подряда. Промежуточные счета по долгосрочному договору выставляются за работы, выполненные по договору подряда. Они проводятся на счета дебиторов, независимо от того, намерен ли заказчик их оплатить теперь или нет. В связи с этим в МСФО 11 включен § 42 следующего содержания: «Компания должна учитывать:

- а) в качестве актива — валовую сумму, причитающуюся с заказчиков за работу по договору подряда;
- б) в качестве обязательства — валовую сумму, подлежащую выплате заказчику за работу по договору подряда»

2. Цель настоящего Стандарта состоит в определении метода бухгалтерского отражения затрат по займам. Настоящий Стандарт, в основном, требует немедленного признания затрат по займам в качестве расходов. Однако, Стандарт допускает в качестве альтернативного метода капитализацию затрат по займам, непосредственно связанных с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

Настоящий Стандарт должен применяться для учета затрат по займам.

Настоящий Стандарт заменяет Международный стандарт финансовой отчетности IAS 23 «Капитализация затрат по займам», утвержденный в 1983 г.

Настоящий Стандарт не касается фактических или подразумеваемых затрат в отношении акционерного капитала (включая привилегированные акции), не рассматриваемого как обязательства.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Следующие термины используются в настоящем Стандарте в указанных значениях:

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

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

Затраты по займам могут включать:

- a) процент по банковским овердрафтам и краткосрочным и долгосрочным ссудам;
- b) амортизацию скидок или премий, связанных со ссудами;
- c) амортизацию дополнительных затрат, понесенных в связи с организацией получения ссуды;
- d) платежи в отношении финансового лизинга, отраженные в учете в соответствии с Международным стандартом [IAS 17](#) «Аренда»; и
- e) курсовые разницы, возникающие в результате займов в иностранной валюте, в той мере, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов.

Примерами квалифицируемых активов являются запасы, которые требуют значительного времени на доведение их до товарного состояния, производственные компании, электростанции и инвестиционная собственность. Прочие инвестиции и те запасы, которые повседневно производятся в больших количествах, на повторяющейся основе и на протяжении короткого периода времени, не являются квалифицируемыми активами. Активы, при их приобретении готовые к использованию по назначению или продаже, также не относятся к квалифицируемым активам.

ЗАТРАТЫ ПО ЗАЙМАМ - ОСНОВНОЙ ПОРЯДОК УЧЕТА

Признание

Затраты по займам должны признаваться в качестве расходов того периода, в котором они произведены.

Согласно основному порядку учета, затраты по займам признаются расходами того периода, в котором они произведены, независимо от условий получения ссуды.

Раскрытие информации

Финансовая отчетность должна раскрывать учетную политику, принятую для учета затрат по займам.

ЗАТРАТЫ ПО ЗАЙМАМ - ДОПУСТИМЫЙ АЛЬТЕРНАТИВНЫЙ ПОРЯДОК УЧЕТА

Признание

0. *Затраты по займам должны признаваться расходами того периода, в котором они произведены, за исключением той их части, которая капитализируется в соответствии с параграфом 11.*

1. *Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, должны капитализироваться путем включения в стоимость этого актива. Величина затрат по займам, разрешенная для капитализации, должна определяться в соответствии с настоящим Стандартом¹.*

2. В соответствии с допустимым альтернативным методом, затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, включаются в первоначальную стоимость этого актива. Такие затраты по займам капитализируются путем включения в стоимость актива при условии возможного получения компанией в будущем экономических выгод и если при этом затраты могут быть надежно измерены. Прочие затраты по займам признаются в качестве расходов в период их возникновения.

Затраты по займам, разрешенные для капитализации

3. Затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, - это те затраты по займам, которых можно было бы избежать, если бы не были произведены расходы на соответствующий актив. В случае, когда компания занимает средства исключительно для приобретения конкретного квалифицируемого актива, затраты по займам, непосредственно связанные с этим активом, могут быть четко установлены.

4. Затруднение может представлять выявление непосредственной связи между конкретными займами и квалифицируемым активом, и определение займов, которых в противном случае можно было избежать. Такого рода трудности возникают, например, когда финансовая деятельность компании координируется централизованно. Трудности появляются и тогда, когда группа компаний использует ряд долговых обязательств для получения заемных средств по различным процентным ставкам и ссужает эти средства на различной основе компаниям, входящим в группу. Дополнительно усложняют ситуацию колебания валютных курсов, а также использование группой кредитов, деноминированных в иностранной валюте или привязанных к ней, в условиях высокой инфляции. В результате этого определение величины затрат по использованию заемных средств, непосредственно связанных с приобретением квалифицируемого актива, затруднено и требует применения субъективной оценки.

В тех пределах, в которых эти средства заимствованы специально

5. *для приобретения квалифицируемого актива, сумма затрат по займам, разрешенная для капитализации по данному активу, должна определяться как фактические затраты, понесенные по этому займу в течение периода, за вычетом любого инвестиционного дохода от временного инвестирования этих заемных средств.*

[*218] Договоренности по финансированию квалифицируемого актива

6. могут приводить к получению компанией заемных средств и к возникновению связанных с ними затрат прежде чем часть этих средств или все они будут использованы в качестве расходов на квалифицируемый актив. В таких условиях средства часто временно могут инвестироваться вплоть до их расходования на квалифицируемый актив. При определении суммы затрат по займам, разрешенных для капитализации в течение периода, любой полученный по таким средствам инвестиционный доход вычитается из суммы понесенных по займам затрат.

В тех пределах, в которых эти средства заимствованы в общих целях

7. *и использованы для приобретения квалифицируемого актива, сумма затрат по займам, разрешенная для капитализации, должна определяться путем применения ставки капитализации к затратам на данный актив. Ставкой капитализации должно быть средневзвешенное значение затрат по займам, применительно к займам компании, остающимся непогашенными в течение периода, за исключением ссуд, полученных специально для приобретения квалифицируемого актива. Сумма затрат по займам, капитализированных в течение периода, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода.*

В некоторых случаях при вычислении средневзвешенного значения

8. затрат по займам целесообразно включать все займы материнской и дочерних компаний; в других условиях правильно будет использовать для каждой дочерней компании средневзвешенное значение затрат по займам, применительно к ее собственным заемным средствам.

Превышение балансовой стоимости квалифицируемого актива над возмещаемой суммой

Когда балансовая стоимость или предполагаемая окончательная

9. стоимость квалифицируемого актива превышает возмещаемую сумму или возможную чистую цену продаж, балансовая стоимость частично или полностью списывается в соответствии с требованиями других Международных стандартов финансовой отчетности. При определенных обстоятельствах величина частичного или полного списания восстанавливается в соответствии с теми же Международными стандартами финансовой отчетности.

Начало капитализации

Капитализация затрат по использованию заемных средств как части

0. *первоначальной стоимости квалифицируемого актива должна начинаться когда:*

- a) *возникли расходы по данному активу;*
- b) *возникли затраты по займам; и*
началась работа, необходимая для подготовки актива для
- c) *использования по назначению или к продаже.*

1. Расходы на квалифицируемый актив включают только те расходы, которые выражаются в денежных платежах, переводах других активов или принятии процентных обязательств. Расходы уменьшаются на величину любых полученных в связи с данным активом промежуточных выплат и субсидий (см. [IAS 20](#) «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»). Средняя балансовая величина актива в течение периода, включающая ранее капитализированные затраты по займам, обычно равняется обоснованному приближительному значению расходов, к которым применяется ставка капитализации в этом периоде.

2. Деятельность, необходимая для подготовки актива к его использованию по назначению или к продаже, включает не только физическое создание самого актива. К ней относятся техническая и административная работа, предшествующая началу физического создания актива, такая, например, как деятельность, связанная с получением разрешений, необходимых для начала строительства. Однако, к такой деятельности не относится владение активом, если при этом отсутствуют производство или модификация, изменяющие его состояние. Например, затраты, понесенные по займам в то время, когда проводились землеустроительные работы для строительства, капитализируются в течение периода проведения соответствующих работ. Однако, затраты по займам, понесенные в то время, когда земля, приобретенная для последующего строительства, оставалась во владении без каких-либо подготовительных работ на ней, не подлежат капитализации.

Приостановление капитализации

3. *Капитализация затрат по займам должна приостанавливаться в течение продолжительных периодов, когда активная деятельность по модификации объекта прерывается.*

4. Затраты по займам могут быть понесены в течение продолжительных периодов, когда деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или для продажи, прерывается. К таким затратам относятся затраты по содержанию незавершенных объектов. Такого рода затраты не квалифицируются как капитализируемые. Однако капитализация затрат по займам обычно не приостанавливается в течение периода, когда осуществляется значительная техническая и административная работа. Капитализация затрат по займам не приостанавливается также, когда временная задержка представляет собой

необходимую часть процесса подготовки актива для использования по назначению или для продажи. Например, капитализация продолжается в течение продолжительного периода, необходимого для доведения до нужной кондиции запасов, или продолжительного периода, когда высокий уровень воды задерживает строительство моста, если такой высокий уровень воды является обычным для данного географического региона в течение указанного периода строитель

Прекращение капитализации

5. *Капитализация затрат по займам средств должна прекращаться, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию по назначению или продаже.*

6. Объект обычно считается готовым к использованию по назначению или к продаже, когда завершено его физическое сооружение, несмотря на то, что повседневная административная работа все еще может продолжаться. Если остались лишь такие незначительные доработки, как оформление объекта в соответствии с требованиями покупателя или пользователя, это свидетельствует о практически полном завершении работ.

7. *Когда сооружение квалифицируемого актива завершается по частям, и каждая часть может использоваться в то время, как сооружение других частей продолжается, капитализация затрат по займам должна прекращаться по завершении, в основном, всей работы, необходимой для подготовки данной части актива к использованию по назначению или к продаже.*

8. Бизнес-центр, состоящий из нескольких зданий, каждое из которых пригодно к использованию отдельно, являет собой пример квалифицируемого актива, в котором каждая часть может быть использована в то время, когда строительство других составных частей еще продолжается. Примером квалифицируемого актива, который должен быть завершен полностью, прежде чем любая из его составных частей может быть использована, является промышленная компания, объединяющее в себе несколько производственных процессов, осуществляемых последовательно в разных цехах компании, расположенных на одной площадке, например, сталепрокатное производство.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

9. *Финансовая отчетность должна раскрывать:*
- a) *учетную политику, принятую для затрат по займам;*
 - b) *сумму затрат по займам, капитализированную в течение периода; и*

ставку капитализации, использованную для определения
с) величины затрат по займам, приемлемых для капитализации.

ПЕРЕХОДНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IAS 8. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

0. Когда принятие настоящего Стандарта влечет за собой изменение в учетной политике, компании рекомендуется произвести корректировку своей финансовой отчетности в соответствии с [IAS 8](#) «Чистая прибыль или убытки за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике». Компании, придерживающиеся допустимого альтернативного метода отражения, должны капитализировать только те затраты по займам, возникшие после даты введения настоящего стандарта, которые отвечают критериям капитализации.

Тема №24 Характеристика международных стандартов по финансовым инструментам (МСБУ 32,39)

План лекции:

1. Характеристика международных стандартов по финансовым инструментам МСБУ 32
2. Характеристика международных стандартов по финансовым инструментам МСБУ 39

Ключевые слова и выражения: Финансовый инструмент, Финансовый актив, долевой инструмент другой организации, Финансовое обязательство, Долевой инструмент, Справедливая стоимость, привилегированная акция, инструмент с правом досрочного погашения, Эмитент, Выкупленные акции, валютный риск, процентный риск, ценовой риск, Риск ставки процента

Целью настоящего Стандарта является содействие более глубокому пониманию пользователями финансовой отчетности значения финансовых инструментов для финансового положения, результатов деятельности и движения денежных средств организации.

Настоящий Стандарт содержит требования к представлению информации о финансовых инструментах и определяет информацию, которая подлежит раскрытию в отношении таких инструментов. Требования, касающиеся представления информации, применяются к классификации финансовых инструментов с позиции эмитента по категориям финансовых активов, финансовых обязательств и долевых инструментов; классификации соответствующих долей участия, дивидендов, убытков и прибылей; а также обстоятельствам, в которых финансовые активы и финансовые обязательства следует зачитывать друг

против друга. Согласно настоящему Стандарту, раскрытию подлежит информация о факторах, влияющих на величину, распределение во времени и определенность будущих денежных потоков, относящихся к финансовым инструментам, а также на учетную политику, применяемую к этим инструментам. Наряду с этим, в настоящем Стандарте содержится требование о раскрытии информации о характере и степени использования организацией финансовых инструментов, о хозяйственных целях, достижению которых они служат, о сопутствующих им рисках и политике руководства по контролю над этими рисками.

Содержащиеся в настоящем Стандарте принципы дополняют принципы признания и оценки финансовых активов и финансовых обязательств, сформулированные в Международном стандарте [IAS 39](#) «Финансовые инструменты: признание и оценка».

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 2. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

Настоящий стандарт должен применяться всеми организациями ко всем типам финансовых инструментов, за исключением:

тех долей участия в дочерних организациях, ассоциированных организациях и совместной деятельности, которые учитываются в соответствии с Международными стандартами [IAS 27](#) «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», [IAS 28](#) «Инвестиции в ассоциированные организации» или [IAS 31](#) «Участие в совместной деятельности». Тем не менее, организации обязаны применять настоящий Стандарт к тем долям участия в дочерней организации, ассоциированной организации или совместной деятельности, которые, согласно Международным стандартам [IAS 27](#), [IAS 28](#) или [IAS 31](#), учитываются в соответствии с [IAS 39](#) «Финансовые инструменты: признание и оценка». В этих случаях, наряду с требованиями настоящего Стандарта, организациям надлежит выполнять требования к раскрытию информации, установленные в Международных стандартах [IAS 27](#), [IAS 28](#) и [IAS 31](#). Организациям также надлежит применять настоящий Стандарт ко всем производным инструментам, относящимся к долям участия в дочерних организациях, ассоциированных организациях или совместной деятельности.

прав и обязательств работодателей по программам вознаграждения работникам, к которым применяется Международный стандарт [IAS 19](#) «Вознаграждения работникам».

[*Параграфы 4(с)-4(е) были изменены Международным стандартом IFRS 4. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

прав и обязательств, возникающих по договорам страхования.

- с) *Однако организации обязаны применять настоящий Стандарт к тем финансовым инструментам, которые принимают форму договоров страхования (или перестрахования), как это определено в параграфе б, но при этом преимущественно влекут за собой передачу финансовых рисков, описанных в параграфе 52. Кроме того, организациям надлежит применять настоящий Стандарт к производным инструментам, которые встроены в договора страхования (см. параграфы 10-13 Международного стандарта [IAS 39](#)).*

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 3. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

- [*б]договоров об обусловленном будущими событиями возмещении при объединении предприятий (см. параграфы 65-67 Международного стандарта IAS 22 «Объединения предприятий»). Данное исключение действует исключительно в отношении организации-покупателя.*
- d) *возмещении при объединении предприятий (см. параграфы 65-67 Международного стандарта IAS 22 «Объединения предприятий»). Данное исключение действует исключительно в отношении организации-покупателя.*

[*Данный параграф был изъят Международным стандартом IFRS 4. Это изъятие применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#).]

- договоров, предусматривающих платежи, связанные с*
- e) *климатическими, геологическими или другими физическими переменными (см. параграф AG1 Международного стандарта [IAS 39](#)). Между тем, настоящий Стандарт надлежит применять и к другим видам встроенных в такие договора производных инструментов, (например, если процентный своп находится в зависимости от климатической переменной, такой как дневной индекс повышения температуры воздуха, то компонент этого процентного свопа представляет собой производный инструмент, подпадающий под действие настоящего Стандарта (см. параграфы 10-13 Международного стандарта [IAS 39](#)).*

Настоящий Стандарт действует в отношении признанных и непризнанных финансовых инструментов. В число признанных финансовых инструментов входят выпущенные организацией долевые инструменты, а также финансовые активы и финансовые обязательства, находящиеся в сфере действия Международного стандарта [IAS 39](#). В число непризнанных финансовых инструментов входят некоторые финансовые инструменты, которые, не подпадая под действие [IAS 39](#), находятся в сфере действия настоящего Стандарта (например, некоторые обязательства по ссудам).

[*Данный параграф был изъят Международным стандартом IFRS 4. Это изъятие применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#).]

В целях настоящего Стандарта договор страхования - это договор, согласно которому страховщик подвергается определенным рискам получения убытков в результате событий или обстоятельств, происходящих или обнаруженных в течение определенного периода, включая смерть (или в случае аннуитета - продолжение жизни получателя аннуитета), болезнь, нетрудоспособность, материальный ущерб, причинение вреда другим лицам и прекращение деятельности организации. Условия настоящего Стандарта применяются в случае, когда финансовый инструмент принимает форму договора страхования, но предусматривает главным образом передачу финансовых рисков (смотри параграф 52), как, например, некоторые виды договоров финансового перестрахования и гарантированных инвестиционных договоров, заключаемых страховыми компаниями и другими организациями. Желательно, чтобы организации, имеющие обязательства по договорам страхования, оценивали применимость условий настоящего Стандарта при представлении и раскрытии информации о такого рода обязательствах.

Другие стандарты, посвященные конкретным видам финансовых инструментов, содержат дополнительные требования к представлению и раскрытию информации. Например, Международные стандарты [IAS 17](#) «Аренда» и [IAS 26](#) «Учет и отчетность по пенсионным планам» содержат конкретные требования к раскрытию информации, относящейся, соответственно, к финансовой аренде и инвестициям пенсионных планов. Наряду с этим, к финансовым инструментам применим ряд требований, содержащихся в других стандартах, в частности, в Международном стандарте [IAS 30](#) «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов».

Настоящий Стандарт должен применяться к тем договорам на покупку или продажу нефинансового актива, расчеты по которым могут производиться путем зачета встречных требований денежными средствами, другим финансовым инструментом или путем обмена финансовыми инструментами, за исключением договоров, заключенных и действующих с целью получения или поставки нефинансового актива для удовлетворения ожидаемых потребностей организации в его покупке, продаже или потреблении.

Существуют различные варианты расчетов по договорам о покупке или продаже нефинансовых активов путем зачета встречных требований денежными средствами, другим финансовым инструментом или путем обмена финансовыми инструментами. К ним относятся следующие:

когда условия договора позволяют каждой из сторон произвести

- а) расчет путем зачета встречных требований денежными средствами,

другим финансовым инструментом или путем обмена финансовыми инструментами;

- когда в договоре отсутствует прямое указание на возможность
- b) расчета путем зачета встречных требований денежными средствами, иным финансовым инструментом или путем обмена финансовыми инструментами, но организация имеет практику расчетов по таким договорам путем зачета встречных требований денежными средствами, иным финансовым инструментом или путем обмена финансовыми инструментами (либо путем заключения договоров о взаимозачете с контрагентом, либо путем продажи договора до его исполнения или истечения);

- когда, применительно к таким договорам, организация имеет
- c) практику продажи базисного актива в скором времени после его приобретения с целью извлечения прибыли из краткосрочных колебаний цены или маржи дилера;

и

- когда нефинансовый актив, являющийся предметом договора,
- d) может быть сразу конвертирован в денежные средства.

[*7] Договор, подпадающий под пункты (b) или (c), не имеет целью получение или поставку нефинансового актива для удовлетворения ожидаемых потребностей организации в покупке, продаже или использовании такого актива и, следовательно, находится в сфере применения настоящего Стандарта. Другие договоры, на которые распространяется параграф 8, оцениваются на предмет выяснения, были ли они заключены и продолжают ли они действовать с целью получения или поставки нефинансового актива для удовлетворения ожидаемых потребностей организации в покупке, продаже или потреблении такого актива, и, соответственно, находятся ли они в сфере применения настоящего Стандарта.

В соответствии с параграфом 9(a) или (d), выписанный на покупку или

0. продажу нефинансового актива опцион, расчеты по которому могут производиться путем зачета встречных требований денежными средствами, иным финансовым инструментом, либо путем обмена финансовыми инструментами, находится в сфере применения настоящего Стандарта. Такой договор не может быть заключен с целью получения или поставки нефинансового актива для удовлетворения ожидаемых потребностей организации в его покупке, продаже или потреблении.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ (см. также параграфы AG3-AG24)

Следующие термины используются в настоящем Стандарте в

1. *указанных значениях:*

Финансовый инструмент - это любой договор, в результате которого одновременно возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой инструмент - у другой.

Финансовый актив - это любой актив, который представляет собой:

- a) *денежные средства;*
- b) *долевой инструмент другой организации;*
- c) *договорное право:*
 - i) *на получение денежных средств или иного финансового актива от другой организации;*

или

 - ii) *на обмен финансовых активов или финансовых обязательств с другой организацией на потенциально выгодных для себя условиях;*

или
- d) *такой договор, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами организации, и который при этом является:*
 - i) *таким производным инструментом, по которому у организации есть или может появиться обязанность получить переменное число собственных долевого инструментов;*

или

 - ii) *будет или может быть произведен любым иным способом, нежели путем обмена фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива на фиксированное число собственных долевого инструментов организации. Именно поэтому в число собственных долевого инструментов организации не входят инструменты, которые сами по себе являются договорами на получение или предоставление собственных долевого инструментов организации в будущем.*

*[*8] Финансовое обязательство - это любое обязательство, которое представляет собой:*

- a) *договорную обязанность:*
 - i) *предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой организации;*

или

 - ii) *обменять финансовые активы или финансовые обязательства с другой организацией на потенциально невыгодных для себя условиях;*

или
- такой договор, расчет по которому будет или может быть*

б) *произведен собственными долевыми инструментами организации, и который при этом является:*

таким непроизводным инструментом, по которому у
i) *организации есть или может появиться обязанность предоставить переменное число собственных долевого инструментов;*

или

таким производным инструментом, расчет по которому
ii) *будет или может быть произведен любым иным способом, нежели путем обмена фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива на фиксированное число собственных долевого инструментов организации. Именно поэтому в число собственных долевого инструментов организации не входят инструменты, которые сами по себе являются договорами на получение или предоставление собственных долевого инструментов организации в будущем.*

Долевой инструмент - это любой договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах организации, оставшихся после вычета всех ее обязательств.

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

2. Следующие термины определены в параграфе 9 Международного стандарта [IAS 39](#) и используются в настоящем Стандарте в значениях, установленных в [IAS 39](#).

амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства

финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи

прекращение признания

производный инструмент

метод эффективной ставки процента

финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемый/оцениваемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток

твердое соглашение

прогнозируемая сделка

эффективность хеджирования

хеджируемая статья

инструмент хеджирования

инвестиции, удерживаемые до погашения

[*9] ссуды и дебиторская задолженность

типовая покупка или продажа

затраты по сделке.

- В настоящем стандарте термины „договор" и „договорный" относятся к соглашению между двумя или более сторонами, которое имеет четкие экономические последствия и уклониться от исполнения которого стороны, вероятнее всего, не могут, как правило, потому, что исполнение такого соглашения обеспечено правовой санкцией. Договоры, а, соответственно, и финансовые инструменты могут иметь различную форму и необязательно должны представляться в письменном виде.

- В настоящем Стандарте термин „организация" распространяется на физические лица, товарищества, акционерные общества, трасты и государственные учреждения.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ

Обязательства и собственный капитал (см. также параграфы AG25-AG29)

- Эмитент финансового инструмента должен при первоначальном признании классифицировать этот инструмент или составляющие его части как финансовое обязательство, финансовый актив или долевой инструмент, в соответствии с содержанием договорного соглашения и определениями финансового обязательства, финансового актива и долевого инструмента.*

- Когда эмитент применяет содержащиеся в параграфе 11 определения, чтобы удостовериться в том, что финансовый инструмент представляет собой долевой инструмент, а не финансовое обязательство, такой инструмент может быть признан долевым инструментом только в том случае, если выполняются сформулированные ниже условия (a) и (b).

Частью этого инструмента не является обязательство по а) договору:

предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой организации;

или

ii) обменять финансовые активы или финансовые обязательства с другой организацией на потенциально невыгодных для эмитента условиях.

Если расчеты по инструменту должны или могут производиться собственными долевыми инструментами эмитента, то он является:

i) производным инструментом, который не включает договорное обязательство предоставить переменное число собственных долевого инструментов;

или

ii) производным инструментом, расчеты по которому должны производиться только путем обмена эмитентом фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива на фиксированное число его собственных долевого инструментов. Именно поэтому в число собственных долевого инструментов эмитента не входят инструменты, которые сами по себе являются договорами на получение или предоставление собственных долевого инструментов эмитента в будущем.

Договорное обязательство, в том числе и возникающее в связи с производным финансовым инструментом, которое должно или может привести к получению или предоставлению собственных долевого инструментов эмитента в будущем, но которое не отвечает вышеуказанным условиям (а) и (б), не является долевым инструментом.

[*10]

Отсутствие договорного обязательства, предусматривающего предоставление денежных средств, или иного финансового актива (параграф 16(а))

7. Важнейшим признаком финансового обязательства, отличающим его от долевого инструмента, является наличие договорного обязательства одной стороны по финансовому инструменту (эмитента) либо предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой стороне (держателю), либо обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с держателем на потенциально невыгодных для эмитента условиях. При том, что держатель долевого инструмента может обладать правом на получение пропорциональной доли дивидендов или других распределяемых за счет капитала средств, эмитент не обязан по договору распределять эти средства, поскольку от него нельзя потребовать предоставления другой организации денежных средств или иного финансового актива.

Классификация финансового инструмента в балансе организации

8. определяется его содержанием, а не юридической формой. Содержание и юридическая форма, как правило, соответствуют друг другу, но не во всех случаях. Некоторые финансовые инструменты принимают форму долевых инструментов, но по своему содержанию являются обязательствами, а другие могут сочетать себе признаки как долевых инструментов, так и финансовых обязательств. Например:

привилегированная акция предусматривающая ее обязательное

a) погашение эмитентом по фиксированной или определяемой сумме в фиксированный или определяемый день в будущем, либо дающая держателю право потребовать от эмитента выкупа данного инструмента в конкретный день или после него по фиксированной или определяемой цене, является финансовым обязательством.

b) финансовый инструмент, дающий держателю право вернуть его эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив („инструмент с правом досрочного погашения"), является финансовым обязательством. Это так, даже в том случае, когда сумма денежных средств или иных финансовых активов определяется на основе индекса или другого показателя, который может увеличиваться или уменьшаться, или, когда юридическая форма инструмента с правом досрочного погашения дает его держателю право на остаточную долю в активах эмитента. Наличие у держателя инструмента возможности вернуть его обратно эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив означает, что инструмент с правом досрочного погашения отвечает определению финансового обязательства. Так, открытые взаимные инвестиционные фонды, паевые инвестиционные фонды, товарищества и некоторые другие кооперативные структуры могут предоставлять своим пайщикам или членам право выкупа своих долей участия в выпущенном эмитентом активе в обмен на сумму денежных средств, равную их пропорциональной доле в стоимости выпущенного эмитентом актива. Тем не менее, классификация по категории финансовых обязательств не препятствует использованию таких дескрипторов, как „стоимость чистых активов, относимая на пайщиков" и „изменение стоимости чистых активов, относимое на пайщиков" в финансовой отчетности организации, у которой нет акционерного капитала (такой, как некоторые взаимные и паевые фонды, см. демонстрационный пример 7), или раскрытию дополнительной информации, показывающей, что совокупность долей участников включает в себя такие статьи, как резервы, которые отвечают определению капитала, и инструменты с правом досрочного погашения, которые этому определению не отвечают (см. демонстрационный пример 8).

Если организация не обладает безусловным правом на

9. непредоставление денежных средств или иного финансового актива для урегулирования договорного обязательства, то в этом случае обязательство отвечает определению финансового обязательства. Например:

ограничение способности организации исполнить обязательство,

а) такое, как недоступность иностранной валюты или необходимость получения разрешения на платеж от регулирующих органов, не освобождает организацию от ее договорного обязательства и не прекращает договорного права владельца по данному инструменту.

договорное обязательство, которое обусловлено исполнением

б) контрагентом своего права на досрочное погашение, поскольку организация не обладает безусловным правом на непредоставление денежных средств или иного финансового актива.

0. По условиям финансового инструмента, в связи с которым не возникает прямого договорного обязательства предоставить денежные средства или иной финансовый актив, может возникнуть косвенное обязательство. Например:

финансовому инструменту может сопутствовать нефинансовое

а) обязательство, которое подлежит урегулированию только в том случае, если организация не производит выплаты или не выкупает инструмент. Если организация может избежать перевода денежных средств или передачи иного финансового актива исключительно за счет урегулирования нефинансового обязательства, то такой финансовый инструмент является финансовым обязательством.

[*11] финансовый инструмент является финансовым

б) обязательством, если по его условиям организация при погашении предоставит либо:

i) денежные средства или иной финансовый актив;

или

ii) свои собственные акции, стоимость которых должна значительно превышать стоимость денежных средств или иного финансового актива.

Несмотря на отсутствие у организации прямого договорного обязательства предоставить денежные средства или иной финансовый актив, стоимость альтернативного расчета акциями такова, что организация предпочтет расчет денежными средствами. В любом случае держателю, по сути дела, гарантировано получение суммы, которая, по меньшей мере, равна сумме расчета в денежной форме (см. параграф 21).

Расчет собственными долевыми инструментами организации (параграф 16(b))

1. Договор не является долевым инструментом только потому, что он может привести к получению или предоставлению собственных долевых

инструментов организации. Организация может иметь договорное право или обязательство получить или предоставить некоторое количество собственных акций или других долевых инструментов, которое варьируется таким образом, что справедливая стоимость подлежащих получению или предоставлению собственных долевых инструментов организации равняется сумме договорного права или обязательства. Такое договорное право или обязательство может предусматривать получение или предоставление фиксированной суммы или суммы, которая частично или полностью меняется в связи с колебаниями любой переменной величины, кроме рыночной цены собственных долевых инструментов организации (например, ставки процента, цены товара или стоимости финансового инструмента). Ниже приведены два примера: договор о предоставлении собственных долевых инструментов организации на сумму 100 у.е.,¹ и (b) договор, согласно которому организация должна предоставить такое количество собственных долевых инструментов, которое составило бы эквивалент стоимости 100 унций золота. Такой договор является финансовым обязательством организации, даже при том, что она должна или может урегулировать его путем предоставления собственных долевых инструментов. Он не является долевым инструментом, поскольку организация использует переменное количество собственных долевых инструментов в качестве средства расчетов по данному договору. Соответственно, данный договор не подтверждает наличие остаточной доли участия в активах организации после вычета всех ее обязательств.

2. Договор, расчеты по которому должны производиться организацией путем (получения или) предоставления фиксированного количества собственных долевых инструментов в обмен на фиксированную сумму денежных средств или иной финансовый актив, является долевым инструментом. Например, опцион на акции, дающий контрагенту право на приобретение фиксированного числа акций организации по фиксированной цене или по цене, равной фиксированной заявленной основной сумме облигации, является долевым инструментом. Изменения справедливой стоимости договора, которые возникают в связи с колебаниями рыночных процентных ставок и которые не влияют на сумму денежных средств или величину иных подлежащих получению или предоставлению финансовых активов, или на число подлежащих получению или предоставлению долевых инструментов, на момент расчетов по договору не мешают данному договору быть долевым инструментом. Любое полученное возмещение (например, премия по выписанному опциону или варрант на собственные акции организации) относится непосредственно на. Любое выплаченное возмещение (например, премия по купленному опциону) вычитается непосредственно из капитала. Изменения справедливой стоимости долевого инструмента в финансовой отчетности не признаются.

3. Договор, содержащий обязательство, согласно которому организация должна приобрести собственные долевые инструменты в обмен на денежные средства или иной финансовый актив, создает финансовое обязательство в отношении дисконтированной стоимости суммы погашения (например, дисконтированной форвардной цены обратной покупки, цены исполнения опциона или другой суммы погашения). Так происходит даже в том случае, если договор сам по себе является долевым инструментом. В качестве примера можно привести случай, когда организация имеет обязательство по форвардному договору приобрести собственные долевые инструменты за денежные средства. При первоначальном признании финансового обязательства в соответствии с Международным стандартом [IAS 39](#), его справедливая стоимость (дисконтированная стоимость суммы погашения) переклассифицируется из капитала. Впоследствии данное финансовое обязательство оценивается в соответствии с Международным стандартом [IAS 39](#). Если до истечения срока договора он не исполняется, то балансовая стоимость финансового обязательства переклассифицируется в капитал. Договорное обязательство организации, согласно которому она должна приобрести собственные долевые инструменты, ведет к возникновению финансового обязательства в отношении дисконтированной стоимости суммы погашения, даже если обязательство по приобретению обусловлено реализацией контрагентом своего права на досрочное погашение (например, выписанный опцион на продажу дает право контрагенту продать организации ее же собственные долевые инструменты по фиксированной цене).

4. [*12] Договор, расчеты по которому производятся путем предоставления или получения организацией фиксированного количества собственных долевых инструментов в обмен на переменную сумму денежных средств или иной финансовый актив, представляет собой финансовый актив или финансовое обязательство. В качестве примера можно привести договор, согласно которому организация должна предоставить 100 собственных долевых инструментов в обмен на сумму денежных средств, эквивалентную стоимости 100 унций золота.

Резервы на условное погашение

5. Условия финансового инструмента могут содержать требование о том, чтобы организация предоставила денежные средства или иной финансовый актив, либо произвела расчет по нему так, чтобы он превратился в финансовое обязательство в случае наступления или ненаступления неопределенных будущих событий (или по результатам неопределенных обстоятельств), которые не контролируются ни эмитентом, ни держателем данного инструмента, таких как изменение биржевого индекса, индекса цен на потребительские товары, ставки процента или условий налогообложения, либо будущих доходов, чистой прибыли или соотношения собственных и заемных средств эмитента. Эмитент такого

инструмента не обладает безусловным правом на непредоставление денежных средств или иного финансового актива (или осуществление расчетов по нему таким образом, чтобы он превратился в финансовое обязательство). Соответственно, такой инструмент становится финансовым обязательством эмитента, за исключением случаев, когда:

часть резерва на условное погашение, в связи с которой может

а) возникнуть требование о расчете денежными средствами или иным финансовым активом (или другим способом, превращающим инструмент в финансовое обязательство) не является несомненной;

или

эмитенту может быть предъявлено требование о погашении

б) обязательства денежными средствами или иным финансовым активом (или другим способом, превращающим его в финансовое обязательство) только в случае ликвидации эмитента.

Способы расчетов

Когда одна сторона получает возможность выбрать способ расчета

6. *по производному финансовому инструменту (например, эмитент или держатель такого инструмента может выбрать расчет путем зачета встречных требований денежными средствами или в форме обмена акций на денежные средства), такой инструмент является финансовым активом или финансовым обязательством, если только в результате всех альтернативных способов расчета он не становится долевым инструментом.*

Примером представляющего собой финансовое обязательство

7. *производного финансового инструмента с выбором способа расчета является опцион на акции, по которому эмитент может решить произвести расчет либо путем зачета встречных требований денежными средствами, либо путем обмена собственных акций на денежные средства. Аналогичным образом, некоторые договоры на приобретение или продажу нефинансового инструмента в обмен на собственные долевыми инструментами организации находятся в сфере действия настоящего Стандарта, поскольку расчет по ним может быть произведен либо путем предоставления нефинансового инструмента, либо путем зачета встречных требований денежными средствами или иным финансовым инструментом (см. параграфы 8-10). Такие договоры являются финансовыми активами или финансовыми обязательствами и не являются долевыми инструментами.*

Комбинированные финансовые инструменты (см. также параграфы AG30-AG35 и демонстрационные примеры)

Эмитент производного финансового инструмента должен оценить

8. *этот инструмент на предмет наличия в нем одновременно и компонента обязательства, и компонента капитала. Такие компоненты должны классифицироваться отдельно как финансовые обязательства, финансовые активы или долевыми инструментами в соответствии с*

параграфом 15.

9. Организация отдельно признает компоненты финансового инструмента, который (а) порождает ее финансовое обязательство, и (б) создает для держателя этого инструмента возможность конвертировать его в долевой инструмент этой организации. Например, облигация или аналогичный инструмент, могущий быть конвертированным держателем в фиксированное количество обычных акций организации, представляет собой комбинированный финансовый инструмент. С позиции эмитента такой инструмент состоит из двух компонентов: финансового обязательства (договорного соглашения о предоставлении денежных средств или иного финансового актива) и долевого инструмента (опцион на покупку, дающий держателю право в течение определенного периода времени конвертировать его в фиксированное количество обычных акций организации). Выпуск подобного инструмента дает практически такой же экономический эффект, что и одновременный выпуск долгового инструмента с условием досрочного погашения и варрантов на покупку обыкновенных акций, или выпуск долговых инструментов с отрывными варрантами на покупку акций. Соответственно, во всех случаях организация отражает в своем балансе компоненты обязательства и капитала раздельно.

0. [*13] Классификация компонентов обязательства и капитала в составе конвертируемого инструмента не подлежит пересмотру при изменении вероятности исполнения опциона на конвертацию даже в случае, когда, по мнению некоторых держателей подобных инструментов, исполнение такого опциона становится экономически выгодной. Держатели инструментов не всегда могут действовать так, как ожидается, например, потому что налоговые последствия конвертации могут быть разными для разных держателей. Более того, от случая к случаю, вероятность конвертации будет меняться. Договорное обязательство организации осуществлять платежи в будущем остается невыполненным до тех пор, пока оно не погашено путем конвертации, в связи с наступлением даты погашения инструмента или в результате какой-либо другой операции.

1. [IAS 39](#) регулирует вопросы оценки финансовых активов и финансовых обязательств. Долевые инструменты являются инструментами, свидетельствующими о наличии остаточной доли участия в активах организации после вычета всех ее обязательств. Соответственно, когда первоначальная балансовая стоимость комбинированного финансового инструмента распределяется между компонентами капитала и обязательства, на компонент капитала относится сумма, оставшаяся после вычета отдельно определяемой для компонента обязательства суммы из справедливой стоимости инструмента в целом. Стоимость любых производных элементов (например, опциона на покупку), встроенных в комбинированный финансовый инструмент, кроме компонента капитала

(например, опциона на конвертацию в долевые ценные бумаги) включается в компонент обязательства. Сумма балансовых стоимостей, отнесенных на компоненты обязательства и капитала при первоначальном признании, всегда равняется справедливой стоимости, отнесенной на инструмент в целом. Раздельное признание компонентов инструмента не ведет к возникновению прибыли или убытка.

2. В рамках подхода, описанного в параграфе 31, эмитент облигации, конвертируемой в обыкновенные акции, сначала определяет балансовую стоимость компонента обязательства путем оценки справедливой стоимости схожего обязательства (включая любые встроенные производные долевого элемента), не связанного с каким-либо компонентом капитала. Затем путем вычитания справедливой стоимости финансового обязательства из справедливой стоимости комбинированного финансового инструмента в целом определяется балансовая стоимость долевого инструмента в виде опциона на его конвертацию в обыкновенные акции.

Выкупленные акции (см. также параграф AG36)

3. Если организация выкупает собственные долевые инструменты, эти инструменты („выкупленные акции“) подлежат вычету из капитала. При покупке, продаже, выпуске или аннулировании собственных долевых инструментов организации какие-либо прибыль или убыток на счете прибылей и убытков не признаются. Такие выкупленные акции могут быть приобретены и могут находиться в распоряжении организации или других участников консолидированной группы. Выплаченное или полученное возмещение подлежит признанию непосредственно в капитале.

4. Стоимость выкупленных организацией акций раскрывается отдельно либо в самом балансе, либо в примечаниях к нему, согласно требованиям Международного стандарта [IAS 1](#) «Представление финансовой отчетности». Организация раскрывает информацию в соответствии с Международным стандартом [IAS 24](#) «Раскрытие информации о связанных сторонах», если она выкупает собственные долевые инструменты у связанных сторон.

Проценты, дивиденды, убытки и прибыли (см. также параграф AG37)

5. Проценты, дивиденды, убытки и прибыли, относящиеся к финансовому инструменту или его компоненту, классифицированному как финансовое обязательство, должны отражаться как доходы или расходы на счете прибылей и убытков. Выплата доходов держателям долевого инструмента относится организацией непосредственно в дебет счета капитала, за вычетом любой соответствующей льготы по налогу на прибыль. Затраты по сделке с долевым инструментом, кроме затрат на выпуск самого долевого инструмента, непосредственно относимых на приобретение предприятия (подлежащих учету в соответствии с IAS 22),

должны отражаться как вычет из капитала без учета какой-либо соответствующей льготы по налогу на прибыль.

6. Классификация финансового инструмента в качестве финансового обязательства или долевого инструмента предопределяет, будут ли относящиеся к такому инструменту проценты, дивиденды, убытки и прибыли отражаться как доходы или расходы на счете прибылей или убытков. Соответственно, дивиденды, выплачиваемые по акциям, полностью признанным в качестве обязательств, отражаются как расходы точно так же, как проценты по облигациям. Аналогичным образом, прибыли и убытки, связанные с погашением или рефинансированием финансовых обязательств, отражаются на счете прибылей и убытков, в то время как погашение или рефинансирование долевого инструмента представляется в отчетности как изменения в капитале. Изменения справедливой стоимости долевого инструмента в финансовой отчетности не признаются.

7. [*14] Как правило, организация несет различные издержки, связанные с выпуском или приобретением собственных долевого инструмента. Эти издержки могут включать регистрационные и другие обязательные сборы, вознаграждения юристам, аудиторам и другим профессиональным консультантам, расходы на печать и гербовые сборы. Затраты по сделке с долевыми инструментами отражаются как вычет из капитала (без учета какой-либо льготы по налогу на прибыль) при условии, что они представляют собой дополнительные и непосредственно относимые на сделку с долевыми инструментами затраты, которых в противном случае можно было бы избежать. Затраты по сделке с долевыми инструментами, осуществить которую не удалось, следует относить на расходы.

8. Затраты, связанные с выпуском комбинированного финансового инструмента распределяются на компонент обязательства и долевого компонент в составе данного инструмента пропорционально распределению поступлений. Затраты, совокупно относящиеся более чем к одной сделке (например, затраты на одновременное предложение одних акций и на биржевой листинг других акций) распределяются между этими сделками на рациональной основе, согласующейся с аналогичными сделками.

9. Сумма затрат по сделкам, отражаемая в учете как вычет из капитала за отчетный период, раскрывается отдельно в соответствии с Международным стандартом [IAS 1](#) «Представление финансовой отчетности». Соответствующая сумма налогов на прибыль, признанная непосредственно в капитале, включается в совокупную сумму текущих и отложенных налогов на прибыль, отражаемую по кредиту или дебету счетов капитала, которая подлежит раскрытию в соответствии с Международным стандартом [IAS 12](#) «Налоги на прибыль».

Дивиденды, классифицированные как расходы, могут представляться

0. в отчете о прибылях и убытках либо с процентами по другим обязательствам, либо отдельной статьей. В дополнение к требованиям настоящего Стандарта, требования раскрытия информации о процентах и дивидендах содержится в Международных стандартах [IAS 1](#) и [IAS 30](#) «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов». В некоторых случаях, ввиду различий между процентами и дивидендами, в том числе, с точки зрения допустимых налоговых вычетов, желательно, чтобы в отчете о прибылях и убытках они раскрывались отдельно. Раскрытие информации о налоговых последствиях осуществляется в соответствии с Международным стандартом [IAS 12](#).

1. Прибыли и убытки, связанные с изменениями балансовой стоимости финансового обязательства, отражаются как доходы или расходы в отчете о прибылях и убытках, даже в том случае, когда они относятся к инструменту, включающему в себя право на остаточную долю участия в активах организации в обмен на денежные средства или иной финансовый актив (см. параграф 18(b)). Согласно Международному стандарту [IAS 1](#), организация представляет любые прибыли или убытки, возникающие в связи с переоценкой такого инструмента, отдельно в отчете о прибылях и убытках, когда это целесообразно для пояснения результатов деятельности организации.

Зачет финансовых активов и финансовых обязательств (см. также параграфы AG38 и AG39)

2. *Финансовый актив и финансовое обязательство должны зачитываться друг против друга, а нетто-сумма должна представляться в балансе только в тех случаях, когда организация:*

на текущий момент имеет законное право на зачет признанных

а) сумм;

и

б) намеревается либо произвести расчет путем зачета встречных требований, либо одновременно реализовать актив и исполнить обязательство.

при учете передачи финансового актива, не подпадающего под критерии прекращения признания, организация не вправе производить взаимозачет переданного актива и сопутствующего обязательства (см. параграф 36) Международного стандарта [IAS 39](#))

3. Настоящий Стандарт требует представления в отчетности финансовых активов и финансовых обязательств на нетто-основе в том случае, когда это отражает ожидаемые организацией будущие потоки денежных средств от расчетов по двум или более отдельным финансовым инструментам. Когда у организации есть право и намерение принять или выплатить одну нетто-сумму, она, по сути дела, имеет только один финансовый актив или финансовое обязательство. В других условиях финансовые активы и

финансовые обязательства представляются отдельно друг от друга, исходя из их характеристик в качестве ресурсов или обязательств организации.

4. [*15] Зачет признанного финансового актива против финансового обязательства и представление в отчетности нетто-суммы не равнозначны прекращению признания финансового актива или обязательства. В то время как взаимозачет не имеет следствием признание прибыли или убытка, прекращение признания финансового инструмента не только ведет к списанию с баланса ранее признанной статьи, но и может привести к признанию прибыли или убытка.

5. Правом на взаимозачет является определенное договором или иным образом юридическое право дебитора на урегулирование или иное элиминирование части или всей суммы задолженности кредитору путем противопоставления ей суммы задолженности, причитающейся к получению с кредитора. В редких случаях дебитор может обладать юридическим правом на использование подлежащей получению с третьей стороны суммы для зачета против суммы долга кредитору, но только при наличии трехстороннего соглашения, однозначно указывающего на наличие у дебитора права на взаимозачет. Поскольку право на взаимозачет является юридическим правом, условия, на которые опирается это право, могут быть разными в разных законодательных средах, поэтому следует принимать во внимание законы, применимые к отношениям между сторонами.

6. Наличие законного права на взаимозачет финансового актива и финансового обязательства влияет на права и обязательства, связанные с финансовым активом и финансовым обязательством, и может влиять на подверженность организации кредитному риску и риску ликвидности. Правда, наличие права само по себе не является достаточным основанием для проведения взаимозачета. В отсутствие намерения использовать это право или одновременно произвести расчет по обязательствам, величина и распределение во времени будущих потоков денежных средств организации остаются без изменения. Когда же организация намеревается использовать свое право или одновременно произвести расчет, представление актива и обязательства на нетто-основе более точно отражает величину и распределение во времени ожидаемых будущих потоков денежных средств, а также риски, которым эти потоки подвержены. Наличие у одной или обеих сторон намерения произвести зачет встречных требований в отсутствие соответствующего юридического права не является достаточным основанием для такого зачета, поскольку права и обязательства, связанные с отдельным финансовым активом и финансовым обязательством, остаются неизменными.

7. На намерения организации в отношении зачета конкретных активов и обязательств, могут оказать влияние обычная практика ее хозяйственной деятельности, условия финансовых рынков и другие обстоятельства,

которые могут ограничивать возможность зачета встречных требований или одновременного расчета. Когда организация имеет право на зачет, но не намеревается ни производить зачет встречных требований, ни одновременно реализовывать актив и погашать обязательство, влияние этого права на кредитный риск, которому подвергается организация, раскрывается в соответствии с параграфом 76.

8. Одновременное погашение обязательств по двум финансовым инструментам может происходить, например, через клиринговую палату на организованном финансовом рынке или при непосредственном обмене между сторонами. В этих условиях потоки денежных средств по сути дела эквивалентны одной нетто-сумме, а подверженность кредитному риску или риску ликвидности отсутствует. При других обстоятельствах предприятие может произвести расчет по двум инструментам путем получения и выплаты отдельных сумм, подвергаясь кредитному риску на всю сумму актива или риску ликвидности на всю сумму обязательства. Такая подверженность риску может быть значительной, хотя и относительно непродолжительной. Соответственно, реализация финансового актива и погашение финансового обязательства считаются одновременными только тогда, когда сделки происходят в один и тот же момент.

9. Условия, перечисленные в параграфе 42, в целом не удовлетворяются, и взаимозачет обычно не производится, когда:

а) для воспроизведения свойств одного финансового инструмента (т.е. „синтетического инструмента“) используется несколько разных финансовых инструментов);

б) финансовые активы и финансовые обязательства возникают в связи с финансовыми инструментами, изначально несущими одинаковый риск (например, активы и обязательства в составе одного и того же портфеля форвардных договоров или других производных инструментов), но связанными с разными контрагентами;

с) финансовые или другие активы переданы в залог в качестве обеспечения финансовых обязательств без права регресса;

d) [*16] финансовые активы переданы должником в траст для расчетов по обязательству без принятия кредитором этих активов в счет погашения обязательства (например, фонд погашения);

или

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 4. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

обязательства, возникшие в результате событий, повлекших
е) убытки, которые могут быть компенсированы за счет третьей стороны через предъявления иска по страховому полису.

Организация, осуществляющая несколько сделок с финансовыми

0. инструментами с одним контрагентом, может заключить с ним „генеральное соглашение о взаимозачете“. Такое соглашение предусматривает единовременный зачет встречных требований по всем финансовым инструментам, на которые распространяется такое соглашение, в случае неисполнения или прекращения любого из заключенных договоров. Эти соглашения часто используются финансовыми организациями для защиты от убытков в случае банкротства или других обстоятельств, в результате которых контрагент оказывается неспособным исполнить свои обязательства. Генеральным соглашением о взаимозачете обычно устанавливается право на проведение зачета встречных требований, которое приобретает законную силу и влияет на реализацию или погашение отдельных финансовых активов и финансовых обязательств только в случае невыполнения определенного условия или в других обстоятельствах, возникновение которых не предполагается при нормальном ходе дел. Генеральное соглашение о взаимозачете не дает основания для проведения взаимозачета, если не удовлетворяются оба критерия, приведенные в параграфе 42. Когда являющиеся предметом генерального соглашения о взаимозачете финансовые активы и финансовые обязательства не зачитываются, влияние этого соглашения на подверженность предприятия кредитному риску раскрывается в соответствии с параграфом 76.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

1. Цель раскрытия информации, которое требуется в соответствии с настоящим Стандартом, состоит в предоставлении информации, способствующей пониманию значения финансовых инструментов с точки зрения финансового положения организации, результатов ее деятельности и движения денежных средств, а также помогающей при оценке величины, распределения во времени и определенности будущих потоков денежных средств, связанных с этими инструментами.

2. Операции с финансовыми инструментами могут иметь результатом принятие или передачу организацией другой стороне одного или нескольких финансовых рисков, описанных ниже. Требуемые раскрытия обеспечивают пользователей финансовой отчетности информацией, с помощью которой они могут оценить степень риска, сопутствующего финансовым инструментам.

- а) Существует три типа рыночного риска:

- i) валютный риск - это риск изменений стоимости финансового инструмента в связи с изменениями курсов обмена валют.

- ii) процентный риск справедливой стоимости - это риск изменений справедливой стоимости финансового инструмента в связи с изменениями рыночных ставок процента.

- ценовой риск - это риск изменений стоимости финансового
- iii) инструмента в результате изменений рыночных цен независимо от того, вызваны ли эти изменения факторами, специфичными для отдельной ценной бумаги или ее эмитента, или факторами, влияющими на все ценные бумаги, обращающиеся на рынке.

Термин „рыночный риск“ предполагает не только потенциальную возможность убытка, но и потенциальную возможность прибыли.

- Кредитный риск - это риск неисполнения обязательств по
- b) финансовому инструменту одной стороной и, вследствие этого, возникновения финансового убытка у другой стороны.

- Риск ликвидности (также называемый риском финансирования) -
- c) это риск возникновения у организации трудностей в привлечении средств для исполнения обязательств, связанных с финансовыми инструментами. Риск ликвидности может возникнуть из-за отсутствия возможности продать финансовый актив быстро по цене, близкой к его справедливой стоимости.

- [*17]Процентный риск потока денежных средств - это риск того,
- d) что величина будущих потоков денежных средств, связанных с финансовым инструментом, будет колебаться из-за изменений рыночных ставок процента. Например, в случае долгового инструмента с плавающей ставкой такие колебания приводят к изменению эффективной процентной ставки финансового инструмента, как правило, без соответствующего изменения его справедливой стоимости.

Формат, расположение информации и классы финансовых инструментов

- Настоящий Стандарт не предписывает ни формат информации,
- 3. подлежащей раскрытию, ни ее расположение в финансовой отчетности. Если требуемая информация представляется в лицевой части финансовой отчетности, то уже нет необходимости повторять ее в примечаниях к финансовой отчетности. Раскрываемая информация может сочетать в себе текстовые описания и количественные данные, в зависимости от характера инструментов и их относительной важности для организации.

- Уровень детализации информации, раскрываемой применительно к
- 4. конкретным финансовым инструментам, следует определять путем оценочного суждения с учетом относительной важности этих инструментов. Следует находить баланс между отягощением финансовой отчетности излишним деталями, которые только мешают пользователям финансовой отчетности, и слишком широкими обобщениями, которые заслоняют собой важную информацию. Например, когда организация является стороной по большому числу финансовых инструментов, имеющих схожие характеристики, и ни один из договоров не является индивидуально значимым, достаточно представить обобщенную

информацию по классам инструментов. С другой стороны, информация об отдельном инструменте может быть важна, когда, например, данный инструмент занимает значительное место в структуре капитала организации.

- Руководство организации группирует финансовые инструменты в классы в соответствии с характером раскрываемой информации, принимая во внимание, в том числе, характеристики инструментов и применяемую базу их оценки. В целом, смысл деления на классы состоит в том, чтобы отличать инструменты, оцениваемые по себестоимости или амортизированной стоимости, от инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости. Предоставляется достаточная информация для сверки с соответствующими линейными статьями баланса. Когда организация является стороной по финансовым инструментам, находящимся вне сферы действия настоящего Стандарта, такие инструменты составляют класс или классы финансовых активов или финансовых обязательств, отстоящих отдельно от тех, которые подпадают под действие настоящего Стандарта. Вопросы раскрытия информации об этих финансовых инструментах регулируются другими Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS).

Политика в вопросах управления рисками и хеджирование

6. *Организация должна описывать цели и политику управления финансовыми рисками, включая политику хеджирования всех основных видов прогнозируемых сделок, применительно к которым ведется учет хеджирования.*

7. В дополнение к предоставлению специальной информации о конкретных остатках и сделках, связанных с финансовыми инструментами, организация должна проанализировать степень использования финансовых инструментов, сопутствующие риски и достигаемые хозяйственные цели. Анализ политики руководства в вопросах управления рисками, сопутствующими финансовым инструментам, включает политику в таких вопросах, как хеджирование от подверженности риску, недопущение чрезмерных концентраций риска и необходимость залогового обеспечения как способа снижения кредитного риска. Подобный анализ обеспечивает важный дополнительный угол зрения, не зависящий от конкретных инструментов, удерживаемых или обрабатываемых в конкретный момент времени.

8. *Организация обязана отдельно раскрывать следующую информацию о хеджировании справедливой стоимости, хеджировании денежных потоков и хеджировании чистых инвестиций в зарубежную деятельность (как это определено Международным стандартом [IAS 39](#)):*

- а) *описание хеджирования;*

описание финансовых инструментов, определенных в качестве инструментов хеджирования, а также их справедливую стоимость по состоянию на дату баланса;

с) [*18]характер хеджируемых рисков; и

д) при хеджировании денежных потоков, периоды, в которых ожидаются денежные потоки, когда ожидается включить их в расчет прибыли и убытка, а также описание любых прогнозируемых сделок, в отношении которых ранее применялся учет хеджирования, но совершение которых больше не ожидается.

9. Если прибыль или убыток по инструменту хеджирования денежных потоков была отнесена непосредственно на счета учета капитала в отчете об изменениях капитала, то организация должна раскрывать:

а) сумму, признанную на счетах капитала в течение текущего периода;

б) сумму, списанную со счетов капитала и включенную в прибыль или убыток за отчетный период; и

с) сумму, списанную со счетов капитала в течение текущего периода и включенную в первоначальную оценку стоимости приобретения или другой балансовой стоимости нефинансового актива или нефинансового обязательства в рамках высоковероятной прогнозируемой сделки, являющейся предметом хеджирования.

Сроки, условия и учетная политика

0. Для каждого класса финансовых активов, финансовых обязательств и долевых инструментов организация должна раскрывать:

а) информацию об объеме и характере финансовых инструментов, включая их существенные условия, которые могут влиять на величину, распределение во времени и определенность будущих потоков денежных средств;

и

б) принятые учетную политику и методы, в том числе применяемые критерии признания и базу для их оценки.

1. Раскрывая информацию о своей учетной политике, организация обязана, применительно к каждой категории финансовых активов, раскрывать и информацию о том, когда производится учет типовых покупок и продаж финансовых активов: на дату заключения сделки или на дату расчетов (см. параграф 38) Международного стандарта [IAS 39](#)).

2. Договорные условия финансового инструмента влияют на величину, распределение во времени и определенность будущих поступлений и платежей, осуществляемых сторонами сделки с этим инструментом. Когда

финансовые инструменты имеют большое значение, либо каждый в отдельности, либо вместе как класс с точки зрения финансового положения организации или ее будущих операционных результатов, их условия подлежат раскрытию. Если ни один отдельно взятый инструмент не представляет самостоятельного значения для будущего движения денежных средств организации, то основные характеристики этих инструментов описываются со ссылкой на соответствующие группы аналогичных инструментов.

3. Когда финансовые инструменты, которыми владеет или которые выпускает организация индивидуально или как класс, создают перспективу существенной подверженности рискам, описанных в параграфе 52, может возникнуть необходимость в раскрытии следующих условий:

основной, заявленной, номинальной или другой аналогичной суммы, которая для некоторых производных инструментов, таких, как процентные свопы, может быть суммой (называемой условной суммой), на которой основываются будущие выплаты;

a) даты наступления срока платежа, истечения срока действия или исполнения;

b) наличия у любой стороны по финансовому инструменту опциона на его досрочное погашение, включая период, в течение которого, или дату, на которую этот опцион может быть исполнен, а также цены исполнения или ценового диапазона;

c) [*19] наличия у любой стороны по финансовому инструменту опционов на его конвертацию или обмен на другой финансовый инструмент или какой-либо иной актив или обязательство, включая период, в течение которого, или дату, на которую эти опционы могут быть исполнены, а также коэффициента/коэффициентов конвертации или обмена);

d) величины и распределения во времени запланированных будущих поступлений денежных средств или выплат основной суммы инструмента, включая постепенные выплаты и любой фонд погашения или аналогичные требования;

e) объявленных процентных ставок или сумм процентов, дивидендов или другого периодического дохода на основную сумму и распределение выплат во времени;

f) залога, удерживаемого в случае финансового актива или предоставляемого в случае финансового обязательства;

g) валюты, в которой установлены поступления и выплаты денежных средств по инструменту, в случае, когда денежные потоки по инструменту выражены в валюте, отличной от функциональной валюты организации;

в случае, если инструмент предусматривает обмен, необходимо
i) раскрытие информации, описанной в пунктах от (a) до (h) для инструмента, который предполагается получить в процессе обмена;

и

любого условия инструмента или связанного с ним соглашения,
j) нарушение которого ведет к существенному изменению любого другого условия (например, максимального отношения заемного капитала к собственному капиталу в рамках соглашения о выпуске облигационного займа, нарушение которого потребует немедленной выплаты всей основной суммы облигации).

4. Когда представление финансового инструмента в балансе отличается от его юридической формы, желательно, чтобы в примечаниях к финансовой отчетности организация пояснила характер инструмента.

5. Полезность информации об объеме и характере финансовых инструментов повышается, если она освещает такие отношения между отдельными инструментами, которые могут существенным образом влиять на величину, распределение во времени и определенность будущих потоков денежных средств организации. Например, иногда важно раскрывать информацию об отношениях хеджирования, например, когда организация владеет инвестицией в акции, по которым она приобрела опциона на продажу. Степень подверженности риску, изменяемая отношением между активами и обязательствами, может быть очевидна пользователям финансовой отчетности из информации о типе, описанном в параграфе б3, но в некоторых случаях необходимо раскрытие дополнительной информации.

6. В соответствии с Международным стандартом [IAS 1](#), организация раскрывает все значительные аспекты учетной политики, в том числе принятые принципы общего характера и метод их применения к сделкам, другим событиям и условиям, возникающим в процессе ее деятельности. В случае с финансовыми инструментами такие раскрытия включают:

критерии, используемые при определении момента, в который
a) финансовый актив или финансовое обязательство подлежит признанию в балансе, и момента, в который их признание подлежит прекращению;

основу метода оценки финансовых активов и финансовых
b) обязательств, как при их первоначальном признании в балансе, так и в дальнейшем;

и

основу признания и оценки доходов и расходов, возникающих в
c) связи с финансовыми активами и финансовыми обязательствами.

[*20]

Риск ставки процента

Для каждого класса финансовых активов и финансовых обязательств

7. *организация должна раскрывать информацию о подверженности риску ставки процента, в том числе:*

а) предусмотренные договором даты пересмотра процентной ставки или наступление срока платежа, в зависимости от того, какая дата наступает раньше;

и

б) эффективные ставки процента, если они применяются.

8. Организация предоставляет информацию о своей подверженности влиянию будущих изменений преобладающей рыночной ставки процента. Изменения в рыночных процентных ставках оказывают непосредственное влияние на определенные в договоре потоки денежных средств, связанные с некоторыми финансовыми активами и финансовыми обязательствами (риск денежных потоков), и на справедливую стоимость других (процентный риск справедливой стоимости).

9. Информация о датах наступления сроков платежей (или пересмотра процентных ставок, когда они наступают раньше), показывает период времени, для которого зафиксированы процентные ставки, а информация об эффективных ставках процента показывает уровни, на которых они зафиксированы. Раскрытие этой информации дает пользователям финансовой отчетности базу для оценки ценового риска ставки процента, которому подвергается организация, а, следовательно, и потенциальной возможности возникновения прибыли или убытка. Для инструментов, ставка процента по которым пересматривается в зависимости от рыночной ставки процента до наступления срока платежа, указание периода до следующего пересмотра ставки имеет более важное значение, чем информация о продолжительности периода до наступления срока платежа.

В дополнение к информации о предусмотренных договором датах пересмотра ставок процента и наступления сроков платежей, организация по своему выбору раскрывает информацию о предполагаемых датах пересмотра ставок процента или наступления сроков платежей, когда эти даты существенно отличаются от предусмотренных договором. Например, такая информация имеет особое значение, когда организация способна достаточно надежно прогнозировать суммы займов под залог недвижимости с фиксированной ставкой, которые будут погашены до наступления срока платежа, и использует эти данные как основу для управления риском ставки процента. В дополнительной информации указывается, что она основана на предположениях руководства о будущих событиях, и поясняются допущения относительно дат пересмотра ставок процента или наступления сроков платежей, а также того, насколько такие допущения отличаются от дат, предусмотренных договором.

1. Организация указывает, какие из ее финансовых активов и финансовых обязательств:

подвержены процентному риску справедливой стоимости, а) например, финансовые активы и финансовые обязательства с фиксированной ставкой процента;

подвержены процентному риску денежного потока, такие как б) финансовые активы и финансовые обязательства с плавающей ставкой процента, которая обновляется по мере изменения рыночных ставок;

и

с) не подвержены риску ставки процента, такие, как инвестиции в с) долевые ценные бумаги.

2. Требование, содержащееся в параграфе 67(b), применяется к облигациям, векселям, ссудам и аналогичным финансовым инструментам, платежи по которым будут приносить доход владельцу и составлять затраты для эмитента, отражая временную стоимость денег. Это требование не применяется к таким финансовым инструментам, как инвестиции в долевые инструменты и производные инструменты, которые не содержат определяемой эффективной ставки процента. Несмотря на то, что такие инструменты, как, например, производные от процентных ставок (в том числе свопы, форвардные договора и опционы), подвержены процентному риску справедливой стоимости или риску денежного потока, возникающему в результате изменений рыночных ставок процента, раскрытие эффективной процентной ставки не требуется. Однако при предоставлении информации об эффективной ставке процента организация должна раскрывать влияние хеджированных сделок, таких, как процентные свопы, на свою подверженность риску ставки процента.

3. [*21] Организация может подвергнуться риску ставки процента в результате сделки, вследствие которой никакие финансовые активы или финансовые обязательства не признаются в ее балансе. В таких условиях организация раскрывает информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности понять характер и степень риска, которому она подвержена. Например, когда организация обязалась предоставить денежную ссуду по фиксированной ставке процента, раскрываемая информация, как правило, включает в себя информацию об основной сумме, ставке процента и сроке погашения предоставляемой ссуды, а также о существенных условиях сделки, в результате которой возникает подверженность риску ставки процента.

4. Характер деятельности организации и масштабы его участия в финансовых инструментах определяют, как должна представляться информация о риске ставки процента: в форме текстового описания, в табличной форме, или в виде и того, и другого. Когда организация имеет значительное количество финансовых инструментов, подверженных

процентному риску справедливой стоимости или риску денежного потока, она может использовать один или несколько из указанных ниже подходов к представлению информации.

Значения балансовой стоимости финансовых инструментов,

a) подверженных риску ставки процента, могут представляться в форме таблицы, сгруппированными в зависимости от предусмотренных договором дат наступления сроков платежа или пересмотра ставок процента в следующие периоды после даты баланса:

- i) в течение одного года;
 - ii) после одного года, но до истечения двух лет;
 - iii) по прошествии более двух, но не более трех лет;
 - iv) по прошествии более трех, но не более четырех лет;
 - v) по прошествии более четырех, но не более пяти лет;
- и
- vi) по прошествии более пяти лет.

b) Если на результаты деятельности организации существенно влияют уровень ее подверженности риску ставки процента или изменения такой подверженности, то желательно представление более подробной информации. Банк или аналогичная организация может, например, раскрывать по балансовой стоимости отдельные группы финансовых инструментов, срок действия которых или пересмотр процентных ставок по которым предусмотрены контрактом:

- i) по прошествии одного месяца или менее после даты баланса;
- ii) по прошествии более одного, но не более трех месяцев после даты баланса;

и

- iii) по прошествии более трех, но не более двенадцати месяцев после даты баланса.

c) Точно так же организация может в табличной форме показывать свою подверженность процентному риску денежных потоков в виде совокупной балансовой стоимости групп финансовых активов и финансовых обязательств с плавающей ставкой процента, срок платежа по которым наступает в разные временные периоды в будущем.

Информация о ставках процента может раскрываться отдельно
d) для конкретных финансовых инструментов. В других случаях для каждого класса финансовых инструментов могут быть представлены средневзвешенные ставки или диапазон ставок. Организация группирует инструменты, выраженные в других валютах или несущие существенно отличающиеся кредитные риски, в отдельные классы, если в результате действия этих факторов инструменты содержат значительно отличающиеся эффективные ставки процента.

[*22] В некоторых обстоятельствах организация может предоставлять
5. полезную информацию о своей подверженности риску ставки процента путем указания на зависимость справедливой стоимости ее финансовых инструментов, будущих прибылей или убытков и потоков денежных средств от гипотетического изменения рыночных ставок процента. Такая информация может основываться, например, на допущении однопроцентного (100 базисных пунктов) изменения рыночных ставок процента, происходящего на дату баланса. Последствия изменения ставок процента выражаются в изменении величины процентных доходов и расходов, относящихся к финансовым инструментам с плавающим курсом, и прибылях или убытках, возникающих в результате изменений в справедливой стоимости инструментов с фиксированной процентной ставкой. Отраженная в отчетности чувствительность к изменениям ставки процента может ограничиваться прямым воздействием изменений ставки процента на финансовые инструменты с процентным доходом, признанные на дату баланса, поскольку косвенное воздействие изменения ставки процента на финансовые рынки и отдельные организации, как правило, не поддаются надежному прогнозированию. При раскрытии информации о чувствительности к изменениям ставки процента организация показывает основу, на которой была подготовлена такая информация, включая любые существенные допущения.

Кредитный риск

Для каждого класса финансовых активов, а также иных кредитных
6. рисков, организация должна раскрывать информацию о своей подверженности кредитному риску, в том числе:

сумму, в которой наилучшим образом отражена
a) подверженность максимальному кредитному риску на дату баланса, без учета справедливой стоимости любого залога в случае, если другие стороны не смогут выполнить свои обязательства по финансовым инструментам;

и

b) значительные концентрации кредитного риска.

7. Организация представляет информацию о кредитном риске, чтобы дать возможность пользователям своей финансовой отчетности оценить

степень, в которой неисполнение взятых ее контрагентами обязательств может уменьшить будущие притоки денежных средств от признанных на дату баланса финансовых активов или обусловить отток денежных средств от других несущих кредитный риск инструментов (таких, как производные кредитные инструменты или гарантия по обязательствам третьей стороны). Подобное неисполнение обязательств ведет к возникновению убытка, признаваемого в отчете о прибылях и убытках организации. Параграф 76 не требует от организации раскрытия оценки вероятности убытков в будущем.

8. Информация о подверженных кредитному риску суммах без учета потенциальной компенсации за счет реализации залога („максимальный кредитный риск организации“) раскрывается с целью:

предоставления пользователям финансовой отчетности

а) последовательной оценки подверженной кредитному риску суммы применительно к финансовым активам и другим инструментам, несущим кредитный риск;

и

учета вероятности того, что максимальный убыток может

б) отличаться от балансовой стоимости финансовых активов, признанных на дату баланса.

9. Как правило, балансовая стоимость подверженных кредитному риску финансовых активов за вычетом соответствующих резервов на покрытие убытков и составляет сумму, подверженную кредитному риску. Например, для учтенного по справедливой стоимости процентного свопа максимальный убыток на дату баланса при нормальных условиях равняется балансовой стоимости, поскольку она эквивалентна затратам на замену свопа по текущим рыночным ставкам в случае неисполнения обязательств. В этих обстоятельствах раскрытия какой-либо дополнительной информации, кроме той, которая представлена в балансе, не требуется. С другой стороны, максимальный потенциальный убыток организации по некоторым финансовым активам может существенно отличаться от их балансовой стоимости и других раскрываемых сумм, таких, как их справедливая стоимость или основная сумма. В подобных обстоятельствах для удовлетворения требований, содержащихся в параграфе 76(а), необходимо раскрытие дополнительной информации).

0. [*23] Финансовый актив, на который распространяется законное право зачета против финансового обязательства, не представляется в балансе за вычетом суммы этого обязательства, если расчет по нему не предполагается осуществить путем зачета встречных требований или одновременного погашения. Тем не менее, при представлении информации в соответствии с параграфом 76, организация раскрывает наличие у нее юридического права на взаимозачет. Например, когда организация должна получить выручку от реализации финансового актива до расчета по

эквивалентному или большему по сумме финансовому обязательству, в отношении которого у организации имеется юридическое право на взаимозачет, она может использовать это право, чтобы избежать убытка в случае неисполнения обязательств другой стороной по сделке. Однако, организация может столкнуться с кредитным риском в случае, если в ответ на неисполнение обязательств она продлевает, или собирается продлить, срок действия финансового актива, а пересмотренные сроки поступления выручки приходятся на период после даты погашения обязательства. Чтобы информировать пользователей финансовой отчетности о величине уменьшения кредитного риска на конкретный момент времени в случае, когда получение выручки от финансового актива предполагается в соответствии с его условиями, организация раскрывает информацию о наличии и последствиях осуществления права на зачет. Когда срок погашения финансового обязательства, против которого действует право зачета, наступает раньше, чем срок реализации финансового актива, организация подвергается кредитному риску в размере всей балансовой стоимости актива, если контрагент не исполнит обязательство, против которого был осуществлен зачет.

1. Организация может заключать одно или несколько генеральных соглашений о взаимозачете, призванных снизить его подверженность кредитным убыткам, но не отвечающих критериям взаимозачета. В случае если такое соглашение значительно уменьшает кредитный риск, относящийся к финансовым активам, которые не подлежат зачету против финансовых обязательств того же самого контрагента, организация предоставляет дополнительную информацию о влиянии этого соглашения. Раскрытие такой информации показывает, что:

а) кредитный риск, относящийся к финансовым активам, в отношении которых заключено генеральное соглашение о взаимозачете, устраняется только в той степени, в какой будут погашены обязательства перед тем же контрагентом после реализации этих активов;

и

б) степень, в которой общая подверженность кредитному риску организации уменьшается вследствие заключения генерального соглашения о взаимозачете, может существенно меняться в течение короткого периода времени после даты баланса, поскольку на подверженность риску влияет каждая сделка, на которую распространяется данное соглашение.

Желательно, чтобы организация также раскрывала условия своих генеральных соглашений о взаимозачете, которые определяют степень уменьшения ее кредитного риска.

2. Организация может оказаться под кредитным риском в результате сделки, в ходе которой не происходит признания какого-либо финансового

актива в ее балансе, например договора о финансовой гарантии или производного кредитного договора. Гарантирование обязанности другой стороны создает обязательство и подвергает гаранта кредитному риску, который должен учитываться при раскрытии информации в соответствии с параграфом 76.

3. Концентрации кредитного риска раскрываются в отчетности в тех случаях, когда они не очевидны из раскрытия другой информации о характере деятельности и финансовом положении организации и могут привести к значительному убытку в случае невыполнения обязательств другими сторонами. Выявление таких концентраций требует оценочных суждений со стороны руководства организации с учетом условий ее деятельности и ее дебиторов. В Международном стандарте [IAS 14](#) «Сегментная отчетность» содержатся рекомендации относительно производственных и географических сегментов, в которых могут возникать концентрации кредитного риска.

4. Концентрации кредитного риска могут возникать в связи с одним дебитором или группой дебиторов, имеющих общую характеристику, например, выражающуюся в том, что выполнение ими своих обязательств предположительно зависит от изменений экономических или других условий. Условия, которые могут вызвать концентрацию риска, включают характер деятельности дебиторов, например, отрасль, в которой они работают, географический регион, где осуществляется деятельность, и уровень платежеспособности групп заемщиков. Например, у производителя оборудования для нефтегазовой отрасли обычно имеется торговая дебиторская задолженность, возникшая при продажах его продукции, риск неплатежей по которой зависит от экономических изменений в нефтегазовой отрасли. Банк, как правило, предоставляющий займы в международном масштабе, может иметь значительные суммы непогашенных займов, предоставленных менее развитым странам, и местные экономические условия могут отрицательно сказаться на перспективе получения этим банком платежей по этим займам.

5. [*24] Раскрытие информации о концентрациях кредитного риска включает описание общей характеристики, которая определяет каждую концентрацию и сумму максимального кредитного риска по финансовым активам, для которых данная характеристика является общей.

Справедливая стоимость

6. *Кроме случаев, оговоренных в параграфе 90, организация должна раскрывать значение справедливой стоимости для каждого класса финансовых активов и финансовых обязательств таким образом, чтобы ее можно было сопоставить с соответствующим значением балансовой стоимости, указанным в балансе. (В Международном стандарте [IAS 39](#) содержатся рекомендации относительно способов определения справедливой стоимости.)*

Информация о справедливой стоимости широко используется для хозяйственных целей при определении общего финансового положения организации и при принятии решений по отдельным финансовым инструментам. Во многих случаях она принимается во внимание и при принятии решений пользователями финансовой отчетности, поскольку зачастую отражает оценку финансовых рынков в отношении дисконтированной стоимости ожидаемых будущих потоков денежных средств, относящихся к инструменту. Информация о справедливой стоимости позволяет сопоставлять финансовые инструменты, обладающие практически одинаковыми экономическими характеристиками, независимо от того, с какой целью они удерживаются и когда и кем они были выпущены или приобретены. Справедливая стоимость обеспечивает нейтральную основу для оценки эффективности работы руководства организации демонстрируя последствия его решений о приобретении, продаже или владении финансовыми активами, а также о принятии, сохранении или погашении финансовых обязательств. Когда организация не отражает финансовый актив или финансовое обязательство в своем балансе по справедливой стоимости, она предоставляет информацию о справедливой стоимости путем дополнительного раскрытия информации.

8. Применительно к финансовым инструментам, таким как краткосрочная дебиторская и кредиторская задолженность по торговым операциям, информация о справедливой стоимости не раскрывается, при условии, что балансовая стоимость представляет собой достаточно близкую аппроксимацию справедливой стоимости.

9. При раскрытии информации о справедливой стоимости организация группирует финансовые активы и финансовые обязательства в классы и зачитывает их друг против друга только в той степени, в которой соответствующие значения их балансовой стоимости зачтены друг против друга в балансе.

0. *Если инвестиции в некотируемые долевые инструменты или связанные с такими долевыми инструментами производные инструменты оцениваются по себестоимости, согласно Международному стандарту [IAS 39](#), ввиду того, что их справедливая стоимость не может быть достоверно оценена, данный факт подлежит раскрытию наряду с описанием этих финансовых инструментов, их балансовой стоимостью, пояснением причин, в силу которых справедливая стоимость не может быть достоверно оценена, и, если это возможно, диапазоном оценок, в котором, вероятно, находится искомое значение справедливой стоимости. Более того, если происходит реализация финансовых активов, справедливая стоимость которых ранее не могла быть достоверно оценена, данный факт, а также балансовая стоимость таких финансовых активов на момент реализации и сумма признанной прибыли или убытка подлежат раскрытию.*

- Если инвестиции в некотируемые долевые инструменты или связанные с такими долевыми инструментами производные инструменты оцениваются по себестоимости, согласно Международному стандарту [IAS 39](#), ввиду того, что их справедливая стоимость не может быть достоверно оценена, то раскрытия информация о справедливой стоимости, о которой шла речь в параграфах [86](#) и [92](#) не требуется. Вместо этого, пользователям финансовой отчетности предоставляется информация, призванная помочь им сделать самостоятельные выводы относительно величины возможных различий между балансовой и справедливой стоимостью таких финансовых активов и финансовых обязательств. Наряду с пояснением основных характеристик финансовых инструментов, относящихся к их стоимости, и причин, по которым не раскрывается информация о справедливой стоимости, необходимо предоставлять информацию о рынке таких инструментов. В некоторых случаях условия финансового инструмента, раскрываемые в соответствии с параграфом [60](#), могут давать достаточную информацию. Когда это целесообразно, руководство организации может представить свое мнение по поводу соотношения справедливой и балансовой стоимостей финансовых активов и финансовых обязательств, для которых оно не может определить достоверное значение справедливой стоимости.

[*Параграф 91A was включен Международным стандартом IFRS 4. [Текст изменений](#)

2. Организация должна раскрывать:

методы и существенные допущения, применяемые при

a) *определении справедливых стоимостей финансовых активов и финансовых обязательств отдельно для значительных классов финансовых активов и финансовых обязательств. (В параграфе [55](#) содержатся рекомендации относительно способов определения классов финансовых активов.)*

[*25] *информацию о том, определяются ли значения справедливой стоимости, полностью или частично, путем прямой ссылки на опубликованные ценовые котировки активного рынка, либо посредством оценочной методике (см. параграфы [AG71-AG79](#) Международного стандарта [IAS 39](#)).*

информацию о том, отражены ли в финансовой отчетности

c) *финансовые инструменты, оцененные по справедливой стоимости, значения которой определялись посредством оценочной методике на основе допущений, не подтвержденных существующими на рынке ценами или ставками. Если в результате перехода с любого такого допущения на достаточно вероятную альтернативу получается существенным образом отличающееся значение справедливой стоимости, то организация должна отразить данный факт и*

раскрыть эффект, который возымели такие достаточно вероятные альтернативные допущения на определение справедливой стоимости. В этом контексте степень существенности должна оцениваться с точки зрения прибыли или убытка и суммарных активов и обязательств.

оцененную посредством оценочной методики совокупную
d) *величину изменения справедливой стоимости, которая была признана в прибыли или убытке в течение отчетного периода.*

3. Раскрытие информации о справедливой стоимости включает и раскрытие метода, примененного для определения справедливой стоимости, а также сопутствовавших его применению существенных допущений. Например, организация раскрывает информацию о допущениях касающихся коэффициентов предоплаты, коэффициентов расчетных кредитных потерь и процентных или дисконтных ставок, если они составляют существенную величину.

Прочие требования к раскрытию информации

Прекращение признания

- 9 Организация может либо передать финансовый актив (см. 4. (a) параграф 18 Международного стандарта [IAS 39](#)), либо стать участницей одной из сделок, описанных в параграфе 19 стандарта [IAS 39](#), нотах, чтобы эта сделка не была квалифицирована как передача финансового актива. Если организация продолжает признавать актив либо в полном объеме, либо соразмерно своему дальнейшему участию в нем (см. параграфы 29 и 30 Международного стандарта [IAS 39](#)), то применительно к каждому классу финансовых активов она должна раскрывать:

i) *характер активов;*

ii) *характер рисков и выгод, которые по-прежнему может понести или получить организация в связи с владением этими активами;*

iii) *момент, с которого организация продолжает признавать в полном объеме актив, а также балансовые стоимости актива и сопутствующего обязательства;*

и

iv) *момент, с которого организация продолжает признавать актив соразмерно своему дальнейшему участию в нем, суммарную величину актива, величину актива, которую организация продолжает признавать и балансовую стоимость сопутствующего обязательства.*

Залог

- 9 Организация должна раскрывать балансовую стоимость

4 (b) *финансовых активов, передаваемых в залог в качестве обеспечения обязательств, балансовую стоимость финансовых активов, передаваемых в залог в качестве обеспечения условных обязательств, и (согласно параграфам 60(a) и 63(g)), любые существенные условия, связанные с передаваемыми в залог активами.*

Когда организация приняла залог, который ей разрешено
с) *продать или перезаложить в условиях, когда его владелец выполняет свои обязательства, она должна раскрывать:*

справедливую стоимость принятого залога (финансовых и
i) *нефинансовых активов);*

*[*26]справедливую стоимость любого такого залога,*
ii) *проданного или перезаложенного, а также наличие у организации обязательства вернуть его;*

и

любые существенные условия, связанные с использованием
iii) *данного залога (согласно параграфам 60(a) и 63(g)).*

Комбинированные финансовые инструменты с множеством встроенных производных элементов

9 Если организация выпустила инструмент, имеющий в своем
4 (d) *составе и обязательство и компонент капитала (см. параграф 28), и в этот инструмент встроено множество производных элементов, стоимости которых зависят друг от друга (например, отзывной конвертируемый долговой инструмент), она должна раскрывать наличие таких элементов и эффективную ставку процента компонента обязательства (за исключением любых встроенных производных элементов, учет которых производится отдельно).*

Финансовые активы и финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток (см. также параграф AG40)

9 Организация должна раскрывать балансовую стоимость
4 (e) *финансовых активов и финансовых обязательств, которые:*

i) *классифицированы как предназначенные для торговли;*

и

при первоначальном признании были классифицированы
ii) *организацией как финансовые активы и финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток (т.е. не являющиеся финансовыми инструментами, классифицированными как предназначенные для торговли).*

Если организация классифицировала финансовое обязательство

f) как оцениваемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток, она должна раскрывать:

величину изменения его справедливой стоимости, которое

i) не связано с изменениями процентной ставки-ориентира (например, LIBOR);

и

разность между его балансовой стоимостью и суммой,

ii) которую организация должна будет выплатить по договору держателю обязательства на дату погашения.

Переклассификация

9 Если организация переклассифицировала финансовый актив из
4 (g) оцениваемых по справедливой стоимости в оцениваемые по себестоимости или амортизированной стоимости (см. параграф 54 Международного стандарта [IAS 39](#)), она должна раскрыть причину такой переклассификации.

Отчет о прибылях и убытках и капитал

9 Организация должна раскрывать существенные статьи доходов,
4 (h) расходов, прибылей и убытков, возникающие в связи с финансовыми активами и финансовыми обязательствами, либо на счете прибылей и убытков, либо в виде отдельного компонента капитала. С этой целью раскрытию подлежат, как минимум, следующие статьи:

совокупный процентный доход и совокупные расходы на
i) выплату процентов (рассчитываемые по методу эффективной ставки процента) применительно к финансовым активам и финансовым обязательствам, не оцениваемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

[*27] применительно к финансовым активам, имеющимся в
ii) наличии для продажи, величина любой прибыли или убытка, признанная непосредственно в капитале в течение отчетного периода, и сумма, списанная с капитала и признанная в прибыли или убытке за период;

и

величина процентного дохода, начисленного по
iii) обесценившимся финансовым активам, согласно параграфу AG93 Международного стандарта [IAS 39](#).

Обесценение

9 Организация должна раскрывать характер и величину любого
4 (i) убытка от обесценения, признанного по финансовому активу на счете прибылей и убытков, отдельно для каждого значительного класса финансовых активов (в параграфе 55 содержатся рекомендации относительно способов определения классов финансовых активов).

Невыполнение обязательств и нарушения

- 9 Применительно к любым случаям невыполнения обязательств по
- 4 (j) *выплате основной суммы долга, процентов, а также в отношении фонда погашения или досрочного погашения в течение отчетного периода по признанной на дату баланса кредиторской задолженности по займу, а также любым другим имевшим место в течение периода нарушениям соглашений о предоставлении займа, когда такие нарушения позволяют заимодателю требовать погашения займа (кроме нарушений, которые были компенсированы, или в отношении которых на дату или до наступления даты баланса пересмотрены условия предоставления займа), организация должна раскрывать:*
- i) *подробные обстоятельства таких нарушений;*
 - ii) *признанную на дату баланса величину задолженности по займу к оплате, в отношении которой имело место нарушение;*
 - iii) *применительно к суммам, раскрываемым согласно пункту (ii), информацию о том, было ли компенсировано невыполнение обязательств, или были ли пересмотрены условия кредиторской задолженности по займу до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску.*

5. В целях раскрытия информации о нарушениях соглашений о предоставлении займов в соответствии с параграфом [94\(j\)](#), кредиторская задолженность по займам включает долговые инструменты и финансовые обязательства, кроме краткосрочной дебиторской задолженности по торговым операциям при нормальных условиях кредитования. Если такое нарушение имело место в течение отчетного периода и не было компенсировано, либо условия кредиторской задолженности по займу не были пересмотрены к дате баланса, то последствия такого нарушения, с точки зрения классификации обязательства как краткосрочного или долгосрочного определяются в соответствии с Международным стандартом [IAS 1](#).

Тема №25 Сущность и применение МСБУ №22 «Объединение бизнеса», МСБУ №27 «Консолидированная и финансовая отчетность»

План лекции:

1. Сущность и применение МСБУ №22 «Объединение бизнеса»
2. Сущность и применение МСБУ №27 «Консолидированная и финансовая отчетность»

Ключевые слова и выражения: Консолидированная финансовая отчетность, Контроль, Метод учета по себестоимости, Группа, Доля меньшинства, Материнская организация, Дочерняя организация, Отдельная финансовая отчетность

Настоящий Стандарт подлежит применению при подготовке и представлении консолидированной финансовой отчетности для групп организаций, находящихся под контролем материнской организации.

2. Настоящий Стандарт не касается методов учета объединений предприятий и их влияния на консолидацию, включая деловую репутацию, возникающую при объединении предприятий (см. IAS 22«Объединения предприятий»).
3. Настоящий Стандарт также надлежит применять при учете инвестиций в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные организации в тех случаях, когда организация добровольно или в соответствии с местными нормативно-правовыми актами представляет отдельную финансовую отчетность.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

4. Следующие термины используются в настоящем Стандарте в указанных значениях:

Консолидированная финансовая отчетность - это финансовая отчетность группы, представленная так, как если бы она была подготовлена единой экономической организацией.

Контроль - это полномочия на управление финансовой и операционной политикой организации таким образом, чтобы получать выгоды от ее деятельности.

Метод учета по себестоимости - это метод учета инвестиции, при котором инвестиция признается по ее себестоимости. Инвестор признает доход от инвестиций только в той степени, в которой он получает распределения из накопленных чистых прибылей объекта инвестиций, возникающей после даты приобретения. Распределения, полученные сверх этих прибылей, рассматриваются как возмещение инвестиций, и признаются как уменьшение себестоимости инвестиций.

Группа - материнская организация со всеми ее дочерними организациями.

*[*118]Доля меньшинства - это часть прибыли или убытка и чистых активов дочерней организации, приходящаяся на долю в капитале, которой*

материнская организация не владеет прямо или косвенно через дочерние структуры.

Материнская организация - это организация, имеющая одну или несколько дочерних организаций.

Отдельная финансовая отчетность - это представляемая материнской организацией, инвестором ассоциированной организации или предпринимателем в совместно контролируемой организации отчетность, учет инвестиций в которой ведется на основе прямой доли участия, а не представляемых в отчетности результатов и чистых активов объектов инвестиций.

Дочерняя организация - это организация, в том числе неинкорпорированная организация, такая как товарищество, которая контролируется другой организацией (называемой материнской).

5. Материнской или ее дочерней организацией может быть инвестор ассоциированной организации или предприниматель в совместно контролируемой организации. В таких случаях консолидированная финансовая отчетность, подготовленная и представленная в соответствии с настоящим Стандартом, должна быть составлена таким образом, чтобы соответствовать и Международным стандартам [IAS 28](#) «Инвестиции в ассоциированные организации» и [IAS 31](#) «Участие в совместной деятельности».
6. Применительно к организации, описанной в параграфе [5](#), отдельной финансовой отчетностью является отчетность, которая готовится и представляется в дополнение к финансовой отчетности, о которой идет речь в параграфе [5](#). Отдельная финансовая отчетность не обязательно должна дополнять или сопровождать такую отчетность.
7. Финансовая отчетность организации, не имеющей дочерней организации, ассоциированной организации или доли участия в совместно контролируемой организации, не является отдельной финансовой отчетностью.
8. Материнская организация, которая, согласно параграфу [10](#), освобождается от представления консолидированной финансовой отчетности, может представлять только отдельную финансовую отчетность.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

9. Материнская организация, отличная от описанной в параграфе [10](#), должна представлять консолидированную финансовую отчетность, в которой она консолидировала бы свои инвестиции в дочерние организации в соответствии с настоящим Стандартом.
10. Материнская организация освобождается от представления консолидированной финансовой отчетности, если, и только если:
 - (а) она сама является дочерней организацией, находящейся в полной или

частичной собственности другой организации, и ее другие владельцы, включая тех, которые в противном случае не имели бы права голоса, информированы о том, что материнская организация не будет представлять консолидированную финансовую отчетность, и не возражают против этого;

- (b) долговые или долевые инструменты материнской организации не обращаются на открытом рынке (внутренней или зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);*
- (c) материнская организация не направила и не находится в процессе направления своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или другой регулирующий орган с целью выпуска какого-либо класса инструментов на открытом рынке;*

и

- (d) конечная или любая промежуточная материнская организация данной материнской организации выпускает консолидированную финансовую отчетность для открытого доступа, соответствующую требованиям Международных стандартов финансовой отчетности.*

11. Материнская организация, которая, в соответствии с параграфом 10 решает не представлять консолидированную финансовую отчетность, и представляет только отдельную финансовую отчетность, поступает в соответствии с требованиями параграфов 37-42.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

12. *Консолидированная финансовая отчетность должна включать все дочерние организации, кроме упомянутых в параграфе 16.*

13. Наличие контроля предполагается, когда материнская организация владеет прямо или косвенно через дочерние организации более чем половиной голосующих прав компании, кроме исключительных случаев, когда может быть четко продемонстрировано, что такое владение не обеспечивает контроль. Контроль существует и когда материнская организация владеет не более чем половиной голосующих прав организации, если она обладает:¹

- (a) возможностью управлять более чем половиной акций, имеющих право голоса, по соглашению с другими инвесторами;*
- (b) полномочиями определять финансовую и операционную политику организации согласно уставу или соглашению;*
- (c) правом назначать и смещать большинство членов совета директоров или равнозначного органа управления другой организации, при этом контроль над организацией осуществляется через этот совет или*

орган;

или

(d) возможностью иметь большинство голосов на заседаниях совета директоров или равнозначного органа управления, при этом контроль над организацией осуществляется через этот совет или орган.

14. Организация может владеть подписными сертификатами, опционами на приобретение акций, долговыми или долевыми инструментами, которые могут конвертироваться в обыкновенные акции, или аналогичными инструментами, способными, в случае исполнения или конвертирования, обеспечить данной организации право голоса или уменьшить право голоса другой стороны в вопросах, касающихся определения финансовой или операционной политики другой организации (потенциальное право голоса). Наличие и эффект от потенциальных прав голоса, реализуемых и конвертируемых на текущий момент, включая потенциальные права голоса, которыми обладает другая организация, учитываются при оценке способности организации управлять финансовой и операционной политикой другой организации. Потенциальные права голоса не являются реализуемыми или конвертируемыми на текущий момент, если, например, они не могут быть реализованы или конвертированы до наступления определенной будущей даты или будущего события.
15. Оценивая способность потенциальных прав голоса повышать степень контроля, организация изучает все факты и обстоятельства (в том числе условия реализации потенциальных прав голоса и другие договорные соглашения по отдельности или в сочетании друг с другом), влияющие на потенциальные права голоса, за исключением намерений руководства и финансовых возможностей в вопросах реализации и конвертирования таких прав.
16. *Дочерняя организация должна быть исключена из консолидации, если имеются свидетельства того, что (a) контроль над ней изначально носит временный характер, поскольку приобретение и владение этой дочерней организацией осуществлено исключительно в целях ее последующей продажи в течение двенадцати месяцев с момента приобретения, и (b) руководство ведет активный поиск покупателя. Инвестиции в такие дочерние организации должны классифицироваться как предназначенные для продажи и отражаться в учете в соответствии с Международным стандартом [IAS 39](#) «Финансовые инструменты: признание и оценка».*
17. Если дочерняя организация, ранее исключенная из консолидации в соответствии с параграфом [16](#), не была продана до истечения двенадцати месяцев, она подлежит консолидации, начиная с даты ее приобретения (см. IAS 22). Финансовая отчетность за периоды с момента приобретения подлежит пересмотру.
18. В крайне редких случаях организация может найти покупателя на

дочернюю организацию, исключенную из консолидации в соответствии с параграфом 16, но не сумеет осуществить продажу в течение двенадцати месяцев с даты приобретения из-за необходимости получения разрешения со стороны регулирующих или других органов. Организация не обязана консолидировать такую дочернюю организацию, если на отчетную дату процесс продажи уже осуществляется и отсутствуют основания полагать, что эта продажа не будет завершена вскоре после отчетной даты.

19. Дочерняя организация не исключается из консолидации просто на том основании, что в роли инвестора выступает организация с рисковым капиталом, взаимным фондом, трастом или аналогичной структурой.
20. Дочерняя организация не исключается из консолидации на том основании, что ее деятельность отличается от деятельности других организаций в составе группы. Консолидация таких дочерних организаций и раскрытие дополнительных сведений о различных видах их деятельности в консолидированной финансовой отчетности обеспечивает получение соответствующей информации. Например, раскрытие информации в соответствии с требованиями Международного стандарта [IAS 14](#) «Сегментная отчетность», помогает выявить масштабы различных видов деятельности внутри группы.
21. [*120] Материнская организация утрачивает контроль, когда она теряет возможность управлять финансовой и операционной политикой объекта инвестиций и тем самым получать выгоды от его деятельности. Утрата контроля может происходить как при изменении, так и при сохранении уровней абсолютного или относительного владения. Это может происходить, например, когда дочерняя организация становится объектом контроля со стороны государства, судебного, административного или регулирующего органа. Она также может произойти вследствие договорного соглашения.

ПРОЦЕДУРЫ КОНСОЛИДАЦИИ

22. При составлении консолидированной финансовой отчетности организация построчно консолидирует финансовую отчетность материнской и дочерних организаций путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Для того чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе как о единой экономической организации, предпринимаются следующие действия:
 - (a) балансовая стоимость инвестиций материнской организации в каждую дочернюю организацию и часть капитала каждой дочерней организации, принадлежащая материнской организации, элиминируются (см. IAS 22, в котором рассмотрен порядок учета любой возникающей в результате объединения деловой репутации);
 - (b) определяются доли меньшинства в прибыли или убытке

консолидированных дочерних организаций за отчетный период;

и

(с) доли меньшинства в чистых активах консолидированных дочерних организаций указываются отдельно от капитала акционеров материнской организации. Доля меньшинства в чистых активах состоит из:

(i) суммы этих долей меньшинства на дату первоначального объединения, рассчитанной в соответствии с Международным стандартом IAS 22;

и

(ii) доли меньшинства в изменениях капитала, начиная с даты объединения.

23. При наличии потенциальных прав голоса, соотношения прибылей и убытков и изменений в распределении капитала между материнской организацией и долями меньшинства определяются на основе текущего владения долями и не отражают возможного исполнения или конвертирования потенциальных прав голоса.

24. *Остатки по расчетам внутри группы, сделки, доходы и расходы должны полностью элиминироваться.*

25. Остатки по расчетам внутри группы, сделки, доходы и расходы полностью элиминируются. Прибыли и убытки, являющиеся результатом сделок внутри группы и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, элиминируются полностью. Внутригрупповые убытки могут указывать на обесценение, которое требует признания в консолидированной финансовой отчетности. Международный стандарт [IAS 12](#) «Налоги на прибыль» применяется в отношении временных разниц, возникающих вследствие элиминирования прибылей и убытков, являющихся результатом сделок внутри группы.

26. *Финансовая отчетность материнской организации и ее дочерних организаций, которая используется при подготовке консолидированной финансовой отчетности, должна готовиться по состоянию на одну и ту же отчетную дату. Когда отчетные даты материнской и дочерней организации не совпадают, то дочерняя организация, для целей консолидации, готовит дополнительную финансовую отчетность на ту же дату, что и материнская организация, если это практически осуществимо.*

27. *Когда, в соответствии с параграфом 26, финансовая отчетность дочерней организации, которая использовалась при подготовке консолидированной финансовой отчетности, готовится на отчетную дату, несовпадающую с отчетной датой материнской организации, необходимо производить корректировки на воздействие существенных сделок или событий, имевших место в период между этой датой и*

отчетной датой материнской организации. В любом случае, отчетные даты дочерней и материнской организацией не должны отстоять друг от друга более чем на три месяца. Продолжительность отчетных периодов и любая разница между отчетными датами должны быть одинаковыми из периода в период.

28. *Консолидированная финансовая отчетность для аналогичных сделок и других событий в аналогичных условиях должна составляться на основе единой учетной политики.*

29. [*121] Если организация в составе группы использует учетную политику, отличную от учетной политики, принятой для составления консолидированной отчетности в отношении аналогичных операций и событий в аналогичных условиях, то в процессе подготовки консолидированной финансовой отчетности ее финансовая отчетность соответствующим образом корректируется.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 3. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

30. Доходы и расходы дочерней организации включаются в консолидированную финансовую отчетность, начиная с даты приобретения, как это определено в Международном стандарте IAS 22. Доходы и расходы дочерней организации включаются в консолидированную финансовую отчетность за период до даты, на которую материнская организация перестает контролировать эту дочернюю организацию. Разница между поступлением денежных средств от выбытия дочерней организации и ее балансовой стоимостью по состоянию на дату выбытия, включая признанную в капитале в соответствии с Международным стандартом [IAS 21](#) «Влияние изменений валютных курсов» накопленную сумму всех курсовых разниц, которые относятся к дочерней организации, признается в консолидированном отчете о прибылях и убытках в качестве прибыли или убытка от выбытия дочерней организации.

31. *Инвестиция в организацию подлежит учету в соответствии с Международным стандартом [IAS 39](#) «Финансовые инструменты: признание и оценка», начиная с даты, с которой она перестала быть дочерней, при условии, что она не становится ассоциированной организацией, как определено в Международном стандарте [IAS 28](#), или совместно контролируемой организацией, согласно Международному стандарту [IAS 31](#).*

32. *Балансовая стоимость инвестиции на дату, когда организация перестает быть дочерней, должна приниматься за себестоимость при первоначальной оценке финансового актива в соответствии с Международным стандартом [IAS 39](#).*

33. Доли меньшинства должны представляться в консолидированном балансе в разделе капитала, отдельно от акционерного капитала материнской организации. Отдельно должны раскрываться и доли меньшинства в прибыли или убытке группы.
34. Прибыль или убыток относится на акционерный капитал материнской организации и доли меньшинства. Поскольку и то, и другое представляет собой капитал, относимая на доли меньшинства сумма не представляет собой ни доход, ни расход.
35. Убытки, относящиеся к доле меньшинства в консолидированной дочерней организации, могут превышать долю меньшинства в ее капитале. Это превышение и любые последующие убытки, относящиеся к доле меньшинства, распределяются на долю большинства, кроме случая, когда меньшинство несет обязательство и имеет возможность инвестировать дополнительные средства для покрытия убытков. Если впоследствии дочерняя организация показывает прибыль, то такая прибыль распределяется на долю большинства до тех пор, пока не будет компенсирована вся ранее поглощенная долей большинства сумма убытков, относящаяся к доле меньшинства.
36. Если дочерняя организация имеет в обращении кумулятивные привилегированные акции, которыми владеет меньшинство и которые классифицированы как капитал, то материнская организация рассчитывает свою долю прибылей или убытков после корректировки на сумму дивидендов по таким акциям, независимо от того, были дивиденды объявлены или нет.

**УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ В ДОЧЕРНИЕ, СОВМЕСТНО КОНТРОЛИРУЕМЫЕ
И
АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ В ОТДЕЛЬНОЙ ФИНАНСОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ**

37. При подготовке отдельной финансовой отчетности, инвестиции в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные организации должны отражаться в учете либо:

(a) по себестоимости,

или

(b) в соответствии с Международным стандартом [IAS 39](#).

Для каждой категории инвестиций должен применяться единый метод учета.

38. Настоящий Стандарт не устанавливает, какие организации должны составлять отдельную финансовую отчетность для открытого доступа. Параграфы [37](#) и [39-42](#) применяются, когда организация составляет отдельную финансовую отчетность, соответствующую Международным стандартам финансовой отчетности. Организация также составляет консолидированную финансовую отчетность для открытого доступа в соответствии с требованиями параграфа 9, кроме случая, когда действует

исключение, предусмотренное параграфом 10.

39. [*122] *Инвестиции в совместно контролируемые и ассоциированные организации, подлежащие учету в консолидированной финансовой отчетности в соответствии с Международным стандартом [IAS 39](#), обязательно должны идентичным образом учитываться и в отдельной финансовой отчетности инвестора.*

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

40. *Следующая информация подлежит раскрытию в консолидированной финансовой отчетности:*

- (a) *тот факт, что дочерняя организация не консолидирована в соответствии с параграфом 16;*
- (b) *[Удалено]*
- (c) *характер отношений между материнской организацией и дочерней, в которой материнская организация не владеет прямо или косвенно через дочерние организации более чем половиной акций, имеющих право голоса;*
- (d) *причины, в силу которых владение, прямое или косвенное через дочерние организации более чем половиной акций объекта инвестиций с правом голоса не обеспечивает контроль;*
- (e) *дата составления финансовой отчетности дочерней организации, когда такая отчетность используется при подготовке консолидированной финансовой отчетности и составлена на дату или за период, не совпадающие с отчетной датой и отчетным периодом материнской организации, а также причины, в силу которых используются другие отчетные дата и период;*

и

- (f) *характер и степень любых существенных ограничений (например, как результат соглашений о займах или требований регулирующих органов) возможности дочерних организаций по переводу средств материнской организации в форме дивидендов, возврата кредитов или авансов.*

41. *Когда отдельная финансовая отчетность составляется для материнской организации, которая, согласно параграфу 10, решает не готовить консолидированную финансовую отчетность, в такой отдельной отчетности должна раскрываться следующая информация:*

- (a) *факт того, что данная финансовая отчетность является отдельной финансовой отчетностью; что применено исключение из требований к консолидации; название, страна регистрации или нахождения организации, чья консолидированная финансовая отчетность, соответствующая Международным стандартам финансовой отчетности, выпущена для открытого доступа; адрес, по которому*

может быть получена эта консолидированная финансовая отчетность;

- (b) перечень значительных инвестиций в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные организации, включая название, страну регистрации или нахождения, соотношение долей владения и, в случае неравенства, соотношение прав голоса;

и

- (c) описание метода, примененного для учета инвестиций, перечисленных в пункте (b).

42. Когда отдельная финансовая отчетность составляется материнской организацией (отличной от материнской организации, рассматриваемой в параграфе 41), предпринимателем, имеющим долю в совместно контролируемой организации, или инвестором ассоциированной организации, то в такой отдельной финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация:

- (a) факт того, что данная отчетность является отдельной финансовой отчетностью, а также причины, в силу которых эта отчетность составлена в отсутствие на то требований закона;
- (b) перечень значительных инвестиций в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные организации, включая название, страну регистрации или нахождения, соотношение долей владения и, в случае неравенства, соотношение прав голоса;

Тема №26 Характеристика и применение МСБУ 28 «Инвестиции в зависимые компании»

План лекции:

1. Характеристика и применение МСБУ 28 «Инвестиции в зависимые компании»
2. Раскрытие информации

Ключевые слова и выражения: Ассоциированная организация, Контроль, Метод учета по долевному участию, Совместный контроль, Отдельная финансовая отчетность, Значительное влияние, Дочерняя организация

1. Характеристика и применение МСБУ 28 «Инвестиции в ассоциированные организации»

Настоящий Стандарт должен применяться для учета инвестиций в ассоциированные организации. Однако, он не подлежит применению к инвестициям в ассоциированные организации, произведенным:

- (a) организациями с рисковым капиталом,
либо
- (b) взаимными фондами, паевыми инвестиционными фондами и

аналогичными структурами, включая инвестиционные страховые фонды

которые после первоначального признания оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток, либо классифицируются как предназначенные для торговли, согласно [IAS 39](#) «Финансовые инструменты: признание и оценка». Такие инвестиции должны оцениваться по справедливой стоимости в соответствии с Международным стандартом [IAS 39](#), а изменения справедливой стоимости должны признаваться в отчете о прибылях и убытках за период, в котором имели место эти изменения.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

2. Следующие термины используются в настоящем Стандарте в указанных значениях:

Ассоциированная организация - это организация, в том числе и неинкорпорированная организация, такая как товарищество, на деятельность которой инвестор имеет значительное влияние и которая не является ни дочерней организацией, ни долей участия в совместной деятельности.

Консолидированная финансовая отчетность - это финансовая отчетность группы, представленная так, как если бы она была подготовлена единой экономической организацией.

*[*127]Контроль - это возможность управления финансовой и операционной политикой организации таким образом, чтобы получать выгоды от ее деятельности.*

Метод учета по долевого участию - это метод бухгалтерского учета, при котором инвестиции первоначально учитываются по себестоимости, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций. Прибыль или убыток инвестора включает его долю в прибыли или убытке объекта инвестиций.

*[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 3. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]*

Совместный контроль - это согласованное по договору распределение контроля над экономической деятельностью.

Отдельная финансовая отчетность - это представляемая материнской организацией, инвестором ассоциированной организации или предпринимателем в совместно контролируемой организации отчетность, учет инвестиций в которой ведется на основе прямой доли участия, а не представляемых в отчетности результатов и чистых активов объектов инвестиций.

Значительное влияние - это возможность участия в принятии решений по финансовой и операционной политике объекта инвестиций, но не единоличного или совместного контроля над такой политикой.

Дочерняя организация - это организация, в том числе неинкорпорированная организация, такая как товарищество, которая контролируется другой организацией (называемой материнской).

3. Отдельной финансовой отчетностью не является ни финансовая отчетность, в которой применяется метод учета по долевым участию, ни финансовая отчетность организации, не имеющей ни дочерней, ни ассоциированной организации, ни доли участия в совместной деятельности.
4. Отдельная финансовая отчетность - это финансовая отчетность, которая представляется в дополнение к консолидированной финансовой отчетности, к финансовой отчетности, в которой учет инвестиций осуществляется с использованием метода учета по долевым участию, и финансовой отчетности, в которой доли предпринимателей в совместной деятельности консолидируются на пропорциональной основе. Отдельная финансовая отчетность может сопровождать или не сопровождать такую финансовую отчетность.
5. Организации, которые освобождаются от консолидации, согласно параграфу 10 Международного стандарта [IAS 27](#) «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», а также от применения пропорциональной консолидации, согласно параграфу 2 Международного стандарта [IAS 31](#) «Участие в совместной деятельности», или от применения метода учета по долевым участию, согласно параграфу 13(с) настоящего Стандарта, могут представлять только отдельную финансовую отчетность.

Значительное влияние

6. Если инвестор прямо или косвенно владеет (например, через дочерние организации) не менее чем 20% имеющих право голоса акций объекта инвестиций, это, в отсутствие ясных доказательств обратного, означает, что инвестор обладает значительным влиянием. И наоборот, если инвестор прямо или косвенно владеет (например, через дочерние организации) менее чем 20% имеющих право голоса акций объекта инвестиций, то это, в отсутствие ясных доказательств обратного, означает, что инвестор не имеет значительного влияния. Владение другим инвестором крупным или контрольным пакетом акций необязательно исключает наличие у инвестора значительного влияния.
7. Наличие значительного влияния со стороны инвестора обычно подтверждается одним или несколькими из перечисленных ниже способов:
 - (a) представительством в совете директоров или равнозначном органе управления объекта инвестиции;
 - (b) участием в процессе выработки политики, включая участие в принятии решений, касающихся дивидендов или других распределений;
 - (c) крупными операциями между инвестором и объектом инвестиций;
 - (d) обменом управленческим персоналом;

либо

(е) предоставлением важной технической информации.

8. [*128] Организация может владеть подписными сертификатами, опционами на приобретение акций, долговыми или долевыми инструментами, конвертируемыми в обыкновенные акции, или другими аналогичными инструментами, которые, в случае исполнения или конвертирования, способны дать компании право голоса или уменьшить право голоса другой стороны в вопросах, касающихся определения финансовой или операционной политики другой организации (потенциальное право голоса). Наличие и воздействие потенциальных прав голоса, которые на текущий момент могут быть реализованы или конвертированы, следует принимать в расчет при оценке наличия у организации значительного влияния. Потенциальные права голоса не являются реализуемыми или конвертируемыми на текущий момент, если, например, они не могут быть реализованы или конвертированы до наступления определенной будущей даты или будущего события.
9. Оценивая, способствуют ли потенциальные права голоса значительному влиянию, организация изучает все факты и обстоятельства (включая условия реализации потенциальных прав голоса и любых других договорных соглашений, как в отдельности, так и в сочетании друг с другом), влияющие на потенциальные права, кроме намерений руководства и финансовых возможностей для исполнения или конвертирования этих прав.
10. Организация утрачивает значительное влияние на объект инвестиций вместе с утратой возможности участия в принятии решений в вопросах финансовой и операционной политики данного объекта инвестиций. Утрата значительного влияния может иметь место как при наличии изменений в абсолютном или относительном уровне владения, так и в отсутствие таких изменений. Такая утрата может произойти, например, когда ассоциированная организация становится объектом контроля со стороны государства, судебного, административного или регулирующего органа. Она также может произойти вследствие договорного соглашения.

Метод учета по долевого участию

11. Согласно методу учета по долевого участию, инвестиции первоначально признаются по себестоимости, и их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается на признанную долю инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций после даты приобретения. Принадлежащая инвестору доля прибыли или убытка объекта инвестиций признается в прибыли или убытке инвестора. Полученный от объекта инвестиций доход уменьшает балансовую стоимость инвестиций. Может возникнуть необходимость в корректировке балансовой стоимости для отражения изменений пропорциональной доли участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в результате изменений в собственном капитале объекта инвестиций, которые не были включены в его отчет о прибылях и убытках.

Такие изменения включают и те, которые возникают вследствие переоценки основных средств, а также при появлении разницы от пересчета иностранных валют. Доля инвестора в изменениях этих показателей признается непосредственно в капитале инвестора.

12. При наличии потенциальных прав голоса, доля инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций и изменениях в собственном капитале объекта инвестиций определяется на основе текущих долей владения и не отражает возможное исполнение или конвертирование потенциальных прав голоса.

ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДА УЧЕТА ПО ДОЛЕВОМУ УЧАСТИЮ

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 5. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

13. *Инвестиция в ассоциированную организацию подлежит учету с использованием метода учета по долевого участию, за исключением случаев, когда:*

- (a) *имеются признаки того, что инвестиция приобретена и удерживается исключительно с целью ее продажи до истечения двенадцати месяцев с даты приобретения, и что руководство организации ведет активный поиск покупателя;*
- (b) *применимо исключение, предусмотренное параграфом 10 Международного стандарта [IAS 27](#), позволяющее материнской организации, имеющей инвестицию в ассоциированную организацию, не представлять консолидированную финансовую отчетность;*

либо

- (c) *применимо все нижеследующее:*
 - (i) *в роли инвестора выступает дочерняя организация, находящаяся в полной или частичной собственности другой организации, и ее другие владельцы, в том числе и те, которые в других случаях не имеют права голоса, уведомлены и не возражают против того, чтобы инвестор не применял метод учета по долевого участию;*
 - (ii) *долговые или долевого инструменты инвестора не обращаются на открытом рынке (на внутренней или зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);*
 - (iii) *[*129]инвестор не представлял и не находится в процессе представления своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или другой регулирующий орган с целью последующего выпуска какого-либо класса инструментов в обращение на открытом рынке;*

и

- (iv) *конечная или любая промежуточная материнская организация инвестора выпускает консолидированную финансовую отчетность для открытого доступа, соответствующую требованиям Международных стандартов финансовой отчетности.*

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 5. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

14. *Инвестиции, описанные в параграфе 13(a), должны классифицироваться как предназначенные для торговли и подлежат учету в соответствии с Международным стандартом [IAS 39](#).*

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 3. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

15. Когда инвестиция в ассоциированную организацию, ранее учтенная в соответствии с Международным стандартом [IAS 39](#), не выбывает до истечения двенадцати месяцев, она должна отражаться в учете с использованием метода учета по долевному участию, начиная с даты приобретения (см. IAS 22«Объединения предприятий»). Финансовая отчетность за периоды с момента приобретения подлежит пересмотру.

[*Данный параграф был изъят Международным стандартом IFRS 5. Это изъятие действует в отношении годового периода, начинающегося 1 января 2005 г. или после этой даты См. страницу [Текст изменений](#).]

16. В исключительном случае, организация, нашедшая покупателя на ассоциированную организацию, описанную в параграфе 13 (a), не может осуществить продажу до истечения двенадцати месяцев из-за необходимости получения разрешения от регулирующих или иных органов. От организации не требуется применения метода учета по долевному участию к инвестиции в такую ассоциированную организацию, если продажа находится в процессе осуществления на отчетную дату, и отсутствуют основания полагать, что она не произойдет вскоре после отчетной даты.

17. Признание дохода на основе полученных поступлений может не соответствовать размерам дохода, заработанного инвестором по инвестиции в ассоциированную компанию, потому что полученный доход может быть мало связан с результатами деятельности ассоциированной компании. Поскольку инвестор оказывает существенное влияние на ассоциированную компанию, он заинтересован в результатах ее деятельности, а, следовательно, и в рентабельности инвестиции. Инвестор отражает эту заинтересованность в учете путем включения в представляемую им финансовую отчетность своей доли прибылей и убытков такой ассоциированной организации. В итоге, применение метода учета по долевному участию обеспечивает присутствие в отчетности более

подробной информации о чистых активах и чистой прибыли или убытке инвестора.

18. *Инвестор обязан прекратить использование метода учета по долевого участию, начиная с даты, с которой он утрачивает значительное влияние на ассоциированную организацию, и должен учитывать инвестицию в соответствии с Международным стандартом [IAS 39](#) с этой даты, при условии, что ассоциированная организация не приобретает статус дочерней организации или совместной деятельности, согласно определению в Международном стандарте [IAS 31](#).*
19. *Балансовая сумма инвестиции на дату прекращения ассоциированных отношений должна рассматриваться как ее себестоимость при первоначальной оценке в качестве финансового актива, согласно Международному стандарту [IAS 39](#).*
20. Многие процедуры, подходящие для применения метода учета по долевого участию, аналогичны процедурам консолидации, описанным в Международном стандарте [IAS 27](#). Более того, концептуальная основа процедур, применяемых при учете приобретения дочерней организации, используется и при учете приобретения инвестиции в ассоциированную организацию.
21. Доля группы в ассоциированной организации равняется сумме участия в этой ассоциированной организации материнской организации и ее дочерних организаций. Авуары других ассоциированных организаций или совместной деятельности в составе группы в этих целях игнорируются. Когда ассоциированная организация имеет дочерние, ассоциированные компании или совместную деятельность, то в качестве прибылей или убытков и чистых активов при использовании метода учета по долевого участию принимаются те величины, которые признаются в консолидированной финансовой отчетности (включая принадлежащую ассоциированной организации долю прибылей и убытков и чистых активов ее ассоциированных организаций и совместной деятельности), после любых корректировок, необходимых для осуществления единой учетной политики (см. параграфы [26](#) и [27](#)).
22. Прибыли и убытки, возникающие в результате операций „снизу вверх” и „сверху вниз” между инвестором (включая его консолидированные дочерние организации) и ассоциированной организацией, признаются в финансовой отчетности инвестора только в сумме не относящейся к доле участия инвестора в этой ассоциированной организации. Примером операции „снизу вверх” является продажа активов от ассоциированной организации инвестору. Примером операции „сверху вниз” может быть продажа активов от инвестора в ассоциированную организацию. Доля инвестора в прибылях и убытках ассоциированной организации, возникающих вследствие этих операций, элиминируется.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 3. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

23. [*130] Инвестиция в ассоциированную организацию учитывается с использованием метода учета по долевого участию, начиная с даты, с которой она приобретает статус инвестиции в ассоциированную организацию. При приобретении инвестиции любая разница (будь то положительная или отрицательная) между стоимостью инвестиции и долей инвестора в справедливой стоимости чистых идентифицируемых активов ассоциированной организации учитывается как деловая репутация (см. IAS 22). Деловая репутация, относящаяся к ассоциированной организации, включается в балансовую стоимость инвестиции. Соответствующие корректировки доли инвестора в прибылях и убытках после приобретения производятся с целью учета, например, амортизации амортизируемых активов на основе их справедливой стоимости на дату приобретения.
24. *При применении метода учета по долевого участию инвестор использует самую последнюю финансовую отчетность ассоциированной организации. Когда отчетные даты инвестора и ассоциированной организации различаются, последняя составляет, специально для инвестора, отчетность на отчетную дату инвестора, кроме случаев, когда это практически неосуществимо.*
25. *Когда, согласно параграфу 24, финансовая отчетность ассоциированной организации, использованная при применении метода учета по долевого участию, составлена на отчетную дату, отличающуюся от отчетной даты инвестора, необходимо производить корректировки для учета влияния существенных операций или событий, которые произошли в период между этой датой и датой составления финансовой отчетности инвестором. В любом случае, разница между отчетными датами ассоциированной организации и инвестора не должна составлять больше трех месяцев. Продолжительность отчетных периодов и любая разница между отчетными датами должны быть одинаковыми из периода в период.*
26. *Финансовая отчетность инвестора должна составляться на основе применения единой учетной политики для схожих операций и событий, произошедших в аналогичных условиях.*
27. *Если ассоциированная организация применяет учетную политику, отличающуюся от учетной политики инвестора в отношении схожих операций и событий, произошедших в аналогичных обстоятельствах, то необходимы корректировки, которые обеспечили бы соответствие учетной политики ассоциированной организации учетной политике инвестора при использовании им ее финансовой отчетности для применения метода учета по долевого участию.*
28. *Если ассоциированная организация имеет в обращении кумулятивные*

привилегированные акции, которыми владеют стороны, отличные от инвестора, и которые классифицированы как капитал, инвестор рассчитывает свою долю прибылей или убытков после внесения корректировок на предмет дивидендов по таким акциям, независимо от того, объявлены эти дивиденды или нет.

29. Если доля инвестора в убытках ассоциированной организации составляет или превышает его долю участия в ней, инвестор должен прекратить признание своей доли в дальнейших убытках. Доля участия в ассоциированной организации равняется балансовой стоимости инвестиции в эту ассоциированную организацию, рассчитанной с помощью метода учета по долевному участию, наряду с любыми долгосрочными долями участия, которые, по существу, составляют часть чистой инвестиции инвестора в ассоциированную организацию. Например, статья, погашение которой не планируется или маловероятно в ближайшем будущем, по существу увеличивает инвестицию организации в эту ассоциированную организацию. К таким статьям могут относиться привилегированные акции и долгосрочная дебиторская задолженность или кредиты, но не торговая дебиторская или кредиторская задолженность, или долгосрочная дебиторская задолженность с соответствующим залоговым обеспечением, например, обеспеченные кредиты. Убытки, признанные с использованием метода учета по долевному участию сверх инвестиций в обыкновенные акции, относятся на другие статьи доли участия инвестора в ассоциированной организации в обратном порядке подчиненности (т.е. приоритета при ликвидации).
30. После снижения доли инвестора до нуля, дополнительные убытки обеспечиваются и обязательства признаются только в той степени, в какой инвестор принял на себя юридические или вмененные обязанности или осуществил платежи от имени ассоциированной организации. Если впоследствии ассоциированная организация объявляет прибыли, то инвестор возобновляет признание своей доли в этой прибыли только после того, как его доля в прибыли сравнивается с долей непризнанных убытков.

Убытки от обесценения

31. После применения метода учета по долевному участию, включая признание убытков ассоциированной организации в соответствии с параграфом [29](#), инвестор применяет требования Международного стандарта [IAS 39](#) для того чтобы определить необходимость признания любого дополнительного убытка от обесценения по чистой инвестиции инвестора в эту ассоциированную организацию.
32. Наряду с этим инвестор применяет требования Международного стандарта [IAS 39](#) для того чтобы определить, признан ли какой-либо дополнительный убыток от обесценения по доле инвестора в ассоциированной организации, который не составляет часть чистой инвестиции, а также величину этого убытка.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 3. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

33. [*131] Если применение требований Международного стандарта [IAS 39](#) указывает на возможное обесценение инвестиции, то организация применяет [IAS 36](#) «Обесценение активов». При определении ценности использования инвестиции организация оценивает:

(а) свою долю дисконтированной стоимости предполагаемых будущих потоков денежных средств, которые, как ожидается, произведет объект инвестиций, включая денежные потоки от его операций и поступления от окончательной реализации инвестиции;

либо

(б) дисконтированную стоимость предполагаемых будущих потоков денежных средств, возникновение которых ожидается от дивидендов, получаемых от инвестиции, и от ее окончательной реализации.

При правильных допущениях оба метода дают одинаковые результаты. В случае возникновения убытка от обесценения он распределяется в соответствии с Международным стандартом [IAS 36](#). Таким образом, он, прежде всего, относится на счет любой остаточной деловой репутации (см. параграф 23).

34. Возмещаемая сумма инвестиции в ассоциированную организацию оценивается по каждой отдельной ассоциированной организации, за исключением случаев, когда эта отдельная ассоциированная организация не генерирует входящие потоки денежных средств от продолжения использования, которые были бы в значительной степени независимы от потоков денежных средств, генерируемых другими активами организации.

Отдельная финансовая отчетность

35. *Инвестиция в ассоциированную организацию должна учитываться в отдельной финансовой отчетности инвестора в соответствии с параграфами 37-42 Международного стандарта [IAS 27](#).*

36. Настоящий Стандарт не устанавливает, какие организации должны составлять отдельную финансовую отчетность для открытого доступа.

2. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

37. *Раскрытию подлежит следующая информация:*

(а) *справедливая стоимость инвестиций в ассоциированные организации, для которых имеются открытые котировки цены;*

(б) *обобщенная финансовая информация ассоциированных организаций, включая общие суммы активов, обязательств, доходов и прибылей или убытков;*

(с) *причины, по которым презумпция отсутствия значительного влияния у инвестора нарушается, если инвестор владеет, прямо или косвенно*

через дочерние организации, менее чем 20 процентами действующих или потенциальных прав голоса объекта инвестиций, но считает, что он имеет значительное влияние;

- (d) причины, по которым презумпция наличия у инвестора значительного влияния нарушается, если инвестор владеет, прямо или косвенно через свои дочерние организации 20 или более процентами действующих или потенциальных прав голоса объекта инвестиций, но считает, что у него нет значительного влияния;*
- (e) дата составления финансовой отчетности ассоциированной организацией, когда такая отчетность используется при применении метода учета по долевого участию и составлена на дату или за период, отличающиеся от отчетной даты и отчетного периода инвестора, и причина использования другой отчетной даты и другого отчетного периода;*
- (f) характер и степень любых ограничений (например, вследствие кредитно-заемных договоренностей или административных требований) на возможность ассоциированных организаций по переводу средств инвестору в форме денежных дивидендов, возврата кредита или авансов;*
- (g) [*132]непризнанная доля убытков ассоциированной организации, как за период, так и накопленная, если инвестор прекратил признание своей доли убытков ассоциированной организации;*
- (h) факт того, что ассоциированная организация не отражается в учете по методу долевого участия, согласно параграфу 13;*

и

- (i) обобщенная финансовая информация ассоциированных организаций, либо по отдельности, либо по группам, для учета которых не применяется метод долевого участия, включая суммарные активы, суммарные обязательства, доходы и прибыль или убыток.*

*[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 5. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]*

38. Инвестиции в ассоциированные организации, учитываемые с использованием метода учета по долевого участию, подлежат классификации в качестве долгосрочных активов. Доля инвестора в прибылях или убытках таких ассоциированных организаций и балансовая стоимость этих инвестиций должны раскрываться отдельно. Доля инвестора в любой прекращаемой деятельности таких ассоциированных организаций также подлежит отдельному раскрытию.

39. Доля инвестора в изменениях, признанных непосредственно в собственном капитале ассоциированной организации, должна признаваться непосредственно в собственном капитале инвестора и раскрываться в

отчете об изменениях в собственном капитале, в соответствии с требованиями Международного стандарта [IAS 1](#) «Представление финансовой отчетности».

40. В соответствии с Международным стандартом [IAS 37](#) «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», инвестор обязан раскрывать следующую информацию:

- (а) свою долю условных обязательств ассоциированной организации, принятых вместе с другими инвесторами;
- (б) те условные обязательства, которые возникают потому, что инвестор несет строгую ответственность за все или некоторые обязательства ассоциированной организации.

Входящие остатки в балансе согласно МСФО – это отчет о финансовом положении компании по состоянию на дату перехода на МСФО.

Компания формирует входящие остатки в ООФП так, как если бы учет по МСФО велся всегда (т.е. ретроспективно применяет все стандарты, действующие на дату отчетности).

Для выполнения данного требования компания проводит корректировки в **этапа**. Результат корректировок относится на *нераспределенную прибыль* или иную статью капитала.

Этап № 1 - признать все активы и обязательства, подлежащие признанию в соответствии с МСФО

Пример. Компания «АВС» готовит отчетность за 2015 год. Сравнительная информация предоставляется за 1 год.

Соответственно, дата перехода-_____

27 декабря 2013 компания берет в финансовую аренду актив, имеющий справедливую стоимость (СС) 20.000 тыс.сум. По договору актив отражается на балансе арендодателя. По МСФО _____

Корректировка входящего баланса:

Влияние на отложенный налог

Этап № 2 - не признавать (исключить) статьи в качестве активов или обязательств, не подлежащие признанию в соответствии с МСФО. МСФО

На 01 января 2014 года в балансе компании «АВС» числится обесценившаяся дебиторская задолженность на сумму 11.000 тыс.сум.

Корректировка входящего баланса:

Влияние на отложенный налог

Этап № 3 - реклассифицировать статьи активов, обязательств и капитала в отчете о финансовом положении в соответствии с правилами МСФО (если необходимо).

Продолжение примера. В разделе «Капитал» на 01 января 2014 года находятся привилегированные акции со сроком погашения 31 декабря 2019 года на сумму 90.000 тыс.сум.

Корректировка входящего баланса:

Влияние на отложенный налог

Этап № 4- произвести оценку всех активов и обязательств в соответствии с МСФО.

Продолжение примера. В составе ОС на 01 января 2014 года находится оборудование с балансовой стоимостью 4.500 тыс.сум. в намерение руководства входила продажа данного актива в течение первого полугодия

Тема №27 Характеристика и применения МСБУ №31 «Участие в совместной деятельности»

План лекции:

1. Общая характеристика стандарта МСБУ №31 «Участие в совместной деятельности»
2. Финансовая отчетность предпринимателя

Ключевые слова и выражения: Контроль, Метод учета по долевному участию, Совместный контроль, Совместная деятельность, Пропорциональная консолидация, Значительное влияние, Предприниматель, Отдельная финансовая отчетность

1. Общая характеристика стандарта МСБУ №31 «Участие в совместной деятельности»

Настоящий Стандарт должен применяться для учета долей участия в совместной деятельности и отчетности по активам, обязательствам, доходам и расходам совместной организации в финансовой отчетности предпринимателей и инвесторов, независимо от структур или форм, в которых осуществляется совместная деятельность. Однако, он не применяется к долям участия предпринимателей в совместно контролируемых организациях, принадлежащим:

- (a) организациям с рисковым капиталом,
либо
- (b) взаимным фондам, паевым инвестиционным фондам и аналогичным структурам, включая инвестиционные страховые фонды

*[*135]которые после первоначального признания оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток, либо классифицируются как предназначенные для торговли и учитываются в соответствии с Международным стандартом [IAS 39](#) «Финансовые инструменты: признание и оценка». Такие инвестиции должны оцениваться по справедливой стоимости в соответствии с Международным стандартом [IAS 39](#), а изменения справедливой стоимости должны признаваться в отчете о прибылях и убытках за период, в котором имели место эти изменения.*

2. *Предприниматель, имеющий долю участия в совместно контролируемой организации, освобождается от выполнения требований параграфов [30](#) (пропорциональная консолидация) и [38](#) (метод учета по долевному участию), когда выполняются следующие условия:*

- (a) *имеются свидетельства того, что доля участия приобретена и удерживается исключительно с целью ее продажи до истечения двенадцати месяцев с даты приобретения, и что руководство организации ведет активный поиск покупателя;*
- (b) *применимо исключение, предусмотренное параграфом [10](#) Международного стандарта [IAS 27](#) «Консолидированная и*

отдельная финансовая отчетность», позволяющее материнской организации, имеющей инвестицию в совместно контролируемую организацию, не представлять консолидированную финансовую отчетность;

либо

(с) применимо все нижеследующее:

- (i) предпринимателем является дочерняя организация, находящаяся в полной или частичной собственности другой организации, и ее владельцы, в том числе и те, которые в других случаях не имеют права голоса, уведомлены и не возражают против того, чтобы инвестор не применял пропорциональную консолидацию или метод учета по долевого участию;
- (ii) долговые или долевого инструменты предпринимателя не обращаются на открытом рынке (на внутренней или зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);
- (iii) предприниматель не представлял и не находится в процессе представления своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или другой регулирующий орган с целью последующего выпуска какого-либо класса инструментов в обращение на открытом рынке;

и

- (iv) конечная или любая промежуточная материнская организация предпринимателя выпускает консолидированную финансовую отчетность для открытого доступа, соответствующую требованиям Международных стандартов финансовой отчетности.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

3. Следующие термины используются в настоящем Стандарте в указанных значениях:

Контроль - это возможность управления финансовой и операционной политикой организации таким образом, чтобы получать выгоды от ее деятельности.

Метод учета по долевого участию - метод бухгалтерского учета, по которому доля в совместно контролируемой организации первоначально учитывается по себестоимости, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли предпринимателя в чистых активах совместно контролируемой организации. Прибыль или убыток предпринимателя включает его долю в прибыли или убытке совместно контролируемой организации.

Инвестор в совместную деятельность является стороной по договору о совместной деятельности, которая не участвует в совместном контроле над этой деятельностью.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 3. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

Совместный контроль - это согласованное по договору распределение контроля над экономической деятельностью.

[*136] *Совместная деятельность - это договорное соглашение, по которому две или более сторон осуществляют экономическую деятельность при условии совместного контроля над ней.*

Пропорциональная консолидация - это метод учета, по которому доля предпринимателя в активах, обязательствах, доходах и расходах совместно контролируемой организации комбинируется построчно с аналогичными статьями в финансовой отчетности предпринимателя, либо показывается отдельными строками статей в его финансовой отчетности.

Отдельная финансовая отчетность - это представляемая материнской организацией, инвестором ассоциированной организации или предпринимателем в совместно контролируемой организации отчетность, учет инвестиций в которой ведется на основе прямой доли участия, а не представляемых в отчетности результатов и чистых активов объектов инвестиций.

Значительное влияние - это возможность участия в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики объекта инвестиций, но не единоличного или совместного контроля над такой политикой.

Предприниматель - это сторона по договору о совместной деятельности, осуществляющая совместный контроль над этой деятельностью.

4. Отдельной финансовой отчетностью не является ни финансовая отчетность, в которой применяется пропорциональная консолидация или метод учета по долевному участию, ни финансовая отчетность организации, не имеющей ни дочерней, ни ассоциированной организаций, ни доли участия в совместно контролируемой организации.

5. Отдельная финансовая отчетность - это финансовая отчетность, которая представляется в дополнение к консолидированной финансовой отчетности, к финансовой отчетности, в которой учет инвестиций осуществляется с использованием метода учета по долевному участию, и финансовой отчетности, в которой доли предпринимателей в совместной деятельности консолидируются на пропорциональной основе. Отдельная финансовая отчетность не обязательно должна дополнять или сопровождать такую отчетность.

6. Организации, которые, согласно параграфу [10](#) Международного стандарта [IAS 27](#), освобождаются от консолидации, а также, согласно параграфу [13\(с\)](#) Международного стандарта [IAS 28](#) «Инвестиции в ассоциированные

организации», от применения метода учета по долевному участию, или, согласно параграфу 2 настоящего Стандарта, от применения пропорциональной консолидации или метода учета по долевному участию, могут представлять только отдельную финансовую отчетность.

Формы совместной деятельности

7. Совместная деятельность может осуществляться в виде различных форм и структур. Настоящий Стандарт определяет три основных типа - совместно контролируемые операции, совместно контролируемые активы и совместно контролируемые организации - которые обобщенно называются и отвечают определению совместной деятельности. Следующие характеристики присущи всем видам совместной деятельности:

(a) две или более компании связаны договорным соглашением;

и

(b) договорное соглашение устанавливает совместный контроль.

Совместный контроль

8. Совместный контроль может устраняться, когда объект инвестиций находится в процессе юридической реорганизации или банкротства, или действует в условиях жестких долгосрочных ограничений, касающихся его возможности по переводу средств предпринимателю. Если же совместный контроль продолжается, эти события, сами по себе, не дают достаточных оснований для отказа от учета совместной деятельности в соответствии с настоящим Стандартом.

Договорное соглашение

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 5. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .

9. Наличие договорного соглашения отличает доли участия, которые подразумевают совместный контроль, от инвестиций в ассоциированные организации, при которых инвестор имеет значительное влияние (см. [IAS 28](#)). Деятельность, в основе которой нет договорного соглашения об установлении совместного контроля, не признается совместной деятельностью в целях настоящего Стандарта.

10. [*137] Свидетельством договорного соглашения могут быть, например, договор между предпринимателями или протокол переговоров между ними. В некоторых случаях соглашение включается в устав или другие учредительские документы совместной деятельности. Вне зависимости от его формы, договорное соглашение, как правило, оформляется в письменной форме и касается следующих вопросов:

(a) деятельности, продолжительности и обязательств по отчетности совместной деятельности;

(b) назначения совета директоров или равнозначного органа управления совместной деятельности и прав голоса предпринимателей;

(с) взносов предпринимателей в капитал;

и

(d) разделения между предпринимателями объема производства, дохода, расходов или результатов деятельности совместной деятельности.

[*Данный параграф был изменен Международным стандартом IFRS 3. Это изменение применяется в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. [Текст изменений](#) .]

11. Договорное соглашение устанавливает совместный контроль над совместной деятельностью. Такое требование гарантирует, что ни один из предпринимателей не имеет возможности установить единоличный контроль над этой деятельностью. Соглашение определяет те решения в областях, играющих важную роль в достижении целей совместной деятельности, которые требуют согласия всех предпринимателей, и те решения, принятие которых возможно определенным большинством предпринимателей.
12. Договорное соглашение может определять одного предпринимателя в качестве руководителя или управляющего совместной деятельностью. Руководитель не обладает контролем над совместной деятельностью, а действует в рамках финансовой и операционной политики, согласованной предпринимателями в соответствии с договорным соглашением и делегированной ему, как функционеру. Если руководитель обладает полномочиями на управление финансовой и оперативной политикой экономической деятельности, он контролирует такую деятельность, и она является его дочерней организацией, а не совместной деятельностью.

СОВМЕСТНО КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ОПЕРАЦИИ

13. Операции некоторых видов совместной деятельности предполагают использование активов и прочих ресурсов предпринимателей, а не учреждение корпорации, товарищества или другой организации, или финансовой структуры, отдельной от самих предпринимателей. Каждый предприниматель использует свои собственные основные средства и создает свои собственные запасы. Он также несет свои собственные расходы и обязательства и получает свое собственное финансирование, которое представляет собой его собственные обязательства. Совместная деятельность может осуществляться наемными работниками предпринимателя параллельно аналогичной деятельности его самого. Соглашение об учреждении совместной деятельности обычно предусматривает средства, с помощью которых выручка от продаж совместного продукта и любые понесенные совместно расходы делятся между предпринимателями.
14. Примером совместно контролируемой деятельности является случай, когда два или более предпринимателей объединяют свои операции, ресурсы и опыт для того, чтобы произвести, продать и распространить совместно произведенный конкретный продукт, например, самолет. Каждый

предприниматель осуществляет свою часть производственного процесса. Каждый предприниматель несет свои затраты и получает свою долю выручки от продажи самолета, и эта доля определяется в соответствии с договорным соглашением.

15. *В отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах каждый предприниматель признает в своих отдельных формах финансовой отчетности:*

(a) *контролируемые им активы и имеющиеся обязательства;*

и

(b) *понесенные расходы и свою долю в доходах, которую он получает в результате продаж товаров или услуг, произведенных совместной деятельностью.*

16. В силу того, что активы, обязательства, доходы и расходы уже признаны в финансовой отчетности предпринимателя, для этих статей больше не требуется корректировок или других процедур консолидации при представлении им консолидированной отчетности.

17. [*138] Для самой совместной деятельности отдельные учетные записи могут не требоваться, равно как может не составляться и финансовая отчетность. Однако, предприниматели могут составлять управленческие счета для того, чтобы оценивать результаты совместной деятельности.

СОВМЕСТНО КОНТРОЛИРУЕМЫЕ АКТИВЫ

18. Некоторые виды совместной деятельности предполагают наличие совместного контроля, а зачастую и совместного владения предпринимателями одним или несколькими активами, внесенными или приобретенными в интересах совместной деятельности и предназначенными для достижения целей совместной деятельности. Эти активы используются для получения выгод предпринимателями. Каждый предприниматель может получить долю продукции произведенную активами, и каждый предприниматель несет оговоренную часть расходов.

19. Такие виды совместной деятельности не требуют учреждения корпорации, товарищества или другой организации, или финансовой структуры, отдельной от самих предпринимателей. Каждый предприниматель контролирует долю будущих экономических выгод через свою долю в совместно контролируемом активе.

20. Многие компании в нефтегазодобывающей отрасли, а также компании, добывающие минеральное сырье, используют совместно контролируемые активы. Например, ряд нефтяных компаний может совместно контролировать и эксплуатировать нефтепровод. Каждый предприниматель использует нефтепровод для транспортировки своей продукции, а взамен несет оговоренную часть расходов по эксплуатации этого нефтепровода. Другим примером совместно контролируемого актива является случай, когда две организации совместно контролируют

имущество, причем каждой причитается часть получаемой арендной платы, и каждая несет соответствующую часть расходов.

21. *В отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах предприниматель должен признавать в своей финансовой отчетности:*

- (a) *свою долю совместно контролируемых активов, классифицированных в соответствии с характером этих активов;*
- (b) *любые принятые им обязательства;*
- (c) *свою долю любых обязательств наряду с другими предпринимателями в отношении совместной деятельности;*
- (d) *любой доход от продажи или использования своей доли продукции, произведенной в результате совместной деятельности, вместе со своей долей любых расходов, понесенных в связи с совместной деятельностью;*

и

- (e) *любые расходы, которые он понес в отношении своей доли участия в совместной деятельности.*

22. В отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах, каждый предприниматель включает в свои учетные записи и признает в своей финансовой отчетности:

- (a) свою долю совместно контролируемых активов, классифицируемых в соответствии с характером активов, а не как инвестиции. Например, доля совместно контролируемого нефтепровода классифицируется как основные средства.
- (b) любые обязательства, которые он принял, например, в отношении финансирования своей доли активов.
- (c) свою долю любых обязательств, принятых наряду с другими предпринимателями в отношении совместной деятельности.
- (d) любой доход от продажи или использования своей доли продукции, произведенной в результате совместной деятельности, вместе со своей долей любых расходов, понесенных в связи с совместной деятельностью.
- (e) любые расходы, которые он понес в отношении своей доли участия в совместной деятельности, например, в связи с финансированием доли предпринимателя в активах, и продажей своей доли произведенной продукции.

[*139] В силу того, что активы, обязательства, доходы и расходы признаны в финансовой отчетности предпринимателя, для этих статей больше не требуется корректировок или других процедур консолидации при представлении предпринимателем консолидированной финансовой отчетности.

23. Порядок учета совместно контролируемых активов отражает содержание и

экономическую справедливость и, как правило, юридическую форму совместной деятельности. Отдельные учетные записи для самой совместной деятельности могут ограничиваться расходами, понесенными предпринимателями совместно, и, в конце концов, распределенными между ними в соответствии с согласованными долями участия. Финансовая отчетность совместной деятельности может и не составляться, хотя предприниматели могут подготавливать управленческие счета, позволяющие им оценивать эффективность совместной деятельности.

СОВМЕСТНО КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ

24. Совместно контролируемая организация - это совместная деятельность, которая предполагает учреждение корпорации, товарищества или другой организации, в которой каждый предприниматель имеет свою долю участия. Такая организация работает точно также как и другие организации, за исключением того, что договорное соглашение между предпринимателями устанавливает совместный контроль над ее экономической деятельностью.
25. Совместно контролируемая организация контролирует активы совместной деятельности, принимает обязательства, несет расходы и получает прибыль. Она может от своего имени заключать договоры и получать финансирование в интересах совместной деятельности. Каждый предприниматель имеет право на часть прибылей совместно контролируемой организации, хотя некоторые совместно контролируемые организации предусматривают разделение продукции, полученной в результате совместной деятельности.
26. Типичным примером совместно контролируемой организации является случай, когда две организации объединяют свою деятельность в конкретной области путем передачи соответствующих активов и обязательств в совместно контролируемую организацию. Другим примером является ситуация, когда организация начинает дело в другой стране в сотрудничестве с правительством или другим агентством этой страны, путем учреждения отдельной компании, находящейся под совместным контролем данной организации, правительства или агентства.
27. Многие совместно контролируемые организации по своей сути аналогичны тем совместным организациям, которые называются совместно контролируемыми операциями, или совместно контролируемыми активами. Например, предприниматели могут переводить совместно контролируемый актив, такой как нефтепровод, в совместно контролируемую организацию, руководствуясь налоговыми или другими причинами. Аналогичным образом, предприниматели могут вносить в совместно контролируемую организацию активы, которые будут эксплуатироваться совместно. Некоторые совместно контролируемые операции также предполагают учреждение совместно контролируемой организации для осуществления конкретных аспектов деятельности,

например, разработки, реализации, распространения или послепродажного обслуживания продукта.

28. Совместно контролируемая организация ведет свои собственные бухгалтерские книги, составляет и представляет финансовую отчетность точно так же, как и другие организации, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.
29. Каждый предприниматель обычно вкладывает в совместно контролируемую компанию денежные средства или другие ресурсы. Эти вклады заносятся в учетные записи предпринимателя и признаются в его финансовой отчетности в качестве инвестиции в совместно контролируемую организацию.

2. Финансовая отчетность предпринимателя

Пропорциональная консолидация

30. *Предприниматель должен признавать свою долю участия в совместно контролируемой организации, используя метод пропорциональной консолидации или альтернативный метод, описанные в параграфе 38. При использовании метода пропорциональной консолидации, должен применяться один из двух представленных ниже форматов отчетности.*
31. Предприниматель, выступающий в роли инвестора, признает свою долю участия в совместно контролируемой организации, используя один из двух форматов отчетности для пропорциональной консолидации, вне зависимости от того, имеет ли он при этом инвестиции в дочерние организации, или представляет свою финансовую отчетность как консолидированную финансовую отчетность.
32. [*140] Важно, чтобы, признавая долю своего участия в совместно контролируемой компании, предприниматель отражал сущность и экономическую справедливость имеющегося соглашения, а не конкретную структуру или форму совместной деятельности. В совместно контролируемой организации предприниматель контролирует свою долю будущих экономических выгод посредством доли участия в активах и обязательствах этой организации. Эта сущность и экономическая справедливость отражаются в консолидированной финансовой отчетности предпринимателя, когда он признает свою долю участия в активах, обязательствах, доходе и расходах совместно контролируемой организации, используя один из двух форматов отчетности для пропорциональной консолидации, описанных в параграфе 34.
33. Применение пропорциональной консолидации означает, что баланс предпринимателя включает его долю активов, которые он контролирует совместно, и долю обязательств, за которые он совместно несет ответственность. Отчет о прибылях и убытках предпринимателя включает его долю дохода и расходов совместно контролируемой организации. Многие процедуры, подходящие для применения пропорциональной

консолидации, аналогичны процедурам консолидации инвестиций в дочерние организации, установленные Международным стандартом [IAS 27](#).

34. Для осуществления пропорциональной консолидации могут использоваться различные форматы отчетности. Предприниматель может объединять свою долю каждого из активов, обязательств, дохода или расходов совместно контролируемой организации посточно с аналогичными статьями в своей финансовой отчетности. Например, он может объединить свою долю запасов совместно контролируемой организации со своими запасами и свою долю основных средств совместно контролируемой организации со своими основными средствами. В другом случае, предприниматель может включить в свою финансовую отчетность отдельные статьи, касающиеся его доли активов, обязательств, дохода и расходов совместно контролируемой организации. Например, он может показать свою долю в краткосрочном активе совместно контролируемой организации отдельно в составе своих краткосрочных активов; он может показать свою долю основных средств совместно контролируемой организации отдельно в составе своих основных средств. Оба эти формата отчетности обеспечивают представление одинаковых сумм прибыли или убытка и каждого из основных классов активов, обязательств, доходов и расходов; оба формата приемлемы для целей настоящего Стандарта.
35. Какой бы формат ни использовался для осуществления пропорциональной консолидации, нецелесообразно проводить зачет любых активов или обязательств путем вычета других обязательств или активов, или любых доходов или расходов путем вычета других расходов или доходов, если только не существует юридического права зачета, а зачет представляет собой ожидание реализации актива или погашения обязательства.
36. *Предприниматель должен прекратить использование пропорциональной консолидации с даты утраты совместного контроля над совместно контролируемой организацией.*
37. Предприниматель прекращает использование пропорциональной консолидации с даты утраты совместного контроля над совместно контролируемой организацией. Это может происходить, например, когда предприниматель продает свою долю участия, или когда на совместно контролируемую организацию налагаются такие внешние ограничительные санкции, которые препятствуют дальнейшему совместному контролю предпринимателя.

Метод учета по долевого участию

38. *В качестве альтернативы пропорциональной консолидации, описанной в параграфе [30](#), предприниматель должен признавать свою долю в совместно контролируемой организации, используя метод учета по долевого участию.*

39. Предприниматель признает свою долю участия в совместно контролируемой организации, используя метод учета по долевному участию, невзирая на то, что наряду с ней у него имеются инвестиции в дочерние организации или что он представляет свою финансовую отчетность как консолидированную финансовую отчетность.
40. Некоторые предприниматели признают свои доли участия в совместно контролируемых организациях, используя метод учета по долевному участию, согласно Международному стандарту [IAS 28](#). Использование метода учета по долевному участию поддерживается теми, кто утверждает, что нельзя объединять контролируемые статьи с совместно контролируемыми статьями, и теми, кто уверен, что в совместно контролируемой организации предприниматели обладают значительным влиянием, а не совместным контролем. Настоящим Стандартом не рекомендуется использование метода учета по долевному участию, потому что пропорциональная консолидация лучше отражает сущность и экономическую справедливость участия предпринимателя в совместно контролируемой организации, то есть, контроль над долей предпринимателя в будущих экономических выгодах. Тем не менее, настоящий Стандарт допускает использование метода учета по долевному участию в качестве разрешенного альтернативного порядка учета при признании долей участия в совместно контролируемых организациях.
41. *Предприниматель должен прекратить использование метода учета по долевному участию с даты утраты совместного контроля или значительного влияния в совместно контролируемой организации.*

Материалы практических занятий
СБОРНИК ЗАДАЧ ПО ПРЕДМЕТУ «Основы международного учёта»

Тема: Классификация средств предприятия

Задача №1

Предприятие имеет следующие хозяйственные средства.

Следует:

1. Классифицировать средства по функциональным признакам в производстве.
2. Классифицировать средства по характерам и срокам участия в процессе производства.
3. Классифицировать средства по отражению в балансе предприятия.

1-Таблица

№	Хозяйственные средства	Сумма
1.	Здания	800 000
2.	Транспортные средства	450 000
3.	Валютные средства	47 000
4.	Инвентарь и хозяйственные средства	43 800
5.	Убытки	3 000
6.	Долгосрочные облигации	56 000
7.	Капитальные вложения	270 000
8.	Наличные деньги в кассе	700
9.	Арендные обязательства	135 000
10.	Организационные расходы	45 000
11.	Краткосрочные акции	66 000
12.	Денежные средства в пути	345 000
13.	Цена фирмы (гудвил)	342 000
14.	Топлива	51 000
15.	Дебиторские задолженности	80 900
16.	Расчеты с подотчетными лицами	3 200
17.	Денежные документы	570
18.	Строительные материалы	765 000
19.	Готовая продукция	834 987
20.	Кассовый аппарат	156 000
21.	Средства в краткосрочной аренде	45 300
22.	Расчеты с покупателями	756 675
23.	Долгосрочно арендуемые средства	98 587
24.	Машины и оборудование	345 632
25.	Незавершенное производство	243 870
26.	Бракованная продукция	7 600
27.	Расходы вспомогательного производства	67 511
28.	Сырье и материалы	54 367
29.	Холодильник	265 780
30.	Расчеты с бюджетом (по налогам)	38 956

При классификации средств предприятия по функциональным признакам в производстве использовать следующую таблицу:

Средства предприятия в сфере производства.		Средства в сфере обращения.	Отвлеченные средства.
Средства труда.	Предметы труда.		
1	2	3	4

При классификации средств предприятия по характерам и срокам участия в процессе производства использовать следующую таблицу:

Основные средства		Оборотные средства		Отвлеченные средства
Производственные основные средства	Непроизводственные основные средства.	Нормируемые оборотные средства	Ненормируемые оборотные средства	
1	2	3	4	5

При классификации средств предприятия по отражению в балансе предприятия использовать следующую таблицу:

Долгосрочные активы	Текущие активы
1	2

Задача №2

Используя следующие данные классифицировать средства предприятия по их источникам образования и назначению.

№	Источники образования средств предприятия.	Сумма.
1.	Уставный капитал	2 580 000
2.	Долгосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам.	687 000
3.	Целевые поступления	1 200 000
4.	Отсроченные доходы	650 000
5.	Задолженность учредителям	856 000
6.	Нераспределенная прибыль	2 780 000
7.	Задолженность по оплате труда.	1 480 000
8.	Выкупленные собственные акции.	950 000
9.	Резервный капитал	3 200 000
10.	Долгосрочные банковские кредиты.	1 100 000
11.	Текущая задолженность поставщикам и подрядчикам.	450 000
12.	Добавленный капитал.	978 000
13.	Резервы предстоящих расходов и платежей.	2 150 000
14.	Краткосрочные банковские кредиты.	560 000
15.	Задолженность по страхованию.	2 150 000
16.	Задолженность по платежам в бюджет.	450 000
17.	Прочие кредиторские задолженности.	286 000

При решении задачи использовать следующую таблицу.

6-Таблица

Источники собственных средств	Обязательства
1	2

Задача №3

Используя следующие данные классифицировать средства предприятия по их видам и размещению.

№	Хозяйственные средства	Сумма
1.	Транспортные средства	5 874 000
2.	Сырье и материалы	2 780 000

3.	Готовая продукция	3 980 000
4.	Расходы будущих периодов	550 000
5.	Машины и оборудования	5 780 000
6.	Ценные бумаги	900 000
7.	Нематериальные активы	350 000
8.	Мебель и офисные принадлежности	768 000
9.	Незавершенное производство	2 130 000
10.	Задолженность покупателей и заказчиков.	1 120 000
11.	Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал	951 000
12.	Денежные средства в кассе	15 000
13.	Денежные средства в иностранной валюте	672 000
14.	Топлива	35 000
15.	Передаточные устройства	4 200 000
16.	Денежные средства на расчетном счете.	6 782 000
17.	Строительные материалы.	342 000
18.	Инвентарь и хозяйственные принадлежности.	65 000
19.	Прочие дебиторские задолженности	389 000
20.	Здания	2 273 000

При решении задачи использовать следующую таблицу.

Средства производства		Средства в сфере обращения
Средства труда	Предметы труда	
1	2	3

Тема: Бухгалтерский баланс

Задача № 1.

Предприятие имеет следующие средства производства и их источники образования на первое число месяца. На основании этих данных составить баланс предприятия.

9-Таблица

№	Хозяйственные средства	Сумма
1.	Здания цеха	400 000
2.	Транспортные средства	100 000
3.	Готовая продукция	150 000
4.	Машины и оборудования	250 000
5.	Инвентарь и хозяйственные принадлежности	35 000
6.	Сырье и материалы.	100 000
7.	Топлива.	15 000
8.	Нераспределенная прибыль	270 000
9.	Здания	90 000
10.	Незавершенное производство	30 000
11.	Мебель и офисные принадлежности	250 000
12.	Расчеты с подотчетными лицами	15 000
13.	Дебиторская задолженность	165 000
14.	Денежные средства в кассе	12 000
15.	Денежные средства на расчетном счете	380 000
16.	Уставный капитал	642 000
17.	Резерв предстоящих расходов и платежей	140 000
18.	Краткосрочные кредиты банка	180 000
19.	Задолженность по оплате труда	70 000

20.	Прочие кредиторские задолженности	20 000
21.	Резервный капитал	350 000
22.	Строительные материалы	40 000
23.	Задолженность по платежам в бюджет.	100 000
24.	Запасные части.	20 000
25.	Долгосрочные кредиты банка	200 000
26.	Задолженность поставщикам и подрядчикам.	80 000
	Итого	4 104 000

Задача №2.

Изменения баланса под влиянием хозяйственных операций.

Следует определить виды изменения баланса на основании следующих операций.

№	Хозяйственные операции	Сумма	Виды изменения баланса
1	Получены деньги с расчетного счета в кассу	1 200 000	
2	Получены краткосрочные кредиты банка	600 000	
3	Оприходованы на склад сырье и материалы от поставщиков	850 000	
4	Отпущено со склада, но основное производства материалы.	378 000	
5	Отгружена готовая продукция покупателям	980 000	
6	Перечислены с расчетного счета деньги поставщикам за сырье и материалы.	850 000	
7.	Приняты на склад готовая продукция с основного производства.	560 000	
8.	Начислена заработная плата рабочим основного производства.	2 550 000	
9.	Полученные краткосрочные кредиты возвращены в банк.	600 000	
10	Создан резервный капитал за счет нераспределенной прибыли предприятия.	2 570 000	
11	Удержан подоходный налог из начисленной суммы заработной платы.	327 000	
12.	Перечислен в бюджет подоходный налог	327 000	

Задача 3. Исходные данные.

Состав и источники хозяйственных средств фабрики на 1 октября 201 г.

№	Наименование хозяйственных средств и их источников	примечание	Сумма, тыс. сум.
1	Уставный капитал		7800,0
2	Наличные деньги в кассе		1,0
3	Расчеты с покупателями		17,0
4	Дебиторская задолженность		3,0
5	Вспомогательные материалы		502,0
6	Топлива		175,0
7	Задолженность по социальному страхованию		8,5
8	Задолженность работникам по оплате труда.		34,0
9	Незавершенное производство		202,0
10	Основные средства		6000,0
11	Основные материалы		1300,0

12	Нераспределенная прибыль		120,0
13	Деньги на расчетном счете в банке		40,0
14	Задолженность поставщикам за материалы		132,0
15	Краткосрочные кредиты банка		100,0
16	Готовая продукция		110,5
17	Долгосрочные кредиты банка		150,0
18	Товары		700,0
19	Полуфабрикаты		95,0
20	Задолженность бюджета по налогам		16,0
21	Добавочный капитал		80,0
22	Резервный капитал		615,0
23	Резерв предстоящих расходов и платежей		40,0
24	Задолженность учредителям по дивидендам		30,0
25	Прочие кредиторские задолженности		20,0

Составить баланс обувной фабрики на 1 октября 201_г по следующей форме.

Баланс обувной фабрики на 1 октября 201_г тыс.сум.

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
I. Долгосрочные активы		I. Источники собственных средств	
Итого по разделу I.		Итого по разделу I,	
II. Текущие активы		II. Обязательство	
Итого по разделу II.		Итого по разделу II.	
Баланс		Баланс	

Задача 4.

Необходимо составить баланс предприятия по каждой хозяйственной операции.

1. Предприятие было зарегистрировано 15.04.200_г. Учредители 4 физических лица. Размер уставного капитала внесен учредителями в сумме 150.000 тыс.сум. на расчетный счет в банке 21.04.200_г.

Баланс на 1.05.201_г. тыс.сум.

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Баланс		Баланс	

2. 10 мая 201_г. предприятие получило кредит банка на сумму 900.000 тыс.сум.

Баланс на 1.06.201_г. тыс.сум.

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Баланс		Баланс	

3. Приобретены 20.06.201_г основные средства на сумму 530.000 тыс сум.

Баланс на 1.07.201_г. тыс.сум.

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Баланс		Баланс	

4. Поступили материалы от поставщиков 25.07.201 г. На сумму 250.000 тыс. сум.

Баланс на 1.08.200 г. тыс. сум.

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Баланс		Баланс	

5. Оплачены суммы поставщиков 2.08.201 г. – 250.000 тыс. сум.

Баланс на 1.09.200 г. тыс. сум.

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Баланс		Баланс	

Задача 5. Имеются следующие данные предприятия тыс. сум.

- деньги на расчетном счете - 180.000
- производственные запасы - 120.000
- дебиторская задолженность - 130.000
- основные средства - 170.000
- обязательства кредиторам - 190.000
- уставный капитал - 410.000

Составить баланс акционерного общества на 1 января 201 г.

Задача 6. На основании нижеприведенных данных составьте бухгалтерский баланс ОАО «Омега». Исходные данные.

Состав имущества и источники его образования ОАО «Омега»

№	Наименования активов и источников образования	Сумма, тыс сум
1	Незавершенное производство	1200,0
2	Задолженность работникам по оплате труда	875,0
3	Денежные средства в кассе	2,0
4	Готовая продукция на складе	430,0
5	Основные материалы	3540,0
6.	Задолженность бюджету по налогам	440,0
7	Расчеты с подотчетными лицами	5,0
8	Денежные средства на валютном счете	52,0
9	Токарные станки в цехах	1200,0
10	Резервный капитал	1700,0
11	Товары на складе	2600,0
12	Компьютеры	120,0
13	Трубопровод	860,0
14	Задолженность органам соцстрахования	875,0
15	Сырьё	450,0
16	Целевые поступления	1230,0
17	Транспортные средства	450,0
18	Добавленный капитал	1300,0
19	Инструменты со сроком использования более года	137,0
20	Ограждения завода	245,0
21	Долгосрочные займы	6800,0
22	Запасные части	865,0
23	Краткосрочные кредиты банка	5400,0
24	Здания цеха	2500,0

25	Нераспределенная прибыль	870,0
26	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	2130,0
27	Здания заводоуправления	4200,0
28	Полуфабрикаты	479,0
29	Дебиторская задолженность	975,0
30	Товарные знаки	136,0
31	Денежные средства на расчетном счете	1680,0
32	Резерв предстоящих расходов и платежей	750,0
33	Задолженность по полученным краткосрочным займам	630,0
34	Задолженность разным кредиторам	596,0
35	Машины и оборудования	1470,0

Задача 7. Хозяйственные средства и источники их образования ООО «Нихол» представлены в ниже таблице.

Хозяйственные средства ООО «Нихол» 01.01.201 г.

Хозяйственные средства	Сумма, тыс. сум.
Материалы	60.000
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	10.000
Расчетный счет	250.000
Касса	5.000
Расчеты с персоналом по оплате труда	20.000
Готовая продукция	10.000
Уставный капитал	700.000
Расчеты с подотчетными лицами	2.000
Прибыль	17.000
Основные средства	480.000
Износ основных средств	60.000

Составить бухгалтерский баланс фирмы на 1 января 201 г. На основе приведенных выше в таблице данных.

Задача 8. Приведены хозяйственные операции, которые отражены в таблице.

Журнал регистрации хозяйственных операций за январь 201 г.

№	Содержания операций	Изменения в балансе				Тип изменений баланса	Сумма, тыс. сум.
		Актив		Пассив			
		Увеличение	Уменьшение	Увеличение	Уменьшение		
1.	Оприходованы на склад материалы от поставщиков						13000
2.	Перечислено в оплату счетов поставщиков						20000
3	Отпущено на основное производства материалы						16500
4	Начислена заработная плата рабочим основного производства						30000
5	Возвращены на склад неиспользованные материалы с производства						1200

6	Куплены материалы за счет подотчетных сумм						1300
7.	Удержан из заработной платы остаток подотчетных сумм.						700
8	Получено с расчетного счета в кассу						51300
9.	Выданы из кассы: -заработная плата -командировочные расходы						49300 1800
10	Сдана на расчетный счет излишне получена сумма командировочных						200
11	Сдана на склад из основного производства готовая продукция						15000

1. Определите статьи баланса, изменяющиеся в ходе осуществления хозяйственных операций, и установите тип изменения баланса.

2. На основе приведенных операций составьте бухгалтерский баланс на 1 февраля 200_г.

Задача 11. Составьте бухгалтерский баланс на 1 апреля 201_г. На основе нижеприведенных данных.

Хозяйственные средства на 01.04.201 г.

Хозяйственные средства	Сумма, тыс. сум.
Задолженность перед бюджетом	12
Расчетный счет	800
Задолженность перед учредителями по дивидендам	10
Материалы	244
Уставный капитал	1340
Расчеты по предоставленным займам	22
Касса	10
Нераспределенная прибыль	90
Основные средства	420

Задача 12. Приведены хозяйственные операции, которые отражены в таблице ниже.

№	Содержание операций	Тип изменения баланса	Сумма, тыс. сум.	Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата рабочим основного производства		180000		
2.	Произведены удержания из заработной платы: - подоходный налог - 3,5 % в Пенсионный фонд		23400 5000		
3.	За счет нераспределенной прибыли начислены дивиденды учредителям		20000		
4.	Из начисленных дивидендов удержан налог на доход в бюджет		1200		
5	Получены деньги в кассу для выдачи		250000		
6.	Выданы из кассы: - заработная плата - дивиденды учредителям -ссуды работникам		180000 20000 50000		
7.	Оприходованы на склад топлива от		200000		

	поставщиков				
8.	Перечислены с расчетного счета: - поставщикам - платежи в бюджет		200000 24600		
9	Отпущено со склада топлива на основное производства		10000		
10	В погашения ранее полученной ссуды внесены деньги в кассу.		3000		

1. Составьте и внесите в журнал регистрации хозяйственных операций бухгалтерские проводки.
2. По результатам решения составьте бухгалтерский баланс на 1 мая 201 г.

Тема: Система счетов и двойная запись

Задача 1.

Определение активных, пассивных, контр активных, контр пассивных, транзитных и за балансовых счетов бухгалтерского учета.

Следует определить какие из следующих синтетических счетов относятся к активным, пассивным, контр активным, контр пассивным, транзитных и за балансовым счетам.

1. Основные средства
2. Износ основных средств
3. Нематериальные активы
4. Износ нематериальных активов.
5. Сырье и материалы
6. Готовая продукция на складе.
7. Авансы, выданные на служебные командировки.
8. Проценты к получению.
9. Счета к получению по претензиям.
10. Резерв по сомнительным долгам.
11. Денежные средства в национальной валюте.
12. Чековые книжки.
13. Счета к оплате поставщикам и подрядчикам
14. Задолженность по платежам в бюджет.
15. Платежи по страхованию.
16. Дивиденды к оплате.
17. Расчеты с персоналом по оплате труда
18. Краткосрочные банковские кредиты.
19. Простые акции.
20. Резервный капитал.
21. Выкупленные собственные акции – простые
22. Выкупленные собственные акции – привилегированные.
23. Резервы предстоящих расходов и платежей.
24. Накопленная прибыль.
25. Доходы от реализации продукции.
26. Прибыль от выбытия прочих активов.
27. Административные расходы.
28. Чрезвычайные прибыли.
29. Материалы, принятые в переработку.
30. Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации.

При решении задачи использовать следующую таблицу.

Активные	Пассивные	Контр	Контр	Транзитные	За
----------	-----------	-------	-------	------------	----

счета(поряд.№)	счета(поряд.№)	актив.сч. (поряд.№)	пассив.сч. (поряд.№)	счета (поряд.№)	балансовые сч.(поряд.№)
1	2	3	4	5	6

Задача 2. Отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.
Хозяйственные операции

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс.сум.	Дебет	Кредит
1	Получены от поставщиков оборудования	1500000		
2	Отражается сумма НДС согласно счет-фактуры поставщика	270000		
3	Перечислены деньги поставщикам за оборудования	1770000		
4	Получены деньги с расчетного счета в кассу для заработной платы	169000		
5	Отпущено строительные материалы на строительство цеха	750000		
6	Начислена амортизация здания административного корпуса	15200		
7	Выдана заработная плата рабочим основного производства	112500		
8	Депонирована неполученная сумма заработной платы	56500		
9	Выданы деньги в подотчет Никитиной Е. на приобретение канцтоваров	1500		
10	Оприходованы на склад канцтовары	1500		

Задача 3. Отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.
Хозяйственные операции

№	Содержание хозяйственной операции	Сумм, в сум.	Д-т	К-т
1	По акту вязальные станки приняты на баланс предприятия	270000		
2	Начислена амортизация здания фирменного магазина	15800		
3	Выданы из кассы деньги на командировочные расходы	250000		
4	Начислена премия рабочим вспомогательного производства	650000		
5	Получены на склад полуфабрикаты от поставщиков	150000		
6	Со склада на основное производства отпущены запасные части	230000		
7	Готовая продукция оприходованы с основного производства на склад	1500000		
8	На расчетный счет поступил краткосрочные кредиты банка	1000000		
9	Учредители внесли в уставный капитал предприятия - здания склада готовой продукции -сырье и материалы	1.250.000 750.000		

	-деньги на расчетный счет	350000		
10	Отражена сумма Уставного капитала предприятия	2.350.000		

Задача 4. Отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Хозяйственные операции

№	Содержание хозяйственной операции	Сумм, в сум.	Д-т	К-т
1	Получены от поставщиков материалы для хознужд. предприятия	12300		
2	Оприходована на склад готовая продукция по фактической производственной себестоимости	937500		
3	Отражены материальные затраты на упаковку готовой продукции	95750		
4	Начислена заработная плата работникам основного производства	123700		
5	Начислен соц.страх (24%) от заработной платы работников основного производства: - в Пенсионный фонд 23,5% - в Фонд занятости 0,3% - в Совет Федерации Профсоюзов 0,2%	? ? ?		
6	Получены от поставщиков топлива на склад	75870		
7	Выдана заработная плата работникам бухгалтерии	27520		
8	Неполученная сумма заработной платы депонирована	17500		
9	Депонированная заработная плата возвращена в банк	17500		
10	Отпущены в основное производства материалы	98713		
11	Перечислены с расчетного счета деньги поставщикам	100000		
12	Поступили деньги на расчетный счет за отгруженную продукцию покупателям	386700		
13	Перечислен налог на доход в бюджет	15470		
14	Начислен износ автомашине руководителя предприятия	22750		

Задача 5. Отрадите содержание хозяйственных операций в учете организации согласно следующим корреспонденциям счетов учета.

Хозяйственные операции

№	Дебет	Кредит	Сумма	Содержания хозяйственных операций
1	5110	6810	1200000	
2	5010	5110	17500	
3	2010	6710	758900	
4	9420	0200	12500	
5	2310	1050	18930	
6	4220	5010	150000	
7	2810	2010	126900	
8	5110	7810	6000000	
9	6710	5010	158900	
10	6710	6720	17800	
11	4230	5010	15000	
12	5110	5010	17410	

13	0820	1010	13000	
14	0820	6010	190000	
15	0100	0820	203000	
16	9420	6710	258000	

Задача 6. Отрадите содержание хозяйственных операций в учете организации согласно следующим корреспонденциям счетов учета.

Хозяйственные операции

№	Дебет	Кредит	Сумма	Содержания хозяйственных операций
1	9410	1010	15000	
2	2310	8910	29000	
3	6710	5010	111230	
4	6810	5110	750000	
5	6010	5110	36900	
6	5010	4220	15000	
7	2010	0230	17800	
8	6710	4730	96300	
9	5010	4730	13200	
10	2010	6520	17800	
11	6710	6410	17896	
12	5110	4010	159630	
13	2310	1050	15740	
14	7810	5110	5690000	
15	1020	6010	923000	
16	2510	6710	980000	

Тема: Учет основных средств

Задача 1.

Дать бухгалтерские проводки следующим хозяйственным операциям:

1. Предприятия получила основные средства от поставщиков на сумму 2500000 сумм.

2. Вследствие инвентаризации выявлена недостача вычислительной техники:

первоначальная стоимость - 152000 сумм
сумма износа - 75000 сумм
остаточная стоимость - 78000 сумм

3. Предприятия получила безвозмездно автомашину "Волга" бывший в эксплуатации:

первоначальная стоимость - 3500000 сумм
сумма износа - 1500000 сумм
остаточная стоимость - 2000000 сумм

4. Вследствие инвентаризации выявлены излишки двух станков:

первоначальная стоимость - 1550000 сумм
сумма износа - 550000 сумм
остаточная стоимость - 1000000 сумм

Задача 2

Дать бухгалтерские проводки следующим хозяйственным операциям. Определить конечный финансовый результат от выбытия основных средств:

1) Списывается по ветхости объект:

а) первоначальная стоимость - 500000 сумм
б) износ на день списания - 500000 сумм
в) по сносу объекта начислена заработная плата - 55000 сумм
г) от суммы заработной платы начислено в фонд

- соц. страхования - 23000 сумм
- д) от разборки списанного объекта оприходованы материалы - 62000 сумм
- е) финансовый результат от списания объекта - ?
- 2) Реализован объект основных средств:
- а) первоначальная стоимость - 750000 сумм
- б) начисленный износ - 250000 сумм
- в) реализован по договорной цене - 800000 сумм
- г) сумма НДС 20% - 160000 сумм
- д) финансовый результат от реализации объекта - ?

Задача 3.

Учет износа основных средств.

1. Дана информация о начисленных суммах износа основных средств предприятия на последний месяц отчетного периода. На основании следующих данных подсчитать сумму износа на следующий месяц.

№	Виды основных средств	Сумма	
		первоначальная	износа
1.	Здания экспериментального цеха	4 767 000	3 958 677
2.	Каменная стена	54 000	46 850
3.	Здания администрации	800 000	663 235
4.	Здания вспомогательного производства	2 150 000	1 840 000
5.	Склад готовой продукции	2 261 000	1 875 000
6.	Склад сырья	2 680 000	2 120 154
7.	Линии электропередачи	734 000	540 600
8.	Пресс автомат	394 000	295 320
9.	Универсальные машины	2 678 000	2 100 400
10.	Грузовые автомашины	320 000	267 850
11.	Офисная мебель	310 000	180 000
12.	Компьютеры	890 000	324 080
13.	Специальные инструменты	250 000	178 230
14.	Легковая автомашина	2 278 000	1 890 000
15.	Трубопроводы	780 000	378 092
	Итого	2 1 346 000	16 658 488

2. Для начисления сумму износа использовать следующие нормы амортизации*

№	Группы основных средств	Норма амортизации %
1.	Легковые автомобили, такси, автотракторная техника для использования на дорогах, специальные инструменты, инвентарь и принадлежности. Компьютеры, периферийные устройства и оборудования по обработке данных.	20
2.	Грузовые автомобили, автобусы, специальные автомобили и автоприцепы. Машины и оборудование для всех отраслей промышленности, литейного производства, кузнечно-прессовое оборудование, строительное оборудование, сельскохозяйственные машины и оборудование. Мебель для офисов.	15
3.	Железнодорожные, морские, речные и воздушные транспортные	8

	средства. Силовые машины и оборудование: теплотехническое оборудование, турбинное оборудование, электродвигатели и дизель-генераторы. Устройства электропередачи и связи. Трубопроводы.	
4.	Здания, сооружения и строения.	5
5.	Амортизируемые активы, не включенные в другие группы.	10

3. При начислении амортизации использовать следующую таблицу.

Наименование объекта	Норма амортизации.		Первонач. стоимость	Сумма амортизации объектов				Месячная сум.аморт.
	годовая	месячная		годов.	месяч.	поступ.	выбыв.	
Административные здания и сооружения								
Производственные здания и сооружения								

*Выписка из Налогового Кодекса Республики Узбекистан (статья 23) норма амортизационных отчислений.

Задача 4. Дать бухгалтерские проводки к следующим хозяйственным операциям предприятия «Заря» и определить неизвестные суммы.

№	Хозяйственные операции	Сумма	Дебет	Кредит
1.	Предприятие получило безвозмездно легковую автомашину "Волга" бывший в эксплуатации: а) первоначальная стоимость б) сумма износа в) остаточная стоимость	3.250.000 1.250.000 2.000.000		
2.	Вследствие инвентаризации выявлена недодача одной раскройной машины: а) первоначальная стоимость б) сумма износа в) остаточная стоимость	800.000 675.000 125.000		
3.	Начислена амортизация по производственному методу автомашине "Волга". Срок службы 5 лет. Предполагаемый пробег к остаточной стоимости 320.000 км. Ликвидационная стоимость 70.000 сумм .1 год фактический пробег составил – 58.000 км.	?		
4.	2/5 суммы недодачи раскройной машины удержаны из заработной платы материально ответственного лица.	?		
5.	Остальные 2/5 суммы недодачи раскройной машины удержаны из заработной платы и 1/5 часть внесена материально ответственным лицом в кассу предприятия наличными	? ?		
6	Через 6 месяцев предприятие решило продать автомашину "Волга" по договорной цене. Пробег за этот период составил 43.000 км: а) первоначальная стоимость	? 3.250.000		

	б) сумма износа	?		
	в) договорная стоимость продажи	.700.000		
7.	Определить финансовый результат от продажи легковой автомашины "Волга"	?		
8	Получена пряжа от поставщиков	791.600		
9	С расчётного счета сняты деньги платёжным требованием поставщика за получения топлива и запасных частей	275.000		

Задача 5. Учет износа (амортизации) основных средств. Применив метод равномерного начисления амортизации, рассчитайте сумму износа вязальной машине. Первоначальная стоимость объекта - 2.500.000 сумм. Ликвидационная стоимость – 250.000 сумм. Срок службы 5 лет.

Задача 6 Предприятие «Заря» списывает с баланса станок. Первоначальная стоимость объекта - 100.000 сумм, сумма износа на день списания - 100.000 сумм, по сносу объекта начислена заработная плата рабочим - 24.000 сумм, от суммы заработной платы отчислена на социальное страхование – 1200 сумм, от демонтажа объекта оприходован на склад лом - 17.800 сумм. Следует определить финансовый результат от списания объекта.

Задача 7. Дать бухгалтерские проводки к следующим хозяйственным операциям предприятия «Нихол» и определить неизвестные суммы.

№	Хозяйственные операции	Сумма	Дебет	Кредит
1.	Предприятия получила безвозмездно автомашину "Нексия» бывших в эксплуатации: а) первоначальная стоимость б) сумма износа в) остаточная стоимость	8.250.000 5.250.000 3.000.000		
2.	Вследствие инвентаризации выявлена недодача одного компьютера: а) первоначальная стоимость б) сумма износа в) остаточная стоимость	750.000 575.000 175.000		
3.	Начислена амортизация по производственному методу автомашине "Нексия". Срок службы 5 лет. Предполагаемый пробег к остаточной стоимости 320.000 км. Ликвидационная стоимость 150.000 сумм .1 год фактический пробег составил – 58.000 км.	?		
4.	2/5 часть суммы недодачи компьютера удержаны из заработной платы материально ответственного лица.	?		
5.	Остальные 2/5 суммы недодачи компьютера удержаны из заработной платы и 1/5 часть внесена материально ответственным лицом в кассу предприятия наличными	? ?		
6	Через 8 месяцев предприятие решило продать автомашину "Нексия" по договорной цене. Пробег за этот период составил 53.000 км: а) первоначальная стоимость	? 8.250.000		

	б) сумма износа	?		
	в) договорная стоимость продажи	5.700.000		
7.	Определить финансовый результат от продажи автомашины "Нексия"	?		
8	Получена пряжа от поставщиков	1791.600		
9	С расчётного счета сняты деньги платёжным требованием поставщика за получения топлива и запасных частей	1275.000		

Задача 8. Учет износа (амортизации) основных средств. Применив метод начисления износа по выработке продукции, рассчитайте сумму износа вязальной машине.

Первоначальная стоимость объекта - 2.500.000 сумм. Ликвидационная стоимость – 250.000 сумм. Срок службы 5 лет. Общее количество выработанных единиц – 400.000 ед. 1 и 2 год по 100.000 ед., 3 и 4 год по 75.000 ед., 5 год по 50.000 ед.

Задача 9. Предприятие «Нихол» списывает с баланса холодильник. Первоначальная стоимость объекта - 150.000 сумм, сумма износа на день списания - 150.000 сумм, по сносу объекта начислена заработная плата рабочим - 7.000 сумм, от суммы заработной платы отчислена на социальное страхование – 1400 сумм, от демонтажа объекта оприходован на склад лом - 7.800 сумм. Следует определить финансовый результат от списания объекта.

Задача 10. Дать бухгалтерские проводки к следующим хозяйственным операциям предприятия «Красная заря» и определить неизвестные суммы.

№	Хозяйственные операции	Сумма	Дебет	Кредит
1.	Предприятия купила швейную машину от поставщиков: первоначальная стоимость	800.000		
2.	Вследствие инвентаризации выявлены излишки одного холодильника: а) первоначальная стоимость б) сумма износа в) остаточная стоимость	650.000 275.000 375.000		
3.	Начислена на второй год эксплуатации компьютера амортизация по кумулятивному методу. Срок службы 5 лет. Первоначальная стоимость - 800.000 сумм. Ликвидационная стоимость - 25.000 сумм.	?		
4.	Учредителем внесены в счет вклада в уставный капитал авторские права	2.000.000		
5.	Начислена амортизация авторским правам, внесенным учредителем по прямолинейному методу. Срок службы 5 лет.	?		
6	Предприятием по договорной цене продан станок: а) первоначальная стоимость б) сумма износа в) договорная стоимость	570.000 297.000 450.000		
7.	Определить финансовый результат от продажи станка.	?		
8	Получены запасные части от поставщиков	120.000		

9	С расчётного счета перечислены поставщикам деньги за полученные запасные части	120.000		
---	--	---------	--	--

Задача 11. Учет износа (амортизации) основных средств. Применив метод начисления амортизации уменьшающего остатка с удвоенной нормой амортизации, рассчитайте сумму износа вязальной машине.

Первоначальная стоимость объекта - 2.500.000 сумм. Ликвидационная стоимость – 250.000 сумм. Срок службы 5 лет.

Задача 12. Предприятие «Красная заря» списывает с баланса здание склада. Первоначальная стоимость объекта – 1.500.000 сумм, сумма износа на день списания - 1.500.000 сумм, по сносу объекта начислена заработная плата рабочим - 70.000 сумм, от суммы заработной платы отчислена на социальное страхование – 24.000 сумм, от демонтажа объекта оприходован на склад лом - 57.800 сумм. Следует определить финансовый результат от списания объекта.

Задача 13. Учет износа (амортизации) основных средств. Применив кумулятивный метод (метод суммы чисел) начисления амортизации, рассчитайте сумму износа вязальной машине. Первоначальная стоимость объекта - 2.500.000 сумм. Ликвидационная стоимость – 250.000 сумм. Срок службы 5 лет.

Задача 14. Предприятие «Учкун» списывает с баланса здание магазина. Первоначальная стоимость объекта – 2.500.000 сумм, сумма износа на день списания - 2.500.000 сумм, по сносу объекта начислена заработная плата рабочим - 270.000 сумм, от суммы заработной платы отчислена на социальное страхование – 64.000 сумм, от демонтажа объекта оприходован на склад лом - 157.800 сумм. Следует определить финансовый результат от списания объекта.

Задача 15. Начислить амортизацию зданию административного управления по прямолинейному методу и дать двойную запись. Первоначальная стоимость – 7.500.000 , ликвидационная стоимость 10% от стоимости, срок службы 12 лет.

Задача 16. Начислить амортизацию компьютеру начальника цеха по кумулятивному методу и дать двойную запись. Первоначальная стоимость – 750.000 , ликвидационная стоимость 5% от стоимости, срок службы 4 года.

Задача 17. Начислить амортизацию автомашине директора предприятие по производственному методу и сделать двойную запись. Первоначальная стоимость – 17.500.000 , ликвидационная стоимость 5% от стоимости, срок службы 6 лет. Общий плановый пробег - 350 000 км. 1,2 год – по 85 км в год; 3 год – 60 , 4 год – 50 км, 5 год – 40 км и 6 год 30 км.

Задача 18. Начислить амортизацию компьютеру начальника цеха по кумулятивному методу и дать двойную запись. Первоначальная стоимость – 980.000 , ликвидационная стоимость 5% от стоимости, срок службы 4 года.

Задача 19. Начислить амортизацию компьютеру главного бухгалтера по кумулятивному методу и дать двойную запись. Первоначальная стоимость – 1.350.000 , ликвидационная стоимость 10% от стоимости, срок службы 5 лет.

Задача 20. Начислить амортизацию автомашине начальника цеха по производственному методу и сделать двойную запись. Первоначальная стоимость – 7.500.000 , ликвидационная

стоимость 3% от стоимости, срок службы 4 лет. Общий плановый пробег - 250 000 км. 1,2 год – по 80 км в год; 3 год – 50, 4 год – 40 км.

Тема: Учет нематериальных активов

Задача 1

Сделать двойные записи следующим операциям.

Журнал регистрации хозяйственных операций.

№	Хозяйственные операции	Сумма	Проводка	
			Дебет	Кредит
1.	Оприходован по первоначальной стоимости нематериальный актив.	687 000		
2.	Оприходован созданный на самом предприятии нематериальный актив по фактической себестоимости	235 000		
3.	Оприходован нематериальный актив, полученный безвозмездно.	287 000		
4.	Оприходован нематериальный актив, полученный в качестве вклада в уставный капитал предприятия.	952 000		
5.	Отражение гудвила как разница между ценой покупки и фактической ценой активов, возникающих при покупке предприятия.	1 200 000		
6.	Ежемесячное списание суммы гудвила на протяжении срока полезной службы.	150 000		
7.	Выбытие нематериальных активов в связи с их реализацией.	423 000		
8.	Выбытие нематериальных активов в связи с их передачей в качестве вкладов другим предприятиям.	197 000		

Задача 2

Дать бухгалтерские проводки следующим хозяйственным операциям:

- | | |
|---|----------------|
| 1) Получены деньги с расчетного счета в кассу | - 450000 сумм |
| 2) Выдача наличными из кассы заработной платы | - 400000 сумм |
| 3) Поступление денег на расчетный счет за отгруженную продукцию | - 1200000 сумм |
| 4) Оприходования нематериальных активов, полученных, в качестве вклада в уставный капитал | - 250000 сумм |
| 5) Начисление амортизации по нематериальным активам, используемым в основном производстве | - 125000 сумм |

Задача 3

Хозяйственные операции, совершаемые на предприятии в отчетном месяце.

Сделать на них двойные записи и определить неизвестные суммы..

Журнал регистрации хозяйственных операций.

№	Хозяйственные операции	Сумма	Проводка	
			Дебет	Кредит
1	Поступи от поставщиков следующие материала на склад: а) сырье и материалы	850 000		

	б) топлива в) запасные части	235 000 105 000		
2.	Согласно счет фактуры поставщика зап. части на сумму 150 000 сумм. А фактически в наличии было оприходовано на 105 000 сумм. На недостачу составлен акт и претензия на сумму 45 000 сумм выставлена поставщикам.	45 000		
3.	Получены краткосрочные кредиты банка.	400 000		
4.	Сумма претензии удовлетворена поставщиком и на эту сумму дополнительно получены запасные части.	45 000		
5.	Со склада отпущены на основное производство следующие материалы: а) материалы б) покупные полуфабрикаты в) запасные части	230 000 130 000 50 000		
6.	Материально ответственно лицо приобретало в магазине канцелярские товары и были сданы на склад..	47 000		
7.	Со склады отпущены канцелярские товары в : а) бухгалтерию. б) основное производство. в) вспомогательное производство.	15 000 12 000 10 000		
8.	Материально ответственному лицу выданы из кассы деньги за приобретенные канцелярские товары	47 000		
9.	Реализован на сторону излишний, ненужный шифер по договорной стоимости.	210 000		
10.	Списывается с баланса фактическая стоимость шифера	157 000		
11.	Результат от реализации шифера отнесен на конечный финансовый результат (определить сумму.)	?		
12.	Получена пряжа от поставщика: 2.02.04 105 кг. по цене 2 700 на сумму 283 500 10.02.04. 80 кг. по цене 3 100 на сумму 248 000 17.02.04. 52 кг. по цене 3 150 на сумму 163 800 28.02.04. 30 кг. по цене 3 210 на сумму <u>96 300</u> Итого: 791 600	791 600		
13.	Израсходована пряжа со склада на основное производства: 11.02.04 122 кг. по цене ? на сумму ? 23.02.04 100 кг по цене ? на сумму ? 29.02.04 25 кг. по цене ? на сумму ? Отпущенная пряжа оценена по методу средневзвешенной стоимости (АВЕКО). Определить сумму расхода и остаток на складе в суммарном и в натуральном выражении.			
14.	Перечислены деньги поставщикам за полученную пряжу.	791 000		

15.	Отпущены со склада на основное производство упаковочные материалы.	48 900		
-----	--	--------	--	--

Тема: Учет денежных средств

Задача 1

1. Хозяйственные операции, совершаемые на предприятии в марте месяце. Сделать на них двойные записи.

Журнал регистрации хозяйственных операций.

№	Хозяйственные операции	Сумма	Проводка	
			Дебет	Кредит
1.	Поступил остаток денег из кассы на расчетный счет.	235 000		
2.	Выдано наличными деньги расчетного счета в кассу: на заработную плату на командировочные расходы на оплату больничных листов на депонированную заработную плату	2 220 000 180 000 286 000 542 000		
3.	Поступили деньги на расчетный счет за отгруженную продукцию.	5 289 000		
4.	Поступили деньги на расчетный счет за реализованные основные средства	890 000		
5.	Поступили деньги на расчетный счет за реализованные прочие активы	297 000		
6.	Оплачены платежные документы поставщика материалов.	1 257 000		
7.	Перечислены платежи в бюджет.	350 000		
8.	Получены краткосрочные кредиты банка.	758 000		
9.	Поступление на расчетный счет остатка аккредитива.	125 000		
10.	Перечислено в погашение задолженности органам социального страхования и обеспечения.	246 000		
11.	Получены долгосрочные кредиты банка.	2 000 000		
12.	Поступление на расчетный счет остатка лимитированной чековой книжки.	12 000		
13.	Оплата банковских услуг.	5 470		
14.	Зачислены штрафы на расчетный счет	13 580		
15.	Выплата процентов по долгосрочным и краткосрочным кредитам.	57 000		
16.	Зачислены суммы, поступившие за удовлетворение выставленных претензий.	39 800		

2. При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета для отражения оборотов по кредиту счета 5110 служит журнал-ордер № 2. Обороты по дебету счета 5110 записываются в разных журналах-ордерах и, кроме того, контролируется ведомостью № 2.

На основании вышеперечисленных хозяйственных операций составить журнал-ордер № 2 и ведомость № 2 по нижеследующей таблице.

Журнал-ордер № 2

За март 200 г. по кредиту счета 5110 «Расчетный счет» а дебет счетов (сумм)

Дата	Дебет счетов								Итого
	5010	5510	6010	6410	6520	9210	9220	9430	

Итого									

Ведомость № 2

За март 200 г. по дебету счета 5110 « Расчетный счет» в кредит счетов (сумм

Дата	Кредит счетов								Итого
	ж-о№	ж-о№	ж-о№	ж-о№	ж-о№	ж-о№	ж-о№	ж-о№	
	9010	5010	5510	4890	6810	7810	9210	9220	
Итого									

3. Сальдо на начало месяца по главной книге 2 789 000 сумм. Определить сальдо на конец месяца.

Тема: Учет производственных расходов

Задача 1

Предприятия выпускает стулья. В отчетном месяце были следующие хозяйственные операции.

Журнал регистрации хозяйственных операций.

№	Хозяйственные операции	Сумма	Проводка	
			Дебет.	Кредит.
1.	Начислена заработная плата следующим работникам: 1) рабочим выпускающим стулья 2) начальнику цеха 3) продавцам 4) административно управленческому персоналу	785 000 25 000 30 000 150 000		
2.	Расход леса со склада на основное производства	1 140 000		
3.	Начислена арендная плата по зданиям- 150 000 сумм. 2/3 части арендуемой здании расположено производство продукции, 1/3 части администрация предприятия.	100 000 50 000		
4.	Станкам основного производства начислена амортизация.	50 000		
5.	Начислена сумма за пользование электроэнергией в Электросбыт – 80 000 сумм. 3/4 части электроэнергии используется в основном производстве, 1/4 часть в администрации.	60 000 20 000		
6.	Оприходован на склад 800 шт. стульев по 2850 сумм по плановой себестоимости.	2 280 000		
7.	В конце отчетного периода определить фактическую себестоимость стульев по следующей таблице: 1) прямая заработная плата: 2) косвенная заработная плата: 3) прямые материальные затраты:	? ? ?		

	4) арендная плата производственного здания: 5) начисленная сумма амортизации: 6) электроэнергия основного производства: Фактическая себестоимость 1 стулья составляет: (? / 800 шт. = ?)	?		
8.	Определить разницу между фактической и плановой себестоимости стульев, и дать корректировочную проводку.	?		
9.	600 шт. выпущенных стульев по 3 900 сумм было реализовано.	2 340 000		

Тема: Учет готовой продукции и реализации

Задача 1

Дать бухгалтерские проводки следующим хозяйственным операциям:

- 1) Отпущено сырья и материалов на изготовление продукции - 325000 сумм
- 2) Начислена заработная плата работникам, занятых выпуском продукции - 850000 сумм
- 3) Списание затрат отчетного месяца по ремонту основных и др. средств, производимому за счет ранее созданного резерва - 950000 сумм
- 4) Перечислены деньги поставщикам за полученное топливо - 300000 сумм
- 5) На склад готовой продукции оприходована продукция - 2 750 000 сумм
- 6) Реализовано по договорной цене готовая продукция - 1 879 000 сумм
- 7) Списывается с баланса фактическая себестоимость реализованной продукции. - 1 542 000 сумм
- 8) Доход от реализации готовой продукции относится на конечный финансовый результат. - ?

Задача № 2

Дать бухгалтерские проводки следующим хозяйственным операциям:

- 1) Списание договорной стоимости отгруженной, но не оплаченной продукции - 1 520 000 сумм
- 2) Списание фактической себестоимости реализованной продукции - 1 020 000 сумм
- 3) На основании инвентаризации дебиторской задолженности выявлены сомнительные долги, на покрытие которых создан резерв - 950 000 сумм
- 4) Поступил на расчетный счет безвозмездная финансовая помощь - 1 500 000 сумм
- 5) Поступили деньги на расчетный счет за реализацию продукции. - 1 520 000 сумм

Тема: Учет труда и заработной платы

Задача 1

Дать бухгалтерские проводки следующим хозяйственным операциям:

№	Хозяйственные операции	Сумма	Проводка	
			Дебет	Кредит
1.	Начислена заработная плата по персоналу, занятому в области капитальных вложений.	35 000		
2.	Начислена оплата труда по операциям, связанным с заготовкой и приобретением ТМЗ.	15 000		

3.	Начислена заработная плата рабочим основного производства.	1 870 000		
4.	Начислена заработная плата рабочим вспомогательного производства	72 000		
5.	Начислена заработная плата начальнику производства	85 000		
6.	Начислена оплата труда персоналу, занятому реализацией продукции.	105 000		
7.	Начислена оплата труда административно-управленческому персоналу.	524 000		
8.	Начислена оплата труда по операциям выбытия основных средств.	22 000		
9.	Начислена единовременные премии персоналу.	330 000		
10.	Сумма начисленных пособий по временной нетрудоспособности всем категориям работников.	257 000		
11.	Заработная плата выплаченная наличными.	2 275 000		
12.	Сумма, удержанная из заработной платы налога на дохода в бюджет.	458 000		
13.	Сумма, удержанная из заработной платы в Пенсионный фонд.	123 000		
14.	Депонированная сумма заработной платы.	289 000		
15.	Сумма, удержанная из заработной платы за товары в кредит.	132 000		
16.	Сумма, удержанная из заработной платы по исполнительным листам.	55 000		
17.	Сумма, удержанная из заработной платы за допущенный брак.	12 570		
18.	Сумма, удержанная из заработной платы за нанесенный ущерб предприятию.	36 200		

Тема: Классификация затрат в управленческом учете

Задача 1

Определите, к какой из указанных категорий относятся перечисленные ниже затраты – постоянные (П), переменные (Пр.), полупостоянные (ПП), полупеременные (ППр.):

1. труд основных производственных рабочих;
2. амортизация машин и оборудования;
3. плата за аренду предприятия;
4. смазочные и другие вспомогательные материалы;
5. расходы на рекламу;
6. расходы на обслуживание машин и оборудования;
7. жалование администрации предприятия;
8. жалование штата контролеров и инспекторов;
9. лицензионные платежи.

Тема: Учет накладных расходов

Задача 1

Методы распределения накладных расходов.

Распределение накладных расходов может быть произведено тремя способами:

1. прямой способ.
2. пошаговый способ.

3. метод распределения встречных услуг с помощью системы линейных уравнений.

Имеются следующие данные для распределения услуг подразделений тремя методами.

Показатели.	Обслуживающие подразделения.		Основные цехи.		Всего.
	Общепроизводственные расходы.	Ремонтный цех.	Механический цех.	Сборочный цех.	
1. сметные общепроизводственные расходы перед распределением, сумм	600000	116000	400000	200000	131600
2. пропорции для распределения услуг:					
а) Общепроизводственные расходы:	-	16000	24000	40000	80000
1). бюджетные (план) затраты трудо/час		0,2	0,3	0,5	1,0
2). коэффициенты					
б) расходы ремонтного цеха:					
1). бюджетные (план) затраты-ремонт/часов.	2000	-	16000	2000	20000
2). коэффициенты	0,1	-	0,8	0,1	1,0

Требуется:

1. Распределить прямым методом накладные затраты обслуживающих подразделений

2. Распределить пошаговым методом накладные затраты обслуживающих подразделений

3. Распределить методом линейных уравнений накладные затраты обслуживающих подразделений.

Для решения все три задание следует составить следующую таблицу.

Показатели.	Обслуживающие производства		Основные цехи		Всего.
	Общепроизводственные затраты.	Ремонтных цех.	Механический цех.	Сборочный цех.	
1. Сметные затраты перед распределением.	600000	116000	400000	200000	1316000
2. Распределение общепроизводственных затрат.:					
а) коэффициент распределения.					
б) суммараспределение.					
3. Распределение услуг ремонтного цеха:					
а) коэффициент распределения.					
б) суммараспределение					

Всего	-	-			1316000
-------	---	---	--	--	---------

Задача 2. Фирма имеет три производственных и два обслуживающих подразделений.

		База распределение
Арендная плата	40 800	- площадь помещений.
Страховка производственного оборудования	6 000	- перв. стоимость оборуд.
Плата за телефон	5 200	- площадь помещений.
Амортизация	50 000	- перв.стоимость оборуд.
Заработная плата контролёров ОТК	44 000	время труда основ.приозв.рабоч.
Отопление и свещение	<u>6 400</u>	- площадь помещений.
Итого	162 400	

Характеристики подразделений приводятся ниже:

	А	В	С	Х	У	итого
Переменные нак..расх.	2900	1700	1700	800	600	7700
Площ.помещ. кв.м.	3000	1800	600	600	400	6400
Перв.стоим.обор. у.е.	24000	10000	8000	4000	2000	48000
Врем.труд.осн.про.раб.,ч	3200	1800	1000	-	-	6000
Почасов.ставки заработной платы.у.е.	4,1	3,7	2,4			
Распр.расх.обсл.подр.Х,%	50	25	25			
Распр.расх.обсл.подр.У%	25	35	40			

Требуется: 1. Распределить постоянные накладные расходы между подразделениями. (база подразделения – время труда производственных рабочих).

2.	Прямые затраты составляют:	Заказ№1	Заказ №2
	Расход основных материалов	395	450
	Труд основных производственных рабочих	в цехе А–22 ч. в цехе В – 13 ч. в цехе С – 4 ч.	в цехе А–17 ч. в цехе В – 10 ч. в цехе С – 7 ч.

Рассчитать себестоимость каждого заказа.

Задача 2. Фирма имеет три производственных и два обслуживающих подразделений.

		База распределение
Арендная плата	16 800	- площадь помещений.
Страховка производственного оборудования	8 000	- перв. стоимость оборуд.
Амортизация	18 000	- перв.стоимость оборуд.
Отопление и освещение	<u>16 400</u>	- площадь помещений.
Итого	59200	

Производственные подразделения (А, В, С) и обслуживающие подразделения (Х, У), характеристики которых приводятся ниже:

	А	В	С	Х	У	итого
Переменные нак..расх.	2800	1900	1200	1800	600	8300
Площ.помещ. кв.м.	3000	1800	600	600	400	6400
Перв.стоим.обор. у.е.	24000	10000	8000	4000	2000	48000
Врем.труд.осн.про.раб.,ч	3200	1800	1000	-	-	6000
Почасов.ставки заработной платы.у.е.	3,8	3,5	3,4			
Распр.расх.обсл.подр.Х,%	40	25	35			
Распр.расх.обсл.подр.У%	20	35	45			

Требуется: Распределить постоянные накладные расходы между подразделениями. (база подразделения – время труда производственных рабочих).

2.Прямые затраты составляют:	Заказ №1	Заказ №2	Заказ №3
Расход основных материалов	395	450	273
Труд основных производственных рабочих	в цехе А–12 ч. в цехе В – 16 ч. в цехе С – 7 ч.	в цехе А–22 ч. в цехе В – 10 ч. в цехе С – 5 ч.	в цехе А- 16 ч. в цехе В –11 ч. в цехе С – 3 ч.

Рассчитать себестоимость каждого заказа.

Тема: Позаказный метод калькулирования себестоимости продукции

Задача 1

Определить промежуточную прибыль объекта, строящегося по заказу.

Для этого имеются следующие данные:

1. Контрактная стоимость строящегося объекта - 3000000 сумм. Строительство продолжается в следующем году тоже.
2. Приблизительно определенная сумма прибыли на первое октября отчетного периода - 210000 сумм.
3. Общие фактически произведенные затраты на первое октября отчетного периода составили - 1200000 сумм.
4. Приблизительные расходы на строительство объекта в будущем составляет - 1100000 сумм.

Требуется:

1. Определить общую сумму прибыли по контракту.
2. Определить сумму прибыли(кумулятивную) на первое октября.
3. Определить сумму промежуточной прибыли на четвертый квартал.

Задача 2

Строительная фирма заключила контракт с заказчиком. На основании контракта он должен построить объект в течение года, сметной стоимостью - 3000000 сумм. НДС составляет 20% от сметной стоимости объекта. По условиям контракта полный расчет производится после приёма-передачи объекта заказчиком. Но предусмотрен авансовый платеж 15 процентов от стоимости объекта.

В течение строительства были совершены следующие хозяйственные операции.

Содержание операций.	Сумма	Проводки.	
		Д-Т	К-Т
1	2	3	4
1.Получен 15% ный авансовый платеж от сметной стоимости объекта.	450000		
2.Отпущены строительные материалы со склада на объект.			
3.Сделан расчет заработной платы :	800000		
а)рабочим	450000		
б)прорабы инженерам	180000		
в)работникам администрации.	170000		
Всего.	800000		
4.Сделаны отчисления от заработной платы платежи по страхованию:			
а)от заработной платы рабочих	180000		
б) от заработной платы прораб и инженеров	72000		
в) от заработной платы работников администрации	68000		
Всего	320000		

5.Получены строительные материалы от поставщиков, но деньги не оплачены.	850000		
6.Отпущены со склада материалы для ремонта административного здания.	50000		
7Начислены деньги субподрядному организацию за сантехнические работы.	600000		
8Начислена заработная плата продавцам готовой продукции.	60000		
9. Сделаны отчисление от заработной платы продавцов на социальное страхование.	24000		
10.Начислены деньги за плановую аудиторскую проверку.	70000		
11Объект сдан заказчику согласно акта приема-передачи:			
а)сметная стоимость объекта.	3000000		
б)сумма НДС	600000		
Всего	3600000		
12.Удержан 15% авансовый платеж от суммы заказчиков.	450000		
13.Поступили деньги от заказчиков за объект.	3150000		
14.С расчетного счета перечислены следующие:			
а)в бюджет- сумма НДС	600000		
б)поставщикам и прочим обслуживающим предприятиям.	980000		
Всего	1580000		
15.Общепроизводственные расходы включены в себестоимость объекта.	252000		
16.Получены деньги с расчетного счета в кассу для заработной платы.	860000		
17.Раздали деньги из кассы.	860000		
18.Перечислены деньги с расчетного счета органам социального страхования.	344000		
19.Списана фактическая себестоимость объекта (сумму определить).			
20.В конце отчетного периода закрыть следующие транзитные счета и определить конечный финансовый результат:			
1.Выручка от реализации объекта.			
2.Фактическая себестоимость объекта.			
3.Расходы по реализации.			
4.Административные расходы.			
5.Общезаводские расходы.			

Требуется:

- 1.Дать проводки операциям.
- 2.Найти неопределенные суммы.
- 3.Составить отчет о финансовых результатах.(Ф-2)
- 4.Налог на прибыль – 8 %

Задача 3

1. Определить фактическую себестоимость заказа № 115
 - а) Прямые материальные затраты - 370.000
 - б) Прямые трудовые затраты, фактически за 1575 часов - 210.000
 - в) Общепроизводственные расходы - 462.000

Общепроизводственные расходы распределяются пропорционально прямым трудовым затратам в часах.. Плановая величина прямых

трудовых затрат - 3500 часов

2. Цена реализации продукции - 105\$
Переменные затраты - 80\$
Постоянные затраты - 400.000\$
Руководство планирует получить прибыль - 90.000\$

Требуется: определить сколько единиц необходимо продать для достижения планируемой прибыли.

Задача 4

1. Показанный метод калькуляция себестоимости продукции. Определение промежуточной прибыли по незавершённом объекту:

- а) Контрактная стоимость объекта - 10.000.000
б) Общие произведённые затраты, определённый экспертом - 4.800.000
в) Приблизительные расходы на строительство в будущем составляют -3.000.000

Требуется:

- 1) Определить общую сумму прибыли
- 2) Определить сумму прибыли по не завершённом строительству на данное число.
- 3) Определить общую сумму, который заказчик должен перечислить предприятию на данное число.

Задача 5

1. Показанный метод калькуляция себестоимости продукции. Определение промежуточной прибыли по незавершённом объекту:

- а) Контрактная стоимость объекта - 10.000.000
б) Общие произведённые затраты определённый экспертом - 4.800.000
в) Приблизительные расходы на строительство в будущем составляют - 3.000.000

Требуется:

- 1) Определить общую сумму прибыли.
- 2) Определить сумму прибыли по не завершённом строительству на данное число.
- 3) Определить общую сумму, который заказчик должен перечислить предприятию на данное число.

Задача 6

1. Определить фактическую себестоимость заказа № 10

- а) Прямые материальные затраты - 950.000
б) Прямые трудовые затраты, фактический за 1500 часов - 600.000
в) Общепроизводственные расходы - 635.500

Общепроизводственные расходы распределяются пропорционально прямым трудовым затратам в часах. Плановая величина прямых трудовых затрат составляет - 3100 часов

Тема: Попередельный метод калькулирования себестоимости продукции

Задача 1

Готовая продукция будет полностью изготовлено после двух процессов. Назовем эти процессы условно первый процесс-«А», второй процесс «Б». Согласно затрат процесса -«А» изготавливается полуфабрикаты, которые передаются в процесс «Б» для полного

изготовления. В процессе “Б” в следствии дальнейшей обработки получаем готовую продукцию и она сдаётся на склад готовой продукции.

Информация процесса «А»

1. Незавершенное производство на начало периода - нет
2. Продукция, введенная в процесс «А», в ед. - 14000
3. Продукция, законченная обработкой и переведенная в процесс “Б”, в ед. - 10000
4. Незавершенное производство на конец периода, ед. - 4000
5. Затраты на материалы за период, сумм - 70000
6. Стоимость обработки за период, сумм - 48000
7. Степень готовности незавершенного производства оценивается в 50 %.

Требуется:

1. Рассчитать себестоимость выпуска, переводимого в процесс “Б”.
2. Рассчитать себестоимость незавершенного производства на конец периода.
3. Отразить эти операции на счете - 2010.

Для решение 1 задание составить следующую таблицу.

Расчет затрат процесса «А»

Элементы себестоимости	Общая сумма затрат, сумм.	Готовая продукция, в ед.	Эквивалентная ед. измерение полуфабрикатов	Сумма эквивалентных единиц.	Себестоимость.
Материалы					
Стоимость обработки					
Всего					

Для решение 2 задание найти следующие показатели:

1. Себестоимость незавершенного производства:
 - а) стоимость материалов _____ сумм
 - б) стоимость обработки _____ сумм
 - итого _____ сумм
2. Готовая продукция _____ сумм
- всего _____ сумм

Для решения 3 задания заполнить следующую схему счета - 2010.

Д-т Счет 2010 «Основное производства»		К-т	
1. Материалы		1. Готовая продукция переведенная в процесс »Б»	
2. Стоимость обработки		2. Полуфабрикаты на конец периода (к переносу на следующий период)	
	Всего		Всего

Информация о процессе «Б»:

1. Незавершенное производство на начало периода - нет
2. Продукция, переведенная с процесса «А», ед. - 10000
3. Незавершенное производство на конец периода, ед. - 1000
4. Продукция, доставленная на склад готовой продукции, ед. - 9000
5. Согласно расчетам степень готовности продукции - 50%
6. Себестоимость за отчетный период:
 - а) себестоимость продукции после процесса »А», сумм. - 90000

- б) стоимость обработки в процессе »Б», сумм - 57000
 в) стоимость материалов в процессе »Б», сумм - 36000

Требуется:

1. Определить себестоимость готовой продукции процесса «Б»
2. Определить себестоимость незавершенного производства на конец периода.
3. Отообразить эти операции на счетах 2010 и 2810

Для решения 1 задания заполнить следующую таблицу.

Расчеты затрат процесса «Б»

Элементы себестоимости	Общая сумма затрат, сумм	Готовая продукция, ед.	Эквивалентная единица полуфабрикатов.	Общая эквивалентных единиц	Себестоимость 1 ед. сумм.
Себестоимость предыдущего процесса.					
Материалы					
Стоимость обработки					
Всего					

Для решения 2 задания найти следующие показатели:

1. Себестоимость незавершенного производства:

- а). себестоимость предыдущего процесса _____ сумм
 б) стоимость материалов _____ сумм
 в). стоимость обработки _____ сумм
 2. Готовая продукция ----- сумм

Всего _____

Для решения 3 задания заполнить следующие схемы счетов – 2010 и 2810

Д-т Счет 2010 «Основное производство»

К-т

1. Себестоимость предыдущего процесса _____
 2. Материалы _____
 3. Стоимость обработки _____

Всего

1. Готовая продукция переведенная на склад _____
 2. Незавершенное производство на конец периода _____

Всего

Д-т Счет 2810 «Готовая продукция на складе»

К-т

1. Себестоимость готовой продукции на складе _____

Задача 2

1. Попроцессная калькуляция затрат на производство.

Информация процесса А.

- Незавершенное производство на начало периода - нет
 Продукция, введенная в процесс "А" ед. - 12.000
 Продукция, законченная обработкой и переведенный

в процесс "Б" ед.		– 9 500	Незавершенное
производство на конец периода ед.	– 2.500		
Затраты на материалы за период, сумм		- 44.000	
Стоимость обработки за период, сумм		- 88.000	
Степень готовности незавершенного производства		- 60%	

Требуется:

- 1) рассчитать себестоимость выпуска, передаваемого в процессе "Б"
- 2) рассчитать себестоимость не завершённого производства на конец периода.

Задача 3

1. Попроектная калькуляция затрат на производство.

Продолжение задачи 2, информация процесса "Б"

Незавершённое производство на начало периода	- нет
Продукция, проведённая с процесса "А", ед.	- 9.500
Незавершённое производство на конец периода, ед.	- 300
Продукция, доставленная на склад готовой продукции, ед.	- 9.200

Себестоимость за отчетный период:

а) себестоимость продукции после процесса "А"	- 190.000
б) стоимость обработки, сумм	- 37.400
в) материалы, сумм	- 27.600
Степень готовности незавершенной продукции	- 50%

Требуется:

- 1) рассчитать себестоимость готовой продукции, сданный на склад.
- 2) рассчитать себестоимость незавершенного производства на конец периода.

Тема: Распределение затрат в управленческом учете

Задача 1

Компания производит свечи для автомашин и имеет следующую смету на единицу :

1. цена реализации одной свечи	-	10 сумм
2. основные материалы	-	3 сумм
3. основная заработная плата	-	2 сумм
4. переменные накладные расходы	-	1 сумм
5. постоянные накладные расходы за месяц	-	10000 сумм
6. объем производства за месяц	-	5000 шт.

Требуется:

1. Рассчитать себестоимость с полным распределением затрат (абсорпшн костинг) .
2. Рассчитать себестоимость по переменным расходам (директ костинг).

Для решения 1-задания сделать следующий расчет

Полное распределение затрат (абсорпшн костинг)).

Статьи затрат	На единицу продукции	На весь объем
основные материалы		
основная заработная плата		
переменные накладные расходы		
постоянные накладные расходы		
Себестоимость продукции		

Для решения 2- задания сделать следующий расчет.

Исчисление себестоимости по переменным расходам (директ костинг)

Статьи затрат	На единицу продукции	На весь объем
основные материалы		
основная заработная плата		
переменные накладные расходы		
постоянные накладные расходы		
Себестоимость продукции		

Задача 2

Данные компании на отчетный месяц:

1. Выручка от реализации 1000 долл.

2. Переменные затраты:

а) производственные - 360 долл.

б) коммерческие - 100 долл.

в) административные - 20 долл.

Всего - 480 долл.

3. Постоянные расходы:

а) производственные - 240 долл.

б) коммерческие - 120 долл.

в) административные - 60 долл.

Всего - 420 долл.

Требуется:

Составить отчет о финансовых результатах по методу «Директкостинг»:

Показатели	Сумма, д.
Выручка от реализации	
Переменные затраты	
Маржинальный доход	
Постоянные затраты	
Чистая выручка	

Задача 3

Предположим, компания произвела фактически 6000 ед. продукции. 4800 ед. продукции реализовала. 1200 ед. продукции осталась на складе нереализованной. Все затраты были равны бюджетным.

Требуется:

1. Составить отчет о прибыли при калькуляции себестоимости с полным распределением затрат.

2. Составить отчет о прибыли при калькуляции себестоимости по маржинальному методу.

3. Подготовить отчет, сравнивающий две величины прибыли

Для решения 3 задания составить следующую таблицу:

Сличение величин прибыли.

Показатели	Метод с полным распределением затрат	Маржинальный метод
Сумма прибыли		
Запасы на конец месяца		

Задача 4

Компания “ Сони ” выпускает парфюмерию под названием “ Вим ”. Нормативы по основным материалам и основным трудозатратам на один флакон духов составляют:

	Нормативное кол-во	Норм цена или ставка	Нормативная стоимость
Основные материалы	7,2 л	\$2,50 за 1 л	\$18
Основной труд	0,4 часа	\$10 за 1 час	\$4

В течение последнего месяца отражена следующая деятельность:

- а. 20.000 литров материала была закуплено по стоимости \$ 2,40 за 1 литр.
- б. Все материалы были использованы для производства 2.500 флаконов духов « Вим».
- в. 900 часов основного труда было отражено по общей стоимости \$ 10.800.

Требуется:

1. Рассчитать отклонение основных материалов по цене и по использованию за месяц.
2. Рассчитать отклонение основных трудозатрат по ставке и эффективности за месяц.

Задача 5

Организация составляет смету на наступающий год. Производится три продукта: Альфа, Бета, Гамма. Ожидаемый объем реализации на следующий год:

	Альфа	Бета	Гамма
Первое полугодие, единиц	3 000	5 000	4 000
Второе полугодие, единиц	5 000	7 000	6 000
Итого:	8 000	12 000	10 000

Предусмотренный сметой цены реализации составляют:

Альфа	60 сумм
Бета	110 сумм
Гамма	90 сумм

Вам предоставлена также следующая информация по нормативным затратам на единицу продукции:

	Альфа	Бета	Гамма
Материал X (кг)	2,00	3,00	2,5
Материал Y (кг)	3,00	4,00	1,5
Трудозатраты, час:	Подразделение 1	0,75	1,25
	Подразделение 2	1,5	2,0
Машино-часы:	Подразделение 1	1,00	1,5
	Подразделение 2	2,00	2,00
			3,00

Дополнительные данные:

- | | | |
|--|-----------------|-----------------|
| 1. Стоимость материалов составляет: | Материал X | 3 сумм за 1 кг |
| | Материал Y | 2 сумм за 1 кг |
| Ставка заработной платы: | Подразделение 1 | 4 сумм за 1 час |
| | Подразделение 2 | 3 сумм за 1 час |
| 2. Производственные накладные расходы: | Подразделение 1 | 415 000 сумм |
| | Подразделение 2 | 567 000 сумм |

Накладные расходы в подразделение 1 возмещаются на основании трудозатрат, а в подразделение 2 – на основе машина- часов.

3. Административные накладные расходы составляют 350 950 сумм и возмещаются на базе затрат на рабочую силу.

4. Запасы готовой продукции и материалов на начало и конец сметного периода предусмотрены в следующих размерах:

Изделия, единиц	Альфа	Бета	Гамма
На начало периода	1 000	1 200	1 500
На конец периода	1 200	1 000	1 800
Материалы, кг	Х	У	
На начало периода	5 000	75 000	
На конец периода	8 000	10 000	

Требуется подготовить следующие сметы:

- 1) Программу сбыта в стоимостных показателях;
- 2) Производственную программу в единицах для каждого изделия;
- 3) Смету затрат на приобретение основных материалов;
- 4) Цеховые сметы по труду основных производственных рабочих;
- 5) Сметные ставки распределение накладных расходов для подразделений 1 и 2;
- 6) Нормативную производственную себестоимость и нормативную прибыль для каждого изделия.

Тема: Понятие и анализ показателей «Затраты - объём - прибыль»

Задача 1

1. Цена реализации продукции	-	\$ 36
Переменные затраты	-	\$ 28
Постоянные затраты	-	\$ 1200
Руководство планирует получить прибыль	-	\$5000

Требуется: определить, сколько единиц необходимо продать для достижения планируемой прибыли?

Задача 2

Менеджер компании рассматривает проблему производства нового вида продукции. Ожидается, что она будет иметь большой спрос. Предполагается, что переменные расходы на производство единицы продукции будут следующие: прямые материальные затраты - \$18.50; прямые трудовые затраты - \$4.25; вспомогательные материалы - \$1.10; коммерческие расходы - \$2.80; прочие расходы - \$1.95. Постоянные расходы за год составят: амортизация зданий и оборудования - \$36,000; расходы на рекламу - \$45,000; прочие - \$11,400. Компания планирует продавать продукцию по цене \$55.00.

Требуется:

1. Используя маржинальный подход, рассчитать объем продукции, который должна продать компания, чтобы
 - а) достичь критической точки;
 - б) получить прибыль \$70,224.
2. Используя те же данные, рассчитать объем продукции, который должна продать компания, чтобы получить прибыль \$139,520 при условии, что расходы на рекламу увеличатся на \$40,000.
3. Исходя из первоначальной информации и предполагая, что объем продаж составит 10,000 единиц, рассчитать, по какой цене необходимо продавать продукцию, чтобы получить прибыль \$131,600.

4. Менеджер по маркетингу считает, что объем продаж за год может достичь 15,000 единиц. Сколько компания может дополнительно потратить на рекламу, если цена единицы продукции составит \$52.00, переменные затраты не могут быть уменьшены и компания хочет получить прибыль \$251,000 при объеме продажи в 15,000 единиц продукции?

Тема: Калькулирования себестоимости по полным затратам и по переменным расходам

Задача 1

Известные данные по компании, производящей один продукт, за периоды 1-6.

	\$
Цена реализации единицы продукции	10
Переменные издержки на единицу продукции	6
Постоянные издержки за каждый период	300

Нормальная производительность оценивается в 150 ед. за период, а объем производства и реализации за каждый период выглядит так:

	Период 1	Период 2	Период 3	Период 4	Период 5	Период 6
Проданная продукция	150	120	180	150	140	160
Произвед.ед.продукции	150	150	150	150	170	140

В начале периода 1 не было запасов, и фактические постоянные производственные накладные расходы составляли \$ 300; непроизводственные накладные расходы - \$ 100.

Отчеты о переменных издержках и полностью распределенных затратах за периоды 1 – 6 показаны в образцах 1 и 2 соответственно.

Требуется составить:

1. Отчет о прибыли при калькуляции себестоимости по переменным издержкам.
2. Отчет о прибыли при калькуляции себестоимости с полным распределением затрат.

КЕЙС ЗАДАЧА ПО ПРЕДМЕТУ «Основы международного учёта»

I. Кейс

1. **Учебный предмет:** «Финансовый и управленческий учет»

2. **Цель предложенного кейса:** Обеспечение глубокого усвоения знаний по теме, научить составлению баланса предприятия и их практическому применению по практике.

Ожидаемые результаты: организация поиска информации по заданию кейса; развитие навыков анализа задания; выделение и формулирование проблемы, составление алгоритма действий её решения; принятие обоснованных решений на основе произведенных расчетов; раскрытие сущности и значение бухгалтерского баланса; перечисление типов хозяйственных операций, вызывающих изменения в балансе, открытие «ти» счетов на каждый счет; составление корреспонденции счетов; составление оборотной ведомости; составление баланса предприятия на 1-е число следующего месяца.

Для успешного решения кейса студенты должны достичь **следующие результаты:** обладать знаниями об экономической сущности бухгалтерского баланса; перечислять типы хозяйственных операций, вызывающих изменения в балансе; уметь составить корреспонденцию счетов; уметь составить оборотную ведомость и баланс предприятия на 1-е число следующего месяца.

Объектом кейса является гипотетический АК «Дом моделей трикотажных изделий». Кейс относится к категории кабинетный, сюжетных. Ситуация в нем изложена в режиме от прошлого к настоящему.

Кейс построен на основе информации финансовой документации предприятия. Он короткий, структурированный. Это кейс-задание.

3. **По дидактическим целям кейс** – стимулирующий к обеспечению глубокого усвоения знаний по теме, понятие сущности баланса предприятия и их практическое применение на практике.

Кейс **представлен** в печатной форме.

4. Кейс может быть **использован по дисциплинам:** «Финансовый и управленческий учет», «Финансовая отчетность», «Бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит».

Введение

Для управления предприятиями, организациями и учреждениями, прежде всего, нужны сведения об имеющихся у них средствах. При этом надо знать, какими видами средств они располагают и из каких источников эти средства получены. Такие сведения должны представляться в обобщенных денежных показателях на определенную дату. Для изучения состава и назначения средств необходима их экономическая группировка. Все эти сведения получают при помощи бухгалтерского баланса.

Бухгалтерский баланс является способом обобщенного отражения и экономической группировки средств хозяйства в денежной оценке по их видам и источникам образования на определенный период.

Целью данного кейса является использование студентами полученных теоретических знаний по бухгалтерскому учету на основе решения ситуационной задачи и принятие обоснованного решения.

В результате решения кейса студенты имеют возможность реализовать теоретические знания, а также умение и навыки в процессе решения задач, поставленных в кейсе.

Решение предлагаемого кейса позволит достичь следующих результатов:

- закрепить теоретические знания по пройденной теме;
- отработать умение и навыки индивидуального и группового анализа ситуационных задач;
- развить логическое мышление;
- овладеть навыками самостоятельного принятия решения;
- проверить уровень усвоения учебной информации по теме.

Информация об АК «Дом модели трикотажных изделий»

1. Организационная структура управления

Наименование предприятия: АК «Дом модели трикотажных изделий»

Год создания предприятия: 11 сентября 2001 года. Государственная регистрация 19 сентября 2001 года, № А-1354/04 хокимията Мирабадского района города Ташкента.

Адрес предприятия: г.Ташкент Кунаева 34

Руководитель: Умаров Ю.Ю.

Главный бухгалтер: Пастухова Е.Н.

Формирование уставного капитала.

Объявленный (тыс.сум) - 300000

Сформированный (тыс. сум) - 280000

Список учредителей и акционеров

Список учредителей и акционеров	Фактический вклад (тыс.сум)	Доля в уставном фонде (%)
Государственная доля	70000	25
Трудовой коллектив	142800	51
Физические лица	67200	24

Схема организационной структуры управления АК «Дом модели трикотажных изделий»



2. Хозяйственная деятельность предприятия

АК «Дом моделей трикотажных изделий» является специализированным предприятием «Узенгилсаноат» по выпуску трикотажных изделий и основными видами деятельности являются:

- выпуск детского ассортимента трикотажных изделий;
- выпуск женского ассортимента трикотажных изделий;

- выпуск мужского ассортимента трикотажных изделий;
- производство и реализация трикотажных полотен и готовых изделий из них;
- оказание услуг по покраске полотен;
- производство и реализация фурнитуры, используемых в производстве трикотажных изделий.

Основной целью и задачами, стоящие перед предприятием является:

- повысить объем выпуска продукции;
- повысить качество продукции;
- увеличить производительность труда рабочих;
- увеличить прибыль предприятия;
- уменьшить текучесть кадров;
- завоевать новые рынки;
- открыть сеть фирменных магазинов;
- увеличить объем экспорта трикотажных изделий.

Ситуация

Предприятие ОАК «Республиканский Дом модели трикотажных изделий» выпускает женские и детские костюмы. Продукция на рынке имеет большой спрос. На 1 августа отчетного года на складе есть на 25 млн. сумм готовой продукции к реализации. Предприятия является прибыльным. Чистая нераспределенная прибыль предприятия составляет 18550 тыс. сумм. В течение отчетного периода совершается многочисленные хозяйственные операции. Документы на хозяйственные операции своевременно поступает в бухгалтерию.

Баланс предприятия на 1-е августа отчетного года

в тыс.сум.

№счета	Статьи актива баланса	Сумма	№счета	Статьи пассива баланса	Сумма
0100	И. Долгосрочные активы: Основные счета	250000	8300 8700	И. Источники собственных средств: Уставный капитал. Нераспределенная прибыль	280000 18550
1010 2800 4220 5010 5110	II. Текущие активы: Сырье и материалы. Готовая продукция. Авансы выданные. подотчетным лицам Денежные средства в кассе. Денежные средства на расчетном счете	15000 25000 50 100 25900	6010 6410 6710 6810	III. Обязательства: Задолженность поставщикам и подрядчикам. Задолженность по платежам в бюджет. Задолженность по оплате труда. Краткосрочные банковские кредиты.	3000 500 5000 9000
	Итого	316050		Итого	316050

В августе были совершены хозяйственные операции, на которые документы переданы в бухгалтерию для обработки. Следует проверить и отразить документы в бухгалтерском учете, сделать оборотную ведомость и составить баланс предприятия на 1 сентября отчетного года.

1.1. Проблема - составление баланса предприятия на 1 сентября отчетного года.

1.2. Задание

1. Журнал регистрации хозяйственных операций. В 4 столбик журнала на основании хозяйственных операций написать виды изменения баланса.
2. В 5 и 6 столбик журнала регистрации хозяйственных операций на основании перечисленных операций написать двойные записи.
3. На каждый бухгалтерский счет открыть «ти» счета и разнести остатки счетов на начало месяца на основании баланса на 1-е число отчетного периода, разнести все корреспонденции счетов и подсчитать остатки счетов на конец месяца.
4. Составить оборотную ведомость на основании остатка на начало, на конец месяца и оборота «ти» счетов.
5. Составить баланс предприятия на 1-е число следующего месяца.

1.3. Алгоритм решения:

1. На основе хозяйственных операций в балансе существует 4 вида изменений: сокращенно это балансовое изменение можно показать: (А+ А -); (П+П-); (А+П+); (А-П-)
2. Двойная запись представляет собой такой способ отражения хозяйственных операций, при котором каждая операция фиксируется на двух взаимосвязанных счетах.
3. Графически счета представляют собой в виде буквы «Т», в которых ведутся учетные записи. Левая сторона называется дебетом, а правая - кредитом.
4. Итоги записей сумм операций по дебету или кредиту счета носят название оборот. Разность между суммами, проставленными на одной стороне счета, и суммами, указанными на другой его стороне, называется сальдо. Сальдо может быть дебетовым или кредитовым.
5. Формула определения сальдо на конец месяца **на активных счетах.**

$$\text{Ск.} = \text{Сн.} + \text{Д-т Об.} - \text{К-т Об.}$$

Формула определения сальдо на конец месяца **на пассивных счетах.**

$$\text{Ск.} = \text{Сн.} + \text{К-т Об.} - \text{Д-т Об.}$$

6. Бухгалтерский баланс является способом обобщенного отражения и экономической группировки средств хозяйства в денежной оценке по их видам и источникам образования на определенный период.

1.4. Показатели и критерии оценки результатов работы с кейсом.

Норма времени

1. Индивидуальное решение -20 мин.
2. Коллективное обсуждение и оформление презентации – 20 мин.
3. Презентация -20 мин

Лист оценки участников

Г р у п п а	Выступление (четкость, ясность, вывод)					Решение (правильность, последовательность)					Общий балл (ст. 5+ст. 10)	Место
	Отлично - 3 балла Хорошо -2 балла Плохо – 0 баллов					Отлично - 3 балла Хорошо -2 балла Плохо – 0 баллов						
№	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	1	2	3	4	Сумма	1	2	3	4	Сумма		
1												
2												
3												
4												

1.5. Правила работы в группах

- Каждый должен слушать своих товарищей, проявляя вежливость и доброжелательность.
- Каждый должен работать активно, совместно, ответственно относиться к порученному заданию.
- Каждый должен просить о помощи, когда она ему нужна.
- Каждый должен оказать помощь, если его об этом попросят.
- Каждый должен принимать участие в оценке результатов работы группы.
- Каждый должен четко понимать:
- Помогая другим, учимся сами!
- Мы в одной лодке: или выплываем вместе, или тонем вместе.

2.1. Журнал регистрации хозяйственных операций

в.тыс.сум.

№	Хозяйственные операции	Сумма	Виды изм-я баланса	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6
1	Получены деньги с расчетного счета в кассу для заработной платы.	5000			
2.	За счет нераспределенной прибыли создали резервный капитал	6000			
3.	Получены краткосрочные кредиты банка на расчетный счет	8000			
4.	Из кассы раздали заработную плату рабочим	5000			
5.	Подотчетному лицу из кассы выдали деньги на командировочные расходы	80			
6.	Оприходованы на склад сырье и материалы от поставщиков	3000			
7.	Полученные краткосрочные кредиты возвращены в банк с расчетного счета	8000			
8.	Удержанный подоходный налог перечислен в бюджет	500			

2.3. Открытие «ти» счетов на каждый бухгалтерский счет. Например:

Д-Т	0100	К-Т
с:		
об:	об:	

Д-Т	2810	К-Т
с:		
об:	об:	

Д-Т	8300	К-Т
	с:	
об:	об:	

с:

с:

с:

2.4. Оборотная ведомость

№ счета	Сальдо на начало месяца		Обороты за месяц.		Сальдо на конец месяца	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т

2.5. Баланс предприятия на 1-е сентября отчетного года

в тыс.сум.

№счета	Статьи актива баланса	Сумма	№счета	Статьи пассива баланса	Сумма
	I.Долгосрочные активы:			I.Источники собственных средств:	
	II.Текущие активы:			II.Обязательства:	
	Итого			Итого	

II. Вариант решения кейсолога**Журнал регистрации хозяйственных операций**

в.тыс.сум.

№	Хозяйственные операции	Сумма	Виды изм-я баланса	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6
1	Получены деньги с расчетного счета в кассу для заработной платы.	5000	А+А-	5010	5110
2.	За счет нераспределенной прибыли создали резервный капитал	6000	П+П-	8710	8520
3.	Получены краткосрочные кредиты банка на расчетный счет	8000	А+П+	5110	6810
4.	Из кассы раздали заработную плату рабочим	5000	А-П-	6710	5010
5.	Подотчетному лицу из кассы выдали деньги на командировочные расходы	80	А+А-	4220	5010
6.	Оприходованы на склад сырье и материалы от поставщиков	3000	А+П-	1010	6010
7.	Полученные краткосрочные кредиты возвращены в банк с расчетного счета	8000	А-П-	6810	5110
8.	Удержанный подоходный налог перечислен в бюджет	500	А-П-	6410	5110

Открытие «ти» счетов на каждый бухгалтерский счет.

д-т	0100	к-т
с:	250000	
об:	-	об: -

д-т	1010	к-т
с:	15000	
	6)3000	
об:	3000	об: -
		372

д-т	2810	к-т
с:	15000	
об:	-	об:-

с:250000

Д-Т	4220	К-Т
с:50		
5)80		
об: 80	об: -	
с: 130		

с: 18000

Д-Т	5010	К-Т
с: 100		
1)5000	4)5000	
	5)80	
об: 5100	об: 5080	
с: 20		

с: 15000

Д-Т	5110	К-Т
с: 25900		
3)8000	1)5000	
	7)8000	
	8)500	
об: 8000	об:13500	
с: 20400		

Д-Т	8300	К-Т
	с:280000	
об: -	об: -	
	с: 280000	

Д-Т	8710	К-Т
	с: 18550	
2)6000		
об: 6000	об: -	
	с: 12550	

Д-Т	8520	К-Т
	с: -	
	2)6000	
об: -	об:6000	
	с:6000	

Д-Т	6010	К-Т
	с:3000	
	6)3000	
об: -	об: 3000	
	с: 6000	

Д-Т	6410	К-Т
	с:500	
8)500		
об: 500	об: -	
	с: -	

Д-Т	6710	К-Т
	с: 5000	
4)5000		
об: 5000	об:-	
	с:-	

Д-Т	6810	К-Т
	с:9000	
7)8000	3)8000	
об: 8000	об: 8000	
	с: 9000	

Оборотная ведомость

№ счета	Сальдо на начало месяца		Обороты за месяц.		Сальдо на конец месяца	
	Д-Т	К-Т	Д-Т	К-Т	Д-Т	К-Т
0100	250000	-	-	-	250000	-
1010	15000	-	3000	-	18000	-
2810	25000	-	-	-	25000	-
4220	50	-	80	-	130	-
5010	100	-	5000	5080	20	-
5110	25900	-	8000	13500	20400	-
8300	-	280000	-	-	-	280000
8520	-	-	-	6000	-	6000
8710	-	18550	6000	-	-	12550

6010	-	3000	-	3000	-	6000
6410	-	500	500	-	-	-
6710		5000	5000	-	-	-
6810		9000	8000	8000	-	9000
Итого	316050	316050	35580	35580	313550	313550

Баланс предприятия на 1-е сентября отчетного года

в тыс.сум.

№счета	Статьи актива баланса	Сумма	№счета	Статьи пассива баланса	Сумма
0100	<p>I. Долгосрочные активы:</p> <p>Основные средства</p> <p>Итого</p>	<p>250000</p> <p>250000</p>	<p>8300</p> <p>8520</p> <p>8710</p>	<p>I. Источники собственных средств:</p> <p>Уставный капитал</p> <p>Резервный капитал</p> <p>Нераспределенная прибыль</p> <p>Итого</p>	<p>280000</p> <p>6000</p> <p>12550</p> <p>298550</p>
1010	II. Текущие активы:			II. Обязательства:	
2810	Сырьё и материалы	18000	6010	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	
4220	Готовая продукция	25000	6810	Краткосрочные кредиты банка	6000
5010	Расчеты с подотчетными лицами				
5110	Денежные средства в кассе	130			9000
	Денежные средства на расчетном счете	20			
	Итого	20400		Итого	
		63550			15000
	Всего	313550		Итого	313550

ВАРИАНТЫ ПРОМЕЖУТОЧНОЙ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ
по дисциплине
«Основы международного учёта»
Вариант 1

1. Начислить заработную плату главному бухгалтеру с 25 % премией за март 2010 год и сделать все удержания.

2 Оценка готовой продукции

1	По плановой себестоимости	По фактической с/с	Разница (+,-)
Остаток продукции на начало месяца	32500	30300	
Поступило из производство за месяц	289000	262265	
Итого			
Процентное отношение фактической себестоимости к плановой себестоимости	295000		
Отгружено и отпущено за месяц			
Остаток продукции на конец месяца			

Произвести расчеты и отразить на счетах.

3. Продолжить операции и определить финансовый результат

№	Хозяйственные операции	Сумма	Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата: рабочим администрации	7500.000 1270.000		
2.	Отпущено на основное производство материалы	8500.000		
3.	Начислена амортизация основным средствам основного производства	750.000		
4	Затрат электроэнергии: на основное производство на администрацию	150.000 95.000		
5	Сданы на склад 500 штук готовой продукции по 34.000 сум за единицу	17.000.000		
6	400 единиц готовой продукции реализовано по 40.000 сум за единицу	16.000.000		
7				

Завед.каф.

проф.К.Б. Уразов

Вариант 2

1. Начисл. заработ. плату материальному бухгалтеру с 15% премией за март 2010 год и сделать все удерж.

2. Оценка готовой продукции

2	план	факт	Разница (+,-)
Остаток продукции на начало месяца	65500	58300	
Поступило из производство за месяц	729000	704420	
Итого			
Процентное отношение фактической себестоимости к плановой себестоимости	745000		
Отгружено и отпущено за месяц			

Остаток продукции на конец месяца			
-----------------------------------	--	--	--

Произвести расчеты и отразить на счетах.

3. Продолжить операции и определить финансовый результат

№	Хозяйственные операции	Сумма	Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата: рабочим администрации	7500.000 1270.000		
2.	Отпущено на основное производство материалы	8500.000		
3.	Начислена амортизация основным средствам основного производства	750.000		
4	Затрат электроэнергии: на основное производство на администрацию	150.000 95.000		
5	Сданы на склад 500 штук готовой продукции по 34.000 сум за единицу	17.000.000		
6	400 единиц готовой продукции реализовано по 40.000 сум за единицу	16.000.000		
7				

Завед.каф.

проф.К.Б. Уразов

Вариант 3

1. Начислить заработную плату главному бухгалтеру с 25 % премией за март 2010 год и сделать все удержания.

2. Оценка готовой продукции

3	По плановой себестоимости и	По факти- ческой с/с	Разница (+,-)
Остаток продукции на начало месяца	52500	49300	
Поступило из производство за месяц	367000	294690	
Итого			
Процентное отношение фактической себестоимости к плановой себестоимости	343000		
Отгружено и отпущено за месяц			
Остаток продукции на конец месяца			

Произвести расчеты и отразить на счетах.

3. Продолжить операции и определить финансовый результат

№	Хозяйственные операции	Сумма	Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата: рабочим администрации	7500.000 1270.000		
2.	Отпущено на основное производство материалы	8500.000		
3.	Начислена амортизация основным средствам основного производства	750.000		
4	Затрат электроэнергии: на основное производство на администрацию	150.000 95.000		
5	Сданы на склад 500 штук готовой продукции по 34.000 сум за единицу	17.000.000		
6	400 единиц готовой продукции реализовано по 40.000 сум за единицу	16.000.000		

3. Продолжить операции и определить финансовый результат

№	Хозяйственные операции	Сумма	Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата: рабочим администрации	7500.000 1270.000		
2.	Отпущено на основное производство материалы	8500.000		
3.	Начислена амортизация основным средствам основного производства	750.000		
4	Затрат электроэнергии: на основное производство на администрацию	150.000 95.000		
5	Сданы на склад 500 штук готовой продукции по 34.000 сум за единицу	17.000.000		
6	400 единиц готовой продукции реализовано по 40.000 сум за единицу	16.000.000		
7				

Завед.каф.

проф.К.Б. Уразов

Вариант 7

1. Начислить заработную плату главному бухгалтеру с 25 % премией за март 2010 год и сделать все удержания.

2 Оценка готовой продукции

1	По плановой себестоимост и	По факти- ческой с/с	Разница (+,-)
Остаток продукции на начало месяца	32500	30300	
Поступило из производство за месяц	289000	262265	
Итого			
Процентное отношение фактической себестоимости к плановой себестоимости	295000		
Отгружено и отпущено за месяц			
Остаток продукции на конец месяца			

Произвести расчеты и отразить на счетах.

3. Продолжить операции и определить финансовый результат

№	Хозяйственные операции	Сумма	Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата: рабочим администрации	7500.000 1270.000		
2.	Отпущено на основное производство материалы	8500.000		
3.	Начислена амортизация основным средствам основного производства	750.000		
4	Затрат электроэнергии: на основное производство на администрацию	150.000 95.000		
5	Сданы на склад 500 штук готовой продукции по 34.000 сум за единицу	17.000.000		
6	400 единиц готовой продукции реализовано по 40.000 сум за единицу	16.000.000		
7				

Вариант 8

1. Начисл. Заработ. плату материальному бухгалтеру с 15% премией за март 2010 год и сделать все удерж.

2. Оценка готовой продукции

2	По плановой себестоимости	По фактической с/с	Разница (+,-)
Остаток продукции на начало месяца	65500	58300	
Поступило из производство за месяц	729000	704420	
Итого			
Процентное отношение фактической себестоимости к плановой себестоимости	745000		
Отгружено и отпущено за месяц			
Остаток продукции на конец месяца			

3. Продолжить операции и определить финансовый результат

№	Хозяйственные операции	Сумма	Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата: рабочим администрации	7500.000 1270.000		
2.	Отпущено на основное производство материалы	8500.000		
3.	Начислена амортизация основным средствам основного производства	750.000		
4	Затрат электроэнергии: на основное производство на администрацию	150.000 95.000		
5	Сданы на склад 500 штук готовой продукции по 34.000 сум за единицу	17.000.000		
6	400 единиц готовой продукции реализовано по 40.000 сум за единицу	16.000.000		
7				

Вариант 9

1. Начислить заработную плату главному бухгалтеру с 25 % премией за март 2010 год и сделать все удержания.

2. Оценка готовой продукции

3	По плановой себестоимости	По фактической с/с	Разница (+,-)
Остаток продукции на начало месяца	52500	49300	
Поступило из производство за месяц	367000	294690	
Итого			
Процентное отношение фактической себестоимости к плановой себестоимости	343000		
Отгружено и отпущено за месяц			
Остаток продукции на конец месяца			

Произвести расчеты и отразить на счетах.

3. Продолжить операции и определить финансовый результат

№	Хозяйственные операции	Сумма	Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата: рабочим администрации	7500.000 1270.000		
2.	Отпущено на основное производство материалы	8500.000		
3.	Начислена амортизация основным средствам основного производства	750.000		
4	Затрат электроэнергии: на основное производство на администрацию	150.000 95.000		
5	Сданы на склад 500 штук готовой продукции по 34.000 сум за единицу	17.000.000		
6	400 единиц готовой продукции реализовано по 40.000 сум за единицу	16.000.000		
7				

Завед.каф.

проф.К.Б. Уразов

Вариант 10

1. Начислить заработную плату главному бухгалтеру с 25 % премией за март 2010 год и сделать все удержания.

2 Оценка готовой продукции

1	По плановой себестоимост и	По факти- ческой с/с	Разница (+,-)
Остаток продукции на начало месяца	32500	30300	
Поступило из производство за месяц	289000	262265	
Итого			
Процентное отношение фактической себестоимости к плановой себестоимости	295000		
Отгружено и отпущено за месяц			
Остаток продукции на конец месяца			

3. Продолжить операции и определить финансовый результат

№	Хозяйственные операции	Сумма	Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата: рабочим администрации	7500.000 1270.000		
2.	Отпущено на основное производство материалы	8500.000		
3.	Начислена амортизация основным средствам основного производства	750.000		
4	Затрат электроэнергии: на основное производство на администрацию	150.000 95.000		
5	Сданы на склад 500 штук готовой продукции по 34.000 сум за единицу	17.000.000		
6	400 единиц готовой продукции реализовано по 40.000 сум за единицу	16.000.000		
7				

Завед.каф.

проф.К.Б. Уразов

Вариант 11

1. Начислить заработную плату материальному бухгалтеру с 15% премией за март 2010 год и сделать все удержания.

2. Оценка готовой продукции

2	По плановой себестоимости	По фактической с/с	Разница (+,-)
Остаток продукции на начало месяца	65500	58300	
Поступило из производство за месяц	729000	704420	
Итого			
Процентное отношение фактической себестоимости к плановой себестоимости	745000		
Отгружено и отпущено за месяц			
Остаток продукции на конец месяца			

3. Продолжить операции и определить финансовый результат

№	Хозяйственные операции	Сумма	Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата: рабочим администрации	7500.000 1270.000		
2.	Отпущено на основное производство материалы	8500.000		
3.	Начислена амортизация основным средствам основного производства	750.000		
4	Затрат электроэнергии: на основное производство на администрацию	150.000 95.000		
5	Сданы на склад 500 штук готовой продукции по 34.000 сум за единицу	17.000.000		
6	400 единиц готовой продукции реализовано по 40.000 сум за единицу	16.000.000		
7				

Завед.каф.

проф.К.Б. Уразов

Вариант 12

1. Начислить заработную плату главному бухгалтеру с 25 % премией за март 2010 год и сделать все удержания.

2. Оценка готовой продукции

3	По плановой себестоимости	По фактической с/с	Разница (+,-)
Остаток продукции на начало месяца	52500	49300	
Поступило из производство за месяц	367000	294690	
Итого			
Процентное отношение фактической себестоимости к плановой себестоимости	343000		
Отгружено и отпущено за месяц			
Остаток продукции на конец месяца			

3. Продолжить операции и определить финансовый результат

№	Хозяйственные операции	Сумма	Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата: рабочим	7500.000		

	администрации	1270.000		
2.	Отпущено на основное производство материалы	8500.000		
3.	Начислена амортизация основным средствам основного производства	750.000		
4	Затрат электроэнергии: на основное производство на администрацию	150.000 95.000		
5	Сданы на склад 500 штук готовой продукции по 34.000 сум за единицу	17.000.000		
6	400 единиц готовой продукции реализовано по 40.000 сум за единицу	16.000.000		
7				

Завед.каф.

проф.К.Б. Уразов

Вариант 13

1. Следующие закупки и отпуск материалов имели место в течение 5 месяцев :

1 июля	Получено	1 000 ед. по 10 сум за единицу
9 июля	Получено	520 ед. по 10,5 сум за единицу
18 июля	Отпущено	400 единиц
5 августа	Получено	900 ед. по 11,5 сум за единицу
15 сентября	Отпущено	1 000 единиц
14 октября	Отпущено	30 единиц
8 ноября	Получено	1 000 ед. по 11 сум за единицу
24 ноября	Отпущено	560 единиц

Запасов на начало периода не было. Рассчитайте стоимость запаса и переданных в производство материалов в течение отчетного периода по методу Авеко (Периодический учет)

2. Фирма имеет три производственных и два обслуживающих подразделений.

Арендная плата	12 800	- площадь помещений.
Страховка производственного оборудования	16 000	- перв. стоимость оборуд.
Амортизация	12 000	- перв. стоимость оборуд.
Отопление и освещение	<u>5400</u>	- площадь помещений.
Итого	46200	

	A	B	C	X	Y	итого
Переменные нак..расх.	2800	1700	1200	800	600	7100
Площ.помещ. кв.м.	3000	1800	600	600	400	6400
Перв.стоим.обор. у.е.	24000	10000	8000	4000	2000	48000
Врем.труд.осн.про.раб.,ч	3200	1800	1000	-	-	6000
Почасов.ставки заработной платы,у.е.	3,8	3,5	3,4			
Распр.расх.обсл.подр.X,%	40	35	25			
Распр.расх.обсл.подр.Y%	15	35	50			

Требуется: Распределить постоянные накладные расходы между подразделениями. (база подразделения – время труда производственных рабочих)

Завед.каф.

проф.К.Б. Уразов

Вариант 14

1. На основе приведенной ниже информации рассчитайте заработную плату каждого рабочего исходя из следующих условий:

А) Оплату производить на основе повременной системы оплаты труда.

Б) Оплату производить на основе сдельной системы оплаты труда, но с гарантированной платой в размере 65 % от повременной заработной платы, если рабочий не заработал этой суммы.

В) Оплату производить на основе повременно-премиальной системы оплаты труда, при которой премия выплачивается в дополнение к повременной заработной плате за сэкономленное время по ставке в размере 80 % от почасовой.

	А	В	С	Д
Фактически отработанные часы	42	34	35	29
Почасовая ставка, у.е.	4,5	2,8	3,1	4,8
Выработка, ед.				
Деталь С	39	158	37	141
Деталь Н	105			310

Норма времени (на единицу продукции): С – 8 мин, Н - 5 мин.

Для расчета по сдельной системе каждая минута оплачивается в размере \$0,09/мин.

2. Фирма имеет три производственных и два обслуживающих подразделения.

Арендная плата	32 800	- площадь помещений.
Страховка производственного оборудования	16 000	- перв. стоимость оборуд.
Плата за телефон	5 200	- площадь помещений.
Амортизация	48 000	- перв. стоимость оборуд.
Заработная плата контролёров ОТК	44 000	- время труда основ. приозв. рабоч.
Отопление и свечение	6 400	- площадь помещений.
Итого	152 400	

Характеристики подразделений приводятся ниже:

	А	В	С	Х	У	итого
Переменные нак. расх.	2800	1700	1200	800	600	7100
Площ. помещ. кв.м.	3000	1800	600	600	400	6400
Перв. стоим. обор. у.е.	24000	10000	8000	4000	2000	48000
Врем. труд. осн. про. раб., ч	3200	1800	1000	-	-	6000
Почасов. ставки	3,8	3,5	3,4			
заработной платы, у.е.						
Распр. расх. обл. подр. Х, %	50	25	25			
Распр. расх. обл. подр. У, %	20	30	50			

Требуется: Распределить постоянные накладные расходы между подразделениями. (база подразделения – время труда производственных рабочих)

Завед. каф.

проф. К.Б. Уразов

Вариант 15

1. На основе приведенной ниже информации рассчитайте заработную плату каждого рабочего исходя из следующих условий:

1. Оплату производить на основе повременной системы оплаты труда

2. Оплату производить на основе сдельной системы оплаты труда, но с гарантированной платой в размере 80 % от повременной заработной платы, если рабочий не заработал этой суммы

3. Оплату производить на основе повременно-премиальной системы оплаты труда, при которой премия выплачивается в дополнение к повременной заработной плате за сэкономленное время по ставке в размере 70 % от почасовой.

	Х	У
Фактически отработанные часы	144	130
Почасовая ставка, у.е.	4,7	3,5
Выработка, ед.	480	390

Норма времени на единицу продукции - 5 мин. Для расчета по сдельной системе каждая минута оплачивается в размере \$0,07/мин.

2. Фирма имеет три производственных и два обслуживающих подразделений.

База распределение

Арендная плата	12 800	- площадь помещений.
Страховка производственного оборудования	6 000	- перв. стоимость оборуд.
Амортизация	18 000	- перв. стоимость оборуд.
Отопление и свещение	<u>6 400</u>	- площадь помещений.
Итого	73200	

	A	B	C	X	Y	итого
Переменные нак..расх.	2800	1700	1200	800	600	7100
Площ.помещ. кв.м.	3000	1800	600	600	400	6400
Перв.стоим.обор. у.е.	24000	10000	8000	4000	2000	48000
Врем.труд.осн.про.раб.,ч	3200	1800	1000	-	-	6000
Почасов.ставки	3,8	3,5	3,4			
заработной платы.у.е.						
Распр.расх.обсл.подр.X,%	50	25	25			
Распр.расх.обсл.подр.Y%	30	35	35			

Требуется: Распределить постоянные накладные расходы между подразделениями. (база подразделения – время труда производственных рабочих)

Завед.каф. проф.К.Б. Уразов

Вариант 16

1. Следующие закупки и отпуск материалов имели место в течение 5 месяцев :

1 июля	Получено	1500 ед. по 10 сум за единицу
9 июля	Получено	520 ед. по 10,5 сум за единицу
18 июля	Отпущено	400 единиц
5 августа	Получено	1800 ед. по 11,5 сум за единицу
15 сентября	Отпущено	1 000 единиц
14 октября	Отпущено	80 единиц
8 ноября	Получено	1 000 ед. по 11 сум за единицу
24 ноября	Отпущено	1460 единиц

Запасов на начало периода не было. Рассчитайте стоимость запаса и переданных в производство материалов в течение отчетного периода по методу LIFO(периодический учет)

2. Фирма имеет три производственных и два обслуживающих подразделений.

Арендная плата	12 800	- площадь помещений.
Страховка производственного оборудования	16 000	- перв. стоимость оборуд.
Амортизация	12 000	- перв. стоимость оборуд.
Отопление и свещение	<u>5400</u>	- площадь помещений.
Итого	46200	

Характеристики подразделений приводятся ниже:

	A	B	C	X	Y	итого
Переменные нак..расх.	2800	1700	1200	800	600	7100
Площ.помещ. кв.м.	3000	1800	600	600	400	6400
Перв.стоим.обор. у.е.	24000	10000	8000	4000	2000	48000
Врем.труд.осн.про.раб.,ч	3200	1800	1000	-	-	6000
Почасов.ставки	3,8	3,5	3,4			
заработной платы.у.е.						
Распр.расх.обсл.подр.X,%	40	35	25			
Распр.расх.обсл.подр.Y%	15	35	50			

Требуется: Распределить постоянные накладные расходы между подразделениями. (база подразделения – время труда производственных рабочих)

Вариант 17

1. На основе приведенной ниже информации рассчитайте заработную плату каждого рабочего исходя из следующих условий:

1. Оплату производить на основе повременной системы оплаты труда.
2. Оплату производить на основе сдельной системы оплаты труда, но с гарантированной платой в размере 95 % от повременной заработной платы, если рабочий не заработал этой суммы.
3. Оплату производить на основе повременно- премиальной системы оплаты труда, при которой премия выплачивается в дополнение к повременной заработной плате за сэкономленное время по ставке в размере 65 % от почасовой.

	А	В	С	Д
Фактически отработанные часы	42	34	35	29
Почасовая ставка, у.е.	4,3	3,8	3,7	4,0
Выработка, ед.				
Деталь А	39	108	57	171
Деталь С	125	50	-	270

Норма времени (на единицу продукции): А – 8 мин, С - 5 мин.

Для расчета по сдельной системе каждая минута оплачивается в размере \$0,09/мин.

2. Фирма имеет три производственных и два обслуживающих подразделений.		
Арендная плата	12 800	- площадь помещений.
Страховка производственного оборудования	6 000	- перв. стоимость оборуд.
Амортизация	18 000	- перв.стоимость оборуд.
Отопление и свещение	<u>6 400</u>	- площадь помещений.
Итого	43200	

Производственные подразделения (А, В, С) и обслуживающие подразделения (Х, У), характеристики которых приводятся ниже:

	А	В	С	Х	У	итого
Переменные нак..расх.	2800	1700	1200	800	600	7100
Площ.помещ. кв.м.	3000	1800	600	600	400	6400
Перв.стоим.обор. у.е.	24000	10000	8000	4000	2000	48000
Врем.труд.осн.про.раб.,ч	3200	1800	1000	-	-	6000
Почасов.ставки	3,8	3,5	3,4			
заработной платы.у.е.						
Распр.расх.обсл.подр.Х,%	50	25	25			
Распр.расх.обсл.подр.У%	20	30	50			

Требуется: Распределить постоянные накладные расходы между подразделениями. (база подразделения – время труда производственных рабочих)

Вариант 18

1.Фирма имеет три производственных и два обслуживающих подразделений.		
Арендная плата	18 800	- площадь помещений.
Страховка производственного оборудования	9000	- перв. стоимость оборуд.
Амортизация	18 000	- перв.стоимость оборуд.
Отопление и свещение	<u>6 400</u>	- площадь помещений.
Итого	51200	

	А	В	С	Х	У	итого
Переменные нак..расх.	2800	1700	1200	800	600	7100
Площ.помещ. кв.м.	3000	1800	600	600	400	6400
Перв.стоим.обор. у.е.	24000	10000	8000	4000	2000	48000

Врем.труд.осн.про.раб.,ч	3200	1800	1000	-	-	6000
Почасов.ставки заработной платы.у.е.	3,8	3,5	3,4			
Распр.расх.обсл.подр.Х,%	50	25	25			
Распр.расх.обсл.подр.У%	35	35	30			

Требуется: Распределить постоянные накладные расходы между подразделениями. (база подразделения – время труда производственных рабочих)

2. Следующие закупки и отпуск материалов имели место в течение 5 месяцев :

1 июля	Получено	1 000 ед. по 10 сум за единицу
9 июля	Получено	520 ед. по 10,5 сум за единицу
18 июля	Отпущено	400 единиц
5 августа	Получено	900 ед. по 11,5 сум за единицу
15 сентября	Отпущено	1 000 единиц
14 октября	Отпущено	30 единиц
8 ноября	Получено	1 000 ед. по 11 сум за единицу
24 ноября	Отпущено	560 единиц

Запасов на начало периода не было. Рассчитайте стоимость запаса и переданных в производство материалов в течение отчетного периода по методу FIFO (Периодический учет)

Материалы самостоятельных занятий

Перечень и тематика самостоятельных работ студентов по дисциплине «Основы международного учёта»

1. Исторические этапы становления международной системы бухгалтерского учета и аудита.
2. Влияние инфляционных процессов на систему и методику бухгалтерского учета.
3. Подготовка бухгалтеров за рубежом.
4. Международные планы счетов бухгалтерского учета и их краткие характеристики.
5. Система национальных счетов и ее показатели.
6. Стандарты по оказанию сопутствующих услуг.

Контрольные вопросы для самостоятельной оценки качества освоения учебной дисциплины «Основы международного учёта»

Раздел 1. Сущность и характеристика международной системы учета и отчетности

- 1.1. Общая характеристика бухгалтерских систем.
- 1.2. Характеристика национальных и межнациональных систем бухгалтерского учета.
- 1.3. Необходимость создания международной системы учета и отчетности.
- 1.4. Исторические этапы становления международной системы учета и отчетности.
- 1.5. Международные бухгалтерские принципы.

Раздел 2. Регулирование бухгалтерского учета в международной практике

- 2.1. Межправительственные и международные профессиональные организации бухгалтерского учета.
- 2.2. Законодательное регулирование принципов учета и финансовой отчетности в международной практике.
- 2.3. Развитие макроучета.

Раздел 3. Международные стандарты учета, нормативы бухгалтерского образования и этики

- 3.1. Необходимость международной унификации учета, органы разрабатывающие МСУ.
- 3.2. Процесс разработки международных стандартов учета (МСУ).
- 3.3. Структура МСУ.
- 3.4. Характеристика международных нормативов бухгалтерского образования.
- 3.5. Характеристика международного норматива этики бухгалтерской

профессии.

Раздел 4. Международная система планов счетов бухгалтерского учета

4.1. Общие принципы построения планов счетов.

4.2. Планы счетов бухгалтерского учета Европейского Экономического сообщества.

4.3. План счетов организации Африканского единства.

4.4. Планы счетов Англо-американской учетной системы.

Раздел 5. Бухгалтерский учет в США

5.1. Профессия бухгалтера в американском обществе.

5.2. Принципы американской бухгалтерии.

5.3. Особенности учета отдельных хозяйственных операций.

Раздел 6. Бухгалтерский учет в Великобритании

6.1. Формирование бухгалтерской системы Великобритании.

6.2. Общепринятые правила и стандарты бухгалтерского учета.

6.3. Формы и содержание финансовой отчетности.

6.4. Особенности учета собственного капитала, имущества.

Контрольные вопросы по дисциплине «Основы международного учёта»

1. В чем заключается разница между счетоводством и бухгалтерским учетом.
2. Каким учреждением присваивается звание «Дипломированный общественный бухгалтер».
3. Какие организации в государственном учете наиболее тесно связаны с бухгалтерским учетом.
4. Кто в американских компаниях может занимать должность старшего партнера.
5. Назовите факторы, влияющие на развитие бухгалтерского учета.
6. На чьи потребности, прежде всего, направлена ориентация во Франции.
7. Могут ли инвесторы повлиять на содержание учетной практики.
8. Какие стандарты, в большей степени используют компании в Японии.
9. Как влияют темпы инфляции на практику учета.
10. Охарактеризуйте континентальную модель.
11. Назовите пользователей бухгалтерского учета и их потребности в информации.
12. Назовите принципы бухгалтерского учета и аудита.
13. В чем различия финансового и управленческого учета.
14. Дайте общую характеристику международной системы бухгалтерского учета.
15. Что такое стандарты бухгалтерского учета.
16. Что такое стандарты аудита.
17. Как формируются отчетные показатели на зарубежных предприятиях.
18. Назовите методы оценки средств на зарубежных предприятиях.
19. Как классифицируются модели бухгалтерского учета.

20. Назовите исторические этапы становления международной системы бухгалтерского учета.
21. Назовите организации, занимающиеся вопросами учета и аудита.
22. Охарактеризуйте международные планы счетов, их общие принципы построения.
23. Как осуществляется правовое регулирование бухгалтерского учета за рубежом.
24. Как осуществляется правовое регулирование аудита за рубежом.
25. Как применяются в госсекторе нормы и стандарты аудита.
26. В чем выражается профессиональная независимость аудитора.
27. Что такое системный аудит.
28. Какая взаимосвязь существует между национальными и международными стандартами.
29. Как составляются аудиторские отчеты, согласно международным стандартам.
30. Опишите развитие Российской системы бухгалтерского учета и отчетности и ее движение к международным стандартам.
31. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации.
32. Организации, занимающиеся разработкой международных стандартов аудита.

Методические рекомендации по организации СРС

Для студентов в качестве самостоятельной работы предполагается подготовка докладов и сообщений, выполнения домашних заданий, групповая работа над ситуационными проектами.

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ «Основы международного учёта»

Основная литература

Гетьман, В.Г. Международные стандарты финансовой отчетности : учебник для магистрантов и студентов вузов / В.Г. Гетьман, О.В. Рожнова, Р.Г. Каспина и др.; под ред. В.Г. Гетьмана. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 656 с.:ил.

Мощенко, Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учеб. пособие / Н.П. Мощенко. – М.: Экзамен, 2010. – 224 с.

Дополнительная литература

Маренков, Н.Л. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / Н.Л. Маренков. – М.: Экзамен, 2011. – 224 с.

Международные и Российские стандарты бухгалтерский учета ПБУ (Сравнительный анализ. Принципы трансформации. Направления реформирования) / под ред. С.И. Николаева. – М.: Изд-во Аналитика-Пресс, 2010.

Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник для студентов вузов. – 5-е изд., испр.и доп. / В.Ф. Палий. – М.:ИНФРА-М, 2012. – 512с.

Программное обеспечение и Интернет-ресурсы.

МАТЕРИАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

а) электронные полнотекстовые базы данных научной библиотеки ВГУЭС;

б) электронные базы данных Росстата и официальных сайтов международных организаций;

в) техническое и лабораторное обеспечение – аудитория с мультимедийным оборудованием.

Глоссарий

7. СЛОВАРЬ ОСНОВНЫХ ТЕРМИНОВ

Ассоциация бухгалтеров стран Америки создана в 1949 году, она объединяет бухгалтерские организации стран американского континента. Основные усилия этой организации направлены на унификацию учета в южноамериканских странах. Каждые 2–3 года собираются научные конференции, по результатам которых публикуются научно-методические материалы.

Африканский совет по бухгалтерскому учету был создан в 1979 году. В его состав входят Правительственные организации бухгалтеров из 27 африканских стран. Задачей совета является унификация методик учета, совершенствование профессионального образования. Основным итогом деятельности Африканского совета по учету явилась разработка и внедрение плана счетов, который привел к стандартизации и способствует интегрированию учета в африканских странах.

Дисконтированная или приведённая стоимость (present value): для активов – это дисконтированная стоимость будущих чистых притоков денежных средств в условиях нормального функционирования предприятия, для обязательств – дисконтированная стоимость будущих оттоков денежных средств при погашении обязательств в условиях нормального функционирования предприятия.

Европейская Комиссия занимается гармонизацией учёта в рамках Европейского Сою. **Совет по разработке финансовых учётных стандартов** (Financial Accounting Standards Board) занимается разработкой стандартов

Европейское экономическое сообщество (Европейский общий рынок) было создано в 1957 году. В него входят 12 европейских стран Главной задачей сообщества при его создании было обеспечение свободного обращения товаров, разработка единых таможенных правил и гармонизация правовых законодательных актов том числе и в области бухгалтерского учета и отчетности.

Комиссия по ценным бумагам и биржам США (Securities and Exchange Commission) – правительственная организация США, чья юрисдикция распространяется на все компании, продающие ценные бумаги в США (включая иностранные)

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Committee, КМСФО) – это ведущая организация в мире по разработке единых учётных стандартов. Именно стандарты КМСФО были выбраны в России как основа для создания новых российских стандартов.

Конфедерация бухгалтеров Азиатского и Тихоокеанского регионов

создана в 1976 году и объединяет 29 бухгалтерских организаций из 20 стран региона. Ее ближайшая цель – координация развития учетной профессии в странах региона. Долгосрочной целью является разработка обязанностей бухгалтера на основе гармонизации учета и унифицированных учетных стандартов.

Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учёта и отчётности при ООН занимается изучением проблем учёта в международном аспекте, содействием стандартизации учёта на национальном и международном уровне, помощью развивающимся странам во внедрении стандартов.

Метод начисления (accrual basis) означает, что хозяйственные операции отражаются в момент их совершения, а не по мере получения или выплаты денежных средств и их эквивалентов

Попечительский совет «Комитет по международным стандартам финансовой отчетности» – это некоммерческая организация.

Правление КМСФО – это основной орган, занимающийся разработкой международных стандартов финансовой отчетности

Региональные организации: Европейское экономическое сообщество; Африканский совет по бухгалтерскому учету; Ассоциация бухгалтеров стран Америки; Федерация бухгалтеров Ассоциации государств Юго-Восточной Азии (стран АСЕАН); Конфедерация бухгалтеров Азиатского и Тихоокеанского регионов; Федерация европейских бухгалтеров.

Федерация бухгалтеров Ассоциации государств Юго-Восточной Азии создана на совещании, состоявшемся в Таиланде в 1977 году. Она объединяет бухгалтерские организации пяти стран – членов блока «АСЕАН»: Индонезии, Малайзии, Филиппин, Сингапура и Таиланда. В основе создания этой организации лежит признание воздействия профессиональных услуг бухгалтеров на экономическое развитие этих стран. Федерация бухгалтеров АСЕАН на основе анализа действующих принципов учета и методик отчетности приняла документ «Унификация принципов и стандартов учета».

Федерация европейских бухгалтеров является ведущей профессиональной организацией в Европе. Она создана в 1986 году в результате объединения двух профессиональных организаций, одна из которых представляла интересы стран Общего рынка, а вторая – интересы других Европейских стран. Она организует проведение научных конференций, семинаров, выпускает печатную продукцию по проблемам бухгалтерского учета. Все больше внимания уделяет Федерация проблемам унификации учета, разработке учетных стандартов.

GLOSSARY

ГЛОССАРИЙ

Terminal word	Review	Термин	Определение
accounting basis	The accrual or cash basis of accounting as defined in the accrual basis IPSASs and the Cash Basis IPSAS.	Метод учета	Правила учета по методу начисления или по кассовому методу согласно определениям, приведенным в Международных стандартах финансовой отчетности для общественного сектора по методу начисления и в Международном стандарте финансовой отчетности для общественного сектора по кассовому методу.
accounting policies	The specific principles, bases, conventions, rules, and practices applied by an entity in preparing and presenting financial statements.	Учетная политика	Конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности.
accrual basis	A basis of accounting under which transactions and other events are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid). Therefore, the transactions and events are recorded in the accounting records and recognized in the financial statements of the periods to which they relate. The elements recognized under accrual accounting are assets, liabilities, net assets/equity, revenue, and expenses.	Метод начисления	Способ учета, при котором хозяйственные операции и другие события признаются тогда, когда они имели место (а не только тогда, когда денежные средства или их эквиваленты поступили или были выплачены). Следовательно, хозяйственные операции и события регистрируются в бухгалтерских документах и признаются в финансовой отчетности тех периодов, к которым они относятся. Элементами, признаваемыми по методу начисления, являются активы, обязательства, чистые активы/капитал, доходы и расходы.
assets	Resources controlled by an entity as a result of past events and from which future economic benefits or service potential are expected to flow to the entity.	Активы	Ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий, от которых ожидается в будущем поступление экономических выгод или сервисного потенциала.
assets held by a long-term employee benefit fund	Assets (other than non-transferable financial instruments issued by the reporting entity) that: (a) Are held by an entity (a fund) that is legally separate from the reporting entity and exists solely to pay or fund	Активы фонда долгосрочного вознаграждения работников	Активы (кроме не подлежащих передаче финансовых инструментов, выпущенных отчитывающейся организацией), которые: а) принадлежат организации (фонду) которая юридически независима от отчитывающейся организации и существует исключительно для выплат или финансирования вознаграждений

Terminal word	Review	Термин	Определение
	<p>employee benefits; and</p> <p>(b) Are available to be used only to pay or fund employee benefits, are not available to the reporting entity's own creditors (even in bankruptcy), and cannot be returned to the reporting entity, unless either:</p> <p>(i) The remaining assets of the fund are sufficient to meet all the related employee benefit obligations of the plan or the reporting entity; or</p> <p>(ii) The assets are returned to the reporting entity to reimburse it for employee benefits already paid.</p>		<p>работникам;</p> <p>b) могут быть использованы только для выплат или финансирования вознаграждений работникам, не доступны кредиторам отчитывающейся организации (даже в случае ее банкротства) и не возвращаются отчитывающейся организации, за исключением случаев, когда:</p> <p>i) оставшиеся активы фонда достаточны для выполнения всех соответствующих обязательств плана или отчитывающейся организации по выплате вознаграждений работникам; или</p> <p>ii) активы возвращаются отчитывающейся организации для компенсации уже выплаченных вознаграждений работникам.</p>
associate	An entity, including an unincorporated entity such as a partnership, over which the investor has significant influence, and that is neither a controlled entity nor an interest in a joint venture.	Ассоциированная организация	Организация (в том числе, не имеющая статуса юридического лица, например, простое товарищество), в которой инвестор имеет существенное влияние и которое не является ни подконтрольной организацией, ни долей участия в совместной деятельности.
available-for-sale financial assets	<p>Those non-derivative financial assets that are designated as available for sale or are not classified as</p> <p>(a) loans and receivables,</p> <p>(b) held-to-maturity investments or</p> <p>(c) financial assets at fair value through surplus or deficit.</p>	Финансовые активы имеющиеся в наличии для продажи	<p>Непроизводные финансовые активы, которые определены как имеющиеся в наличии для продажи или не классифицируются как</p> <p>a) займы и дебиторская задолженность;</p> <p>b) инвестиции, удерживаемые до погашения;</p> <p>c) финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прибыли и убытки.</p>
biological asset	A living animal or plant.	Биологический актив	Животное или растение.
biological transformation	Comprises the processes of growth, degeneration, production, and procreation that cause qualitative or quantitative changes in a biological asset.	Биотрансформация	Включает процессы роста, дегенерации, производства и размножения, которые вызывают качественные или количественные изменения в биологическом активе.

Terminal word	Review	Термин	Определение
borrowing costs	Interest and other expenses incurred by an entity in connection with the borrowing of funds.	Затраты по займам	Проценты и прочие расходы, понесенные организацией в связи с заимствованиями денежных средств.
budgetary basis	The accrual, cash, or other basis of accounting adopted in the budget that has been approved by the legislative body.	Учетные принципы формирования бюджета	Метод начисления, кассовый или иной метод учета, принятый для бюджетного процесса и утвержденный законодательным органом.
carrying amount (of investment property)	The amount at which an asset is recognized in the statement of financial position.	Балансовая стоимость (инвестиционного имущества)	Стоимость, по которой актив отражается в балансе (отчете о финансовом положении).
carrying amount (of property, plant, and equipment)	The amount at which an asset is recognized after deducting any accumulated depreciation and accumulated impairment losses.	Балансовая стоимость (основных средств)	Стоимость, по которой актив отражается в отчетности после вычета накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.
carrying amount of a liability	The amount at which a liability is recognized in the statement of financial position.	Балансовая стоимость обязательства	Стоимость, по которой обязательство отражается в балансе (отчете о финансовом положении).
carrying amount of an asset	The amount at which an asset is recognized in the statement of financial position, after deducting any accumulated depreciation and accumulated impairment losses thereon.	Балансовая стоимость актива	Стоимость, по которой актив отражается в балансе (отчете о финансовом положении) после вычета накопленной амортизации и убытков от обесценения.
cash	Comprises cash on hand and demand deposits.	Денежные средства	Денежные средства в кассе и депозиты до востребования
cash equivalents	Short-term, highly liquid investments that are readily convertible to known amounts of cash and which are subject to an insignificant risk of changes in value.	Эквиваленты денежных средств	Краткосрочные, высоколиквидные инвестиции, легко превращаемые в известное количество денежных средств и неподверженные существенному риску изменения стоимости.
cash flows	Inflows and outflows of cash and cash equivalents.	Потоки денежных средств	Поступление и выбытие денежных средств и эквивалентов денежных средств.
cash-generating assets	Assets held with the primary objective of generating a commercial return.	Активы, генерирующие денежные средства	Активы, цель владения которыми является получение коммерческого дохода.
cash-generating	The smallest identifiable group of assets held with the	Единица, генерирующая денежные средства	Наименьшая поддающаяся учету группа активов, используемая, в основном, для получения коммерческого дохода, т. е.

Terminal word	Review	Термин	Определение
unit	primary objective of generating a commercial return that generates cash inflows from continuing use that are largely independent of the cash inflows from other assets or groups of assets.		обеспечивающая поступления денежных средств в результате ее использования, которые в значительной степени независимы от поступлений денежных средств от других активов или групп активов.
change in accounting estimate	An adjustment of the carrying amount of an asset or a liability, or the amount of the periodic consumption of an asset, that results from the assessment of the present status of, and expected future benefits and obligations associated with, assets and liabilities. Changes in accounting estimates result from new information or new developments and, accordingly, are not correction of errors.	Изменение в расчетной оценке	Корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, либо суммы, в которой выражается периодическое использование актива, осуществляемая в результате оценки текущего состояния активов и обязательств, либо связанных с ними ожидаемых будущих выгод и обязательств. Изменения в расчетных оценках зависят от появления новой информации или новых обстоятельств, и, следовательно, не являются исправлением ошибок.
class of property, plant, and equipment	A grouping of assets of a similar nature or function in an entity's operations that is shown as a single item for the purpose of disclosure in the financial statements.	Группа основных средств	Группировка активов, сходных по сути или функциям, выполняемым в организации, которая показывается одной статьей для целей раскрытия в финансовой отчетности.
close members of the family of an individual	Close relatives of the individual or members of the individual's immediate family who can be expected to influence, or be influenced by, that individual in their dealings with the entity.	Близкие родственники и члены семьи физического лица	Близкие родственники или члены семьи, которые потенциально могут оказывать влияние на данное лицо или быть подвержены его влиянию в рамках взаимодействия с организацией.
closing rate	The spot exchange rate at the reporting date.	Конечный курс	Текущий курс обмена валют на отчетную дату.
commencement of the lease term	The date from which the lessee is entitled to exercise its right to use the leased asset. It is the date of initial recognition of the lease (i.e., the recognition of the assets, liabilities, revenue, or expenses resulting from the lease, as appropriate).	Начало срока аренды	Дата, с которой арендополучатель получает возможность осуществлять свое право на использование арендуемого актива. Это дата первоначального признания аренды (т.е. признания соответствующих активов, обязательств, доходов или расходов, возникающих в связи с арендой).
comparable basis	The actual amounts presented on the same accounting basis, same classification basis,	Сопоставимая база	Фактические суммы, представленные с использованием единого метода учета, единого метода классификации, для одних и тех же

Terminal word	Review	Термин	Определение
	for the same entities, and for the same period as the approved budget.		организаций и за тот же период, что и утвержденный бюджет.
composite social security programs	<p>Programs established by legislation, and</p> <p>(a) Operate as multi-employer plans to provide post-employment benefits; as well as to</p> <p>(b) Provide benefits that are not consideration in exchange for service rendered by employees.</p>	Комбинированная программа социального страхования	<p>Программы, реализуемые в соответствии с законодательством; и</p> <p>a) действующие, как планы, установленные несколькими работодателями для предоставления вознаграждений работникам по окончании трудового соглашения; а также</p> <p>b) предоставляющие вознаграждения, не являющиеся компенсацией за услуги, оказанные работниками.</p>
conditions on transferred assets	Stipulations that specify that the future economic benefits or service potential embodied in the asset is required to be consumed by the recipient as specified or future economic benefits or service potential must be returned to the transferor.	Условия на передаваемые активы	Условия, согласно которым будущие экономические выгоды или сервисный потенциал, заложенный в активе, должны быть потреблены получателем оговоренным образом или возвращены лицу, передавшему активы.
consolidated financial statements	The financial statements of an economic entity presented as those of a single entity.	Консолидированная финансовая отчетность	Финансовая отчетность группы организаций, представленная таким образом, как если бы она была подготовлена одной организацией.
construction contract	A contract, or a similar binding arrangement, specifically negotiated for the construction of an asset or a combination of assets that are closely interrelated or interdependent in terms of their design, technology, and function or their ultimate purpose or use.	Строительный договор	Договор или аналогичное обязывающее соглашение, специально заключенное для строительства актива или группы активов, тесно взаимосвязанных или взаимозависимых конструктивно, технологически и функционально или по их конечному назначению или использованию.
constructive obligation	<p>An obligation that derives from an entity's actions where:</p> <p>(a) By an established pattern of past practice, published policies, or a sufficiently specific current statement, the entity has indicated to other parties that it will accept certain</p>	Фактическое обязательство	<p>Обязательство, вытекающее из действий организации в случаях, когда:</p> <p>a) установившейся практикой прошлой деятельности, опубликованной политикой или достаточно конкретным текущим заявлением, организация заявила другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности; и</p> <p>b) в результате организация создала у этих сторон обоснованные ожидания</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
	responsibilities; and (b) As a result, the entity has created a valid expectation on the part of those other parties that it will discharge those responsibilities.		того, что она исполнит принятые на себя обязанности.
contingent asset	A possible asset that arises from past events, and whose existence will be confirmed only by the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not wholly within the control of the entity.	Условный актив	Возможный актив, который возникает в результате прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем организации.
contingent liability	(a) A possible obligation that arises from past events, and whose existence will be confirmed only by the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not wholly within the control of the entity; or (b) A present obligation that arises from past events, but is not recognized because: (i) It is not probable that an outflow of resources embodying economic benefits or service potential will be required to settle the obligation; or (ii) The amount of the obligation cannot be measured with sufficient reliability.	Условное обязательство	а) возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, которые находятся вне контроля организации; или б) текущее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается, так как: i) нет вероятности того, что выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды или сервисный потенциал, потребуется для урегулирования обязательства; или ii) величина обязательства не может быть измерена с достаточной надежностью.
contingent rent	That portion of the lease payments that is not fixed in amount, but is based on the future amount of a factor that changes other than with the passage of time (e.g., percentage of future sales, amount of future use, future price indices, future market rates of	Условная арендная плата	Часть арендных платежей, которая не зафиксирована в виде определенной суммы, а основана на будущей величине фактора, изменение которого не связано с течением времени (например, процент будущих продаж, объем будущего использования, будущие индексы цен, будущие рыночные процентные ставки).

Terminal word	Review	Термин	Определение
	interest).		
contractor	An entity that performs construction work pursuant to a construction contract.	Подрядчик	Организация, выполняющая строительные работы в соответствии со строительным договором
contributions from owners	<p>Future economic benefits or service potential that has been contributed to the entity by parties external to the entity, other than those that result in liabilities of the entity, that establish a financial interest in the net assets/equity of the entity, which:</p> <p>(a) Conveys entitlement both to (i) distributions of future economic benefits or service potential by the entity during its life, such distributions being at the discretion of the owners or their representatives, and to (ii) distributions of any excess of assets over liabilities in the event of the entity being wound up; and/or</p> <p>(b) Can be sold, exchanged, transferred, or redeemed.</p>	Вклады владельцев	<p>Будущие экономические выгоды или сервисный потенциал, которые были предоставлены организации сторонними лицами, за исключением тех, которые привели к обязательствам организации, и которые образуют финансовую долю в чистых активах/капитале организации, которая:</p> <p>а) дает право как на</p> <p>i) распределение будущих экономических выгод или сервисного потенциала организации на протяжении ее существования по усмотрению владельцев или их представителей, так и</p> <p>ii) на распределение любого превышения активов над</p> <p>обязательствами в случае ликвидации организации; и/или</p> <p>б) может быть продана, обменена, передана или выкуплена.</p>
control	The power to govern the financial and operating policies of another entity so as to benefit from its activities.	Контроль	Право определять финансовую и операционную политику организации с целью извлечения выгоды от ее деятельности.
control of an asset	Arises when the entity can use or otherwise benefit from the asset in pursuit of its objectives, and can exclude or otherwise regulate the access of others to that benefit.	Контроль над активом	Возникает в том случае, когда организация может использовать актив или иным образом извлекать из него выгоду, преследуя свои цели, а также может закрыть или иным образом регулировать доступ к этой выгоде для других лиц.
controlled entity	An entity, including an unincorporated entity such as a partnership, which is under the control of another entity (known as the controlling entity).	Контролируемая организация	Организация (в том числе, не имеющая статуса юридического лица, например, товарищество), находящаяся под контролем другой организации (называемой контролирующей организацией).
controlling entity	An entity that has one or more controlled entities.	Контролирующая организация	Организация, имеющая одну или более контролируемых организаций.

Terminal word	Review	Термин	Определение
cost	The amount of cash or cash equivalents paid or the fair value of the other consideration given to acquire an asset at the time of its acquisition or construction.	Первоначальная стоимость, себестоимость, затраты	Сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость другого возмещения, переданного в целях приобретения актива на момент его приобретения или создания.
cost method	A method of accounting for an investment, whereby the investment is recognized at cost. The investor recognizes revenue from the investment only to the extent that the investor is entitled to receive distributions from accumulated surpluses of the investee arising after the date of acquisition. Entitlements due or received in excess of such surpluses are regarded as a recovery of investment, and are recognized as a reduction of the cost of the investment.	Метод учета по себестоимости	Метод учета инвестиций, при котором инвестиции признаются по первоначальной стоимости. Инвестор признает инвестиционный доход только в той степени, на которую он имеет право получения распределений из накопленного прироста стоимости объекта инвестиций, возникающего после даты приобретения. Суммы, подлежащие выплате или полученные сверх инвестиционного дохода, рассматриваются как возмещение стоимости инвестиций, и признаются как уменьшение ее балансовой стоимости.
cost plus or cost-based contract	A construction contract in which the contractor is reimbursed for allowable or otherwise defined costs and, in the case of a commercially based contract, an additional percentage of these costs or a fixed fee, if any.	Договор «затраты плюс»	Строительный договор, согласно которому подрядчику возмещаются оговоренные или другим образом определенные затраты, и, в случае коммерческого договора, дополнительный процент от данных затрат или фиксированное вознаграждение, если это предусмотрено
costs of disposal	Incremental costs directly attributable to the disposal of an asset, excluding finance costs and income tax expense.	Затраты на выбытие	Дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием актива, за исключением затрат на финансирование и расходов по налогу на прибыль.
costs to sell	The incremental costs directly attributable to the disposal of an asset, excluding finance costs and income taxes. Disposal may occur through sale or through distribution at no charge or for a nominal charge.	Затраты на продажу	Дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием актива, за исключением затрат на финансирование и налога на прибыль. Выбытие может происходить в результате продажи или распределения, безвозмездно или за символическую плату.
credit risk	The risk that one party to a financial instrument will cause a financial loss for the other party by failing to discharge an obligation.	Кредитный риск	Риск невыполнения обязательств одной стороной по финансовому инструменту и возникновения, в связи с этим, у другой стороны финансовых убытков.
currency	The risk that the	Валютный риск	Риск того, что справедливая

Terminal word	Review	Термин	Определение
risk	fair value or future cash flows of a financial instrument will fluctuate because of changes in foreign exchange rates.		стоимость или будущие потоки денежных средств финансового инструмента будут меняться в связи с колебаниями курсов валют.
current replacement cost	The cost the entity would incur to acquire the asset on the reporting date.	Текущая стоимость замещения	Затраты, которые организация должна была бы произвести для приобретения актива на отчетную дату.
current service cost	The increase in the present value of the defined benefit obligation resulting from employee service in the current period.	Стоимость услуг текущего периода	Увеличение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в результате оказания работником услуг в текущем периоде.
defined benefit plans	Post-employment benefit plans other than defined contribution plans.	Пенсионные планы с установленными выплатами	План выплат по окончании трудовой деятельности отличный от плана с установленными взносами.
defined contribution plans	Post-employment benefit plans under which an entity pays fixed contributions into a separate entity (a fund), and will have no legal or constructive obligation to pay further contributions if the fund does not hold sufficient assets to pay all employee benefits relating to employee service in the current and prior periods.	Пенсионные планы с установленными взносами	План выплат после окончания трудовой деятельности, в соответствии с которым организация платит фиксированные взносы в отдельную организацию (фонд) и не будет иметь юридических или вытекающих из практики обязательств вносить дальнейшие взносы, в случае, если фонд не будет иметь достаточных активов для выплаты всем работникам пособия за оказанные работниками услуги в текущем и предыдущем периодах.
depreciable amount	The cost of an asset, or other amount substituted for cost, less its residual value.	Амортизируемая стоимость	Первоначальная стоимость актива или другая сумма, заменяющая первоначальную стоимость, за вычетом остаточной стоимости.
depreciation	The systematic allocation of the depreciable amount of an asset over its useful life.	Амортизация	Систематическое распределение амортизируемой стоимости актива в течение срока его полезного использования.
derecognition	The removal of a previously recognized financial asset or financial liability from an entity's statement of financial position.	Прекращение признания	Исключение ранее признанного финансового актива или финансового обязательства из отчета о финансовом положении организации.
derivative	A financial instrument or other contract within the scope of [IPSAS 29] (see paragraphs 2–6) with all three of the following characteristics: (a) Its value changes in response to the change in a specified	Производный инструмент	Финансовый инструмент или другой договор, находящийся в сфере применения настоящего стандарта (МСФООС 29) (см. пункты 2–6) и имеющий все три следующие характеристики: а) Его стоимость меняется в результате изменения установленной процентной ставки, цены финансового инструмента, цены товара, обменного курса валют, индекса цен или ставок,

Terminal word	Review	Термин	Определение
	<p>interest rate, financial instrument price, commodity price, foreign exchange rate, index of prices or rates, credit rating or credit index, or other variable, provided in the case of a non-financial variable that the variable is not specific to a party to the contract (sometimes called the “underlying”);</p> <p>(b) It requires no initial net investment or an initial net investment that is smaller than would be required for other types of contracts that would be expected to have a similar response to changes in market factors; and</p> <p>(c) It is settled at a future date.</p>		<p>кредитного рейтинга или кредитного индекса, или другой переменной, при условии, что в случае с нефинансовой переменной (иногда называемой «базисной») она не зависит от одной из сторон договора;</p> <p>b) для него не требуется первоначальных инвестиций или требуются первоначальные инвестиции, меньшие, чем которые были бы необходимы для других видов договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом реагировали бы на изменения рыночных факторов; и</p> <p>c) расчеты по нему осуществляются в будущем.</p>
development	The application of research findings or other knowledge to a plan or design for the production of new or substantially improved materials, devices, products, processes, systems or services before the start of commercial production or use.	Разработка	Применение результатов исследований или других знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, товаров, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.
distributions to owners	Future economic benefits or service potential distributed by the entity to all or some of its owners, either as a return on investment or as a return of investment.	Распределение среди владельцев	Будущие экономические выгоды или сервисный потенциал, распределенные организацией всем или некоторым из ее владельцев, в качестве инвестиционного дохода или погашения инвестиции.
economic entity	A group of entities comprising a controlling entity and one or more controlled entities.	Группа хозяйствующих организаций	Группа организаций, состоящая из контролирующей организации и одной или более контролируемых организаций.
economic life	<p>Either</p> <p>(a) The period over which an asset is expected to yield economic benefits or service potential to one or</p>	Срок экономической службы	<p>Это или</p> <p>a) Период времени в течение которого ожидается, что актив будет приносить экономическую выгоду или сервисный потенциал одному или более пользователей;</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
	<p>more users; or</p> <p>(b) The number of production or similar units expected to be obtained from the asset by one or more users.</p>		<p>или</p> <p>б) Количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые ожидается получить от использования актива одним или более пользователями.</p>
<p>effective interest method</p>	<p>A method of calculating the amortized cost of a financial asset or a financial liability (or group of financial assets or financial liabilities) and of allocating the interest revenue or interest expense over the relevant period. The effective interest rate is the rate that exactly discounts estimated future cash payments or receipts through the expected life of the financial instrument or, when appropriate, a shorter period to the net carrying amount of the financial asset or financial liability. When calculating the effective interest rate, an entity shall estimate cash flows considering all contractual terms of the financial instrument (e.g., prepayment, call and similar options) but shall not consider future credit losses. The calculation includes all fees and points paid or received between parties to the contract that are an integral part of the effective interest rate (see IPSAS 9, "Revenue from Exchange Transactions"), transaction costs, and all other premiums or discounts. There is a presumption that the cash flows and the expected life of a group of similar financial instruments can be estimated reliably. However, in those rare cases when it is not possible to estimate reliably the cash flows or</p>	<p>Метод эффективной ставки процента</p>	<p>Метод расчета амортизированной стоимости финансового актива или финансового обязательства (или группы финансовых активов или финансовых обязательств) и начисления процентного дохода или расходов на выплату процентов в течение соответствующего периода. Эффективная ставка процента представляет собой ставку, которая обеспечивает точное дисконтирование прогнозируемой суммы будущих денежных выплат или поступлений вплоть до наступления срока погашения по данному финансовому инструменту, или, когда это уместно, в течение более короткого периода, до чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства. При расчете эффективной ставки процента организация обязана определять потоки денежных средств с учетом всех договорных условий финансового инструмента (например, предоплаты, опциона на покупку и аналогичных опционов), но не вправе принимать во внимание будущие кредитные убытки. В расчет принимаются все вознаграждения и прочие выплаченные или полученные сторонами суммы, являющиеся неотъемлемой частью эффективной ставки процента (см. МСФООС 9, «Выручка от обменных операций»), а также затраты по сделке и все другие премии или скидки. Предполагается, что потоки денежных средств и прогнозируемый срок погашения группы аналогичных финансовых инструментов могут быть достоверно оценены. Однако в тех редких случаях, когда невозможно достоверно рассчитать потоки денежных средств или ожидаемого срока действия финансового инструмента (или группы финансовых инструментов), организация должна использовать данные по движению денежных средств, предусмотренные договором, на протяжении всего договорного срока финансового инструмента (или группы финансовых инструментов).</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
	the expected life of a financial instrument (or group of financial instruments), the entity shall use the contractual cash flows over the full contractual term of the financial instrument (or group of financial instruments).		
employee benefits	All forms of consideration given by an entity in exchange for service rendered by employees.	Вознаграждения работникам	Все формы вознаграждений, предоставляемые организацией работникам, в обмен на оказанные ими услуги.
entity-specific value	The present value of the cash flows an entity expects to arise from the continuing use of an asset and from its disposal at the end of its useful life or expects to incur when settling a liability.	Стоимость, характерная для организации	Дисконтированная стоимость потока денежных средств, которую организация ожидает получить от продолжающегося использования актива и от продажи актива в конце срока его полезного использования или ожидает понести при урегулировании обязательства.
equity instrument	Applicable up to periods ending on or before December 31, 2012. Any contract that evidences a residual interest in the assets of an entity after deducting all of its liabilities.	Долевой инструмент	Применимо к отчетным периодам, оканчивающимся до 31 декабря 2012 г. включительно. Любой договор, подтверждающий право на остаточную долю активов организации, оставшихся после вычета всех ее обязательств.
equity instrument	Applicable for periods beginning on or after January 1, 2013. Any contract that evidences a residual interest in the assets of an entity after deducting all of its liabilities.	Долевой инструмент	Применимо к отчетным периодам, начинающимся с 1 января 2013 г. включительно. Любой договор, подтверждающий право на остаточную долю активов организации, оставшихся после вычета всех ее обязательств.
equity method (relating to investments in associates)	A method of accounting whereby the investment is initially recognized at cost, and adjusted thereafter for the post-acquisition change in the investor's share of net assets/equity of the investee. The surplus or deficit of the investor includes the investor's share of the surplus or deficit of the investee.	Метод учета по долевому участию (в отношении инвестиций в ассоциированные организации)	Метод учета, по которому инвестиции первоначально учитываются по себестоимости, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах/капитале объекта инвестиций. Прибыль или убыток инвестора включает долю инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций.
equity method (relating to interests in joint ventures)	A method of accounting whereby an interest in a jointly controlled entity is initially recorded at cost, and adjusted thereafter	Метод учета по долевому участию (в отношении инвестиций в совместную деятельность)	Метод учета, по которому доля участия в совместно контролируемой организации первоначально учитывается по себестоимости, а затем корректируется на произошедшее после приобретения изменение доли участника совместной

Terminal word	Review	Термин	Определение
	for the post-acquisition change in the venturer's share of net assets/equity of the jointly controlled entity. The surplus or deficit of the venturer includes the venturer's share of the surplus or deficit of the jointly controlled entity.		деятельности в чистых активах/капитале совместно контролируемой деятельности. Прибыль или убыток участника совместной деятельности включает его долю в прибыли или убытке совместно контролируемой организации.
events after the reporting date	<p>Those events, both favorable and unfavorable, that occur between the reporting date and the date when the financial statements are authorized for issue. Two types of events can be identified:</p> <p>(a) Those that provide evidence of conditions that existed at the reporting date (adjusting events after the reporting date); and</p> <p>(b) Those that are indicative of conditions that arose after the reporting date (non-adjusting events after the reporting date).</p>	События после отчетной даты	<p>События, как благоприятные, так и неблагоприятные, происходящие между отчетной датой и датой подписания финансовой отчетности.</p> <p>Различают два типа событий:</p> <p>а) События, подтверждающие существование на отчетную дату условий (корректирующие события после отчетной даты);</p> <p>б) События, свидетельствующие о возникших после отчетной даты условиях (некорректирующие события после отчетной даты).</p>
exchange difference	The difference resulting from translating a given number of units of one currency into another currency at different exchange rates.	Курсовая разница	Разница, возникающая при пересчете определенного количества единиц одной валюты в другую валюту по различным обменным курсам.
exchange rate	The ratio of exchange for two currencies.	Обменный курс	Количественное соотношение двух валют при их обмене.
exchange transactions	Transactions in which one entity receives assets or services, or has liabilities extinguished, and directly gives approximately equal value (primarily in the form of cash, goods, services, or use of assets) to another entity in exchange.	Обменные операции	Операции, в которых одна организация получает активы или услуги, или погашает обязательства, и передает в обмен примерно равную стоимость (в первую очередь в форме денежных средств, товаров, услуг, или использования активов) другой организации.
executory contracts	Contracts under which neither party has performed any of its obligations, or both parties have partially performed their	Договоры в стадии исполнения	Договоры, по которым ни одна из сторон не выполнила свои обязательства, либо обе стороны выполнили обязательства частично и в равной степени.

Terminal word	Review	Термин	Определение
	obligations to an equal extent.		
expenses	Decreases in economic benefits or service potential during the reporting period in the form of outflows or consumption of assets or in currences of liabilities that result in decreases in net assets/equity, other than those relating to distributions to owners.	Расходы	Уменьшение экономических выгод или сервисного потенциала в течение отчетного периода в форме оттока или потребления активов или возникновения обязательств, приведшее к уменьшению чистых активов/ капитала и отличное от распределения прибыли среди владельцев.
expenses paid through the tax system	Amounts that are available to beneficiaries regardless of whether or not they pay taxes.	Расходы по налогам	Суммы, доступные для их получателей, независимо от того являются ли они плательщиками налогов.
fair value	The amount for which an asset could be exchanged, or a liability settled, between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction.	Справедливая стоимость	Сумма, на которую можно обменять актив, или урегулировать обязательство, при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.
fair value less costs to sell	The amount obtainable from the sale of an asset in an arm's length transaction between knowledgeable, willing parties, less the costs of disposal.	Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу	Сумма, получаемая от продажи актива в процессе коммерческой сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить сделку сторонами, за вычетом затрат на продажу.
final budget	The original budget, adjusted for all reserves, carry-over amounts, transfers, allocations, supplemental appropriations, and other authorized legislative or similar authority, changes applicable to the budget period.	Окончательный бюджет	Бюджет, скорректированный на все резервы, переходящие суммы, трансферты, ассигнования, дополнительные ассигнования и другие законодательно или нормативно утвержденные изменения, относящиеся к бюджетному периоду.
finance lease	A lease that transfers substantially all the risks and rewards incident to ownership of an asset. Title may or may not eventually be transferred.	Финансовая аренда	Аренда, при которой передаются практически все риски и вознаграждения связанные с владением активом. Право собственности в конечном итоге может, как передаваться, так и не передаваться.
financial asset	Applicable up to periods ending on or before December 31, 2012. Any asset that is: (a) Cash; (b) A contractual right to receive cash or another financial asset	Финансовый актив	Применимо к отчетным периодам, оканчивающимся до 31 декабря 2012 г. включительно. Любой актив, являющийся: а) денежными средствами; б) договорным правом на получение денежных средств или другого финансового актива от другой организации; с) договорным правом на обмен финансовых инструментов с другой организацией на потенциально выгодных

Terminal word	Review	Термин	Определение
	<p>from another entity;</p> <p>(c) A contractual right to exchange financial instruments with another entity under conditions that are potentially favorable; or</p> <p>(d) An equity instrument of another entity.</p>		<p>условиях; или</p> <p>d) долевым инструментом другой организации.</p>
<p>financial asset</p>	<p>Applicable for periods beginning on or after January 1, 2013. Any asset that is:</p> <p>(a) Cash;</p> <p>(b) An equity instrument of another entity;</p> <p>(c) A contractual right:</p> <p>(i) To receive cash or another financial asset from another entity; or</p> <p>(ii) To exchange financial assets or financial liabilities with another entity under conditions that are potentially favorable to the entity; or</p> <p>(d) A contract that will or may be settled in the entity's own equity instruments and is:</p> <p>(i) A non-derivative for which the entity is or may be obliged to receive a variable number of the entity's own equity instruments; or</p> <p>(ii) A derivative that will or may be settled other than by the exchange of a fixed amount of cash or another</p>	<p>Финансовый актив</p>	<p>Применимо к отчетным периодам, начинающимся с 1 января 2013 г. включительно.</p> <p>Любой актив, являющийся:</p> <p>a) денежными средствами;</p> <p>b) долевым инструментом другой организации;</p> <p>c) договорным правом</p> <p>i) на получение денежных средств или другого финансового актива от другой организации; или</p> <p>ii) обмена финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой организацией на потенциально выгодных условиях; или</p> <p>d) договором, который должен или может быть исполнен собственными долевыми инструментами организации; и является:</p> <p>i) непроизводным финансовым инструментом, по которому организация должна или может получить переменное количество собственных долевого инструментов; или</p> <p>ii) производным финансовым инструментом, который не должен или не может быть оплачен посредством обмена фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевого инструментов организации.</p> <p>В этих целях собственные долевыми инструментами не включают финансовые инструменты с правом досрочного погашения, классифицируемые как</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
	<p>financial asset for a fixed number of the entity's own equity instruments. For this purpose the entity's own equity instruments do not include puttable financial instruments classified as equity instruments in accordance with paragraphs 15 and 16, instruments that impose on the entity an obligation to deliver to another party a pro rata share of the net assets of the entity only on liquidation and are classified as equity instruments in accordance with paragraphs 17 and 18, or instruments that are contracts for the future receipt or delivery of the entity's own equity instruments.</p>		<p>долевые инструменты в соответствии с параграфами 15 и 16, инструменты, которые обязывают организацию предоставить другой стороне пропорциональную долю ее чистых активов, только в случае ликвидации и классифицируются как долевые инструменты в соответствии с параграфами 17 и 18, или инструменты, которые являются договорами на получение или предоставление собственных долевых инструментов организации в будущем.</p>
<p>financial asset or financial liability at fair value through surplus or deficit</p>	<p>A financial asset or financial liability that meets either of the following conditions.</p> <p>(a) It is classified as held for trading. A financial asset or financial liability is classified as held for trading if it is:</p> <p>(i) It is acquired or incurred principally for the purpose of selling or repurchasing it in the near term;</p> <p>(ii) On initial recognition it is part of a portfolio of identified financial instruments that are managed together and for which there is evidence of a recent actual pattern of short-term profit-taking; or</p> <p>(iii) It is a derivative (except for a derivative that is a financial guarantee contract or a designated</p>	<p>Финансовые активы или финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток</p>	<p>Финансовые активы или финансовые обязательства, которые соответствуют одному из следующих условий:</p> <p>a) Они классифицируются как предназначенные для торговли. Финансовые активы или финансовые обязательства классифицируются как предназначенные для торговли, если они</p> <p>i) приобретены или приняты, в основном, с целью их продажи или выкупа в ближайшем будущем;</p> <p>ii) при первоначальном признании являются частью портфеля идентифицированных финансовых инструментов, управление которыми осуществляется совместно, и недавние операции с которыми свидетельствуют о тенденции к получению краткосрочной прибыли; или</p> <p>iii) являются производными инструментами (за исключением производных инструментов, представляющих собой договоры финансовой гарантии или эффективные инструменты хеджирования).</p> <p>b) При первоначальном признании</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
	<p>and effective hedging instrument).</p> <p>(b) Upon initial recognition it is designated by the entity as at fair value through surplus or deficit. An entity may use this designation only when permitted by paragraph 13 or when doing so results in more relevant information, because either:</p> <p>(i) It eliminates or significantly reduces a measurement or recognition inconsistency (sometimes referred to as “an accounting mismatch”) that would otherwise arise from measuring assets or liabilities or recognizing the gains and losses on them on different bases; or</p> <p>(ii) A group of financial assets, financial liabilities or both is managed and its performance is evaluated on a fair value basis, in accordance with a documented risk management or investment strategy, and information about the group is provided internally on that basis to the entity’s key management personnel (as defined in PSAS 20, “Related Party Disclosures”), for example the entity’s governing body and chief executive officer.</p>		<p>они классифицируются организацией как финансовые активы или финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Организация может использовать эту классификацию только тогда, когда это разрешено пунктом 13 или если это обеспечивает более уместную информацию в связи с тем, что либо</p> <p>i) она исключает или существенным образом уменьшает несоответствие оценки или признания (иногда именуемое «учетным несоответствием»), которое в противном случае возникало бы при оценке активов или обязательств, либо при признании прибылей и убытков по ним на разной основе; либо</p> <p>ii) управление и оценка эффективности группой финансовых активов или финансовых обязательств, либо и тех и других одновременно, осуществляются на основе справедливой стоимости согласно утвержденной стратегии управления рисками или инвестиционной стратегии, и информация о группе предоставляется на этой основе внутри организации ключевому управленческому персоналу организации (в соответствии с определением в МСФООС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах»), например, руководящему органу и генеральному директору организации.</p>
financial guarantee contract	A contract that requires the issuer to make specified payments to reimburse the holder for a loss it incurs because a specified debtor fails to make payment when due in	Договор финансовой гарантии	Договор, согласно которому эмитент обязан произвести выплаты в возмещение убытков, понесенным держателем полиса из-за того, что конкретный должник не производит своевременные платежи в соответствии с первоначальными или пересмотренными условиями долгового инструмента.

Terminal word	Review	Термин	Определение
	accordance with the original or modified terms of a debt instrument.		
financial instrument	Applicable up to periods ending on or before December 31, 2012. Any contract that gives rise to both a financial asset of one entity and a financial liability or equity instrument of another entity. Commodity-based contracts that give either party the right to settle in cash or some other financial instrument should be accounted for as if they were financial instruments, with the exception of commodity contracts that (a) were entered into and continue to meet the entity's expected purchase, sale, or usage requirements, (b) were designated for that purpose at their inception, and (c) are expected to be settled by delivery.	Финансовый инструмент	<p>Применимо к периодам, оканчивающимся до 31 декабря 2012 г. включительно. Любой договор, в результате которого одновременно возникают финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой инструмент – у другой.</p> <p>Договоры на товары и предметы потребления, и предоставляющие сторонам право расплатиться наличными или другим финансовым инструментом, должны учитываться как финансовые инструменты, за исключением таких договоров, которые:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) были заключены и продолжают удовлетворять требованиям организации по предполагаемым закупкам, продажам или использованию; b) были определены для этой цели изначально; и c) которые будут исполнены путем отгрузки ценностей.
financial instrument	Applicable for periods beginning on or after January 1, 2013. Any contract that gives rise to both a financial asset of one entity and a financial liability or equity instrument of another entity.	Финансовый инструмент	Применимо к отчетным периодам, начинающимся с 1 января 2013 г. включительно. Любой договор, в результате которого одновременно возникают финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой инструмент – у другой.
financial liability	<p>Applicable up to periods ending on or before December 31, 2012. Any liability that is a contractual obligation:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) To deliver cash or another financial asset to another entity; or (b) To exchange financial instruments with another entity under conditions that are potentially unfavorable. An entity may have a 	Финансовое обязательство	<p>Применимо к отчетным периодам, оканчивающимся до 31 декабря 2012 г. включительно.</p> <p>Любое обязательство, которое является договорным обязательством:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) передать денежные средства или иной финансовый актив другой организации; или b) произвести обмен финансовыми инструментами с другой организацией на потенциально невыгодных условиях. <p>У организации может быть обязательство по договору, которое она может исполнить путем передачи финансовых активов или собственных долевых ценных бумаг. В таком случае,</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
	<p>contractual obligation that it can settle either by payment of financial assets or by payment in the form of its own equity securities. In such a case, if the number of equity securities required to settle the obligation varies with changes in their fair value so that the total fair value of the equity securities paid always equals the amount of the contractual obligation, the holder of the obligation is not exposed to gain or loss from fluctuations in the price of its equity securities. Such an obligation should be accounted for as a financial liability of the entity.</p>		<p>если количество долевых ценных бумаг, требуемых для исполнения обязательств, меняется в зависимости от изменений в их справедливой стоимости так, что общая справедливая стоимость передаваемых долевых ценных бумаг всегда равна сумме обязательств по договору, должник не подвержен прибылям или убыткам от колебаний цены его долевых ценных бумаг. Такое обязательство должно учитываться как финансовое обязательство организации.</p>
<p>financial liability</p>	<p>Applicable for periods beginning on or after January 1, 2013. Any liability that is:</p> <p>(a) A contractual obligation:</p> <p>(i) To deliver cash or another financial asset to another entity; or</p> <p>(ii) To exchange financial assets or financial liabilities with another entity under conditions that are potentially unfavorable to the entity; or</p> <p>(b) A contract that will or may be settled in the entity's own equity instruments and is:</p> <p>(i) A non-derivative for which the entity is or may be obliged to deliver a variable number of the entity's own equity instruments; or (ii) A derivative that will or</p>	<p>Финансовое обязательство</p>	<p>Применимо к отчетным периодам, начинающимся с 1 января 2013 г. включительно.</p> <p>Любое обязательство, которое является:</p> <p>а) договорным обязательством:</p> <p>i) предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой организации; или</p> <p>ii) произвести обмен финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой организацией на потенциально невыгодных для себя условиях;</p> <p>или</p> <p>б) таким договором, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами организации, и который при этом является:</p> <p>i) производным финансовым инструментом, по которому организация должна или может быть обязана предоставить переменное количество собственных долевых инструментов; или</p> <p>ii) производным финансовым инструментом, расчет по которому будет или может быть произведен любым иным способом, нежели путем обмена фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
	<p>may be settled other than by the exchange of a fixed amount of cash or another financial asset for a fixed number of the entity's own equity instruments. For this purpose the entity's own equity instruments do not include puttable financial instruments classified as equity instruments in accordance with paragraphs 15 and 16, instruments that impose on the entity an obligation to deliver to another party a pro rata share of the net assets of the entity only on liquidation and are classified as equity instruments in accordance with paragraphs 17 and 18, or instruments that are contracts for the future receipt or delivery of the entity's own equity instruments. As an exception, an instrument that meets the definition of a financial liability is classified as an equity instrument if it has all the features and meets the conditions in paragraph 15 and 16 or paragraphs 17 and 18.</p>		<p>долевых инструментов организации.</p> <p>В этих целях собственные долевые инструменты не включают финансовые инструменты с правом погашения, классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с параграфами 15 и 16, инструменты, которые обязывают организацию предоставить другой стороне пропорциональную долю ее чистых активов только в случае ликвидации и классифицируются как долевые инструменты в соответствии с параграфами 17 и 18, или инструменты, которые являются договорами на получение или предоставление собственных долевых инструментов организации в будущем.</p> <p>В качестве исключения, инструмент, соответствующий определению финансового обязательства, классифицируется как долевой инструмент, если он обладает всеми необходимыми свойствами и удовлетворяет критериям, перечисленным в параграфах 15 и 16, или 17 и 18.</p>
financing activities	<p>Activities that result in changes in the size and composition of the contributed capital and borrowings of the entity.</p>	<p>Финансовая деятельность</p>	<p>Деятельность, приводящая к изменению размера или состава вложенного капитала или заимствований организации.</p>
fin	<p>Economic benefits or service potential received or receivable by public sector entities, as determined by a court or other law enforcement body, as a consequence of the breach of laws or regulations.</p>	<p>Штрафные санкции</p>	<p>Экономические выгоды или сервисный потенциал, полученный или подлежащий получению организациями общественного сектора согласно решению суда или другого правоохранительного органа вследствие нарушения законов или нормативных актов.</p>
firm commitment	<p>A binding agreement for the exchange of a specified quantity of resources at a specified price on a specified future date or</p>	<p>Твердое соглашение</p>	<p>Соглашение, имеющее обязательную силу, об обмене оговоренного количества ресурсов по оговоренной цене в оговоренную будущую дату или даты.</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
	dates.		
fixed price contract	A construction contract in which the contractor agrees to a fixed contract price, or a fixed rate per unit of output, which in some cases is subject to cost escalation clauses.	Договор с фиксированной ценой	Договор на строительство, в котором подрядчик согласовал фиксированную цену договора, или фиксированную ставку за единицу работ, увеличение которой в некоторых случаях оговаривается отдельно.
forecast transaction	An uncommitted but anticipated future transaction.	Прогнозируемая операция	Необязательная, но ожидаемая будущая операция.
foreign currency	A currency other than the functional currency of the entity.	Иностранная валюта	Валюта, отличная от функциональной валюты организации.
foreign operation	An entity that is a controlled entity, associate, joint venture, or branch of a reporting entity, the activities of which are based or conducted in a country or currency other than those of the reporting entity.	Зарубежная деятельность	Организация, являющаяся контролируемой организацией, ассоциированной компанией, совместным предприятием или филиалом отчитывающейся организации, деятельность которой основывается или осуществляется в стране или в валюте, отличной от страны или валюты отчитывающейся организации.
functional currency	The currency of the primary economic environment in which the entity operates.	Функциональная валюта	Валюта основной экономической среды, в которой организация осуществляет свою деятельность.
general government sector	Comprises all organizational entities of the general government as defined in statistical bases of financial reporting	Сектор государственных учреждений	Включает все организационные структуры федерального правительства согласно определению, данному в статистических основах финансовой отчетности.
government Business Enterprise	An entity that has all the following characteristics: (a) Is an entity with the power to contract in its own name; (b) Has been assigned the financial and operational authority to carry on a business; (c) Sells goods and services, in the normal course of its business, to other entities at a profit or full cost recovery; (d) Is not reliant on continuing government funding to be a	Коммерческая организация с государственным участием	Организация, имеющая все следующие характеристики: а) имеет право заключать договора от собственного имени; б) имеет финансовые и операционные полномочия на ведение бизнеса; в) в процессе своей коммерческой деятельности реализует товары и оказывает услуги другим организациям, извлекая из этого прибыль или полностью возмещая издержки; д) работает непрерывно, независимо

Terminal word	Review	Термин	Определение
	going concern (other than purchases of outputs at arm's length); and (e) Is controlled by a public sector entity.		от непрерывного государственного финансирования (кроме закупок продукции на рыночных условиях); е) контролируется организацией общественного сектора.
gross investment in the lease	The aggregate of: (a) The minimum lease payments receivable by the lessor under a finance lease; and (b) Any unguaranteed residual value accruing to the lessor.	Валовые инвестиции в аренду	Совокупность: а) минимальных арендных платежей, причитающихся к получению арендодателем по договору финансовой аренды, и б) любой негарантированной ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю.
group of biological assets	An aggregation of similar living animals or plants.	Группа биологических активов	Совокупность схожих животных или растений.
guaranteed residual value	(a) For a lessee, that part of the residual value that is guaranteed by the lessee or by a party related to the lessee (the amount of the guarantee being the maximum amount that could, in any event, become payable); and (b) For a lessor, that part of the residual value that is guaranteed by the lessee, or by a third party unrelated to the lessor, that is financially capable of discharging the obligations under the guarantee.	Гарантированная ликвидационная стоимость	а) для арендатора – часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или связанной с ним стороной (величина гарантии при этом равняется максимальной сумме, которая может, в результате какого-либо события, причитаться к выплате); и б) для арендодателя – часть ликвидационной стоимости, гарантированная арендатором или не связанной с арендатором третьей стороной, в финансовом отношении способной выполнить обязательства по гарантии.
harvest	The detachment of produce from a biological asset or the cessation of a biological asset's life processes.	Сбор сельскохозяйственной продукции	Сбор продукции с биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива.
hedged item	An asset, liability, firm commitment, highly probable forecast transaction or net investment in a foreign operation that (a) exposes the entity to risk of changes in fair value or future cash flows and (b) is designated as being hedged ([IPSAS 29] paragraphs 87–94 and	Хеджируемая позиция	Актив, обязательство, твердое соглашение, высоковероятная прогнозируемая сделка или чистая инвестиция в зарубежную деятельность, которые а) подвергают организацию риску изменений справедливой стоимости или будущих потоков денежных средств и б) определяются как хеджируемые (более подробное определение хеджируемых статей рассматривается в МСФООС 29 пунктах 87–94 и пунктах AG131–AG141 приложения А).

Terminal word	Review	Термин	Определение
	Appendix A paragraphs AG131–AG141 elaborate on the definition of hedged items).		
hedg effectiveness	The degree to which changes in the fair value or cash flows of the hedged item that are attributable to a hedged risk are offset by changes in the fair value or cash flows of the hedging instrument (see [IPSAS 29] Appendix A paragraphs AG145–AG156).	Эффективность хеджирования	Степень, в которой относящиеся к хеджируемому риску изменения справедливой стоимости или движения денежных средств хеджируемой статьи компенсируются изменениями справедливой стоимости или движениями денежных средств инструмента хеджирования (см. пункты МСФООС 29 AG145–AG156 приложения А).
hedging instrument	A designated derivative or (for a hedge of the risk of changes in foreign currency exchange rates only) a designated non-derivative financial asset or non-derivative financial liability whose fair value or cash flows are expected to offset changes in the fair value or cash flows of a designated hedged item ([IPSAS 29] paragraphs 81–86 and Appendix A paragraphs AG127–AG130 elaborate on the definition of a hedging instrument).	Инструмент хеджирования	Специально определенный для хеджирования производный инструмент или (только для хеджирования изменений валютно-обменных курсов) определенный производный финансовый актив или производное финансовое обязательство, справедливая стоимость или движение денежных средств которых, как ожидается, будут компенсировать изменения справедливой стоимости заданной хеджируемой позиции (более подробное определение инструмента хеджирования рассматривается в МСФООС 29 пунктах 81–86 и пунктах AG127–AG130 приложения А).
held-to-maturity investments	Non-derivative financial assets with fixed or determinable payments and fixed maturity that an entity has the positive intention and ability to hold to maturity (see [IPSAS 29] Appendix A paragraphs AG29–AG38) other than: (a) Those that the entity upon initial recognition designates as at fair value through surplus or deficit; (b) Those that the entity designates as available for sale; and (c) Those that meet the definition of	Инвестиции, удерживаемые до погашения	Непроизводные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами и фиксированным сроком погашения, которые организация планирует и может удерживать до погашения (см. МСФООС 29 пункты AG29–AG38 приложения А), кроме: а) активов, которые организация после первоначального признания классифицирует как «оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток»; б) активов, которые организация классифицирует как имеющиеся в наличии для продажи; и с) активов, которые подпадают под определение займов и дебиторской задолженности. Организация не вправе классифицировать какие-либо финансовые активы как удерживаемые до погашения, если в течение текущего финансового года или в течение двух предшествующих

Terminal word	Review	Термин	Определение
	<p>loans and receivables. An entity shall not classify any financial assets as held to maturity if the entity has, during the current financial year or during the two preceding financial years, sold or reclassified more than an insignificant amount of held-to-maturity investments before maturity (more than insignificant in relation to the total amount of held-to-maturity investments) other than sales or reclassifications that:</p> <p>(a) Are so close to maturity or the financial asset's call date (e.g., less than three months before maturity) that changes in the market rate of interest would not have a significant effect on the financial asset's fair value;</p> <p>(b) Occur after the entity has collected substantially all of the financial asset's original principal through scheduled payments or prepayments; or</p> <p>(c) Are attributable to an isolated event that is beyond the entity's control, is non-recurring and could not have been reasonably anticipated by the entity.</p>		<p>финансовых лет, объем удерживаемых до погашения инвестиций, которые организация продала или переклассифицировала до наступления срока погашения, выражается более чем незначительной суммой (более чем незначительной по отношению ко всему портфелю инвестиций, удерживаемых до погашения), за исключением продаж или переклассификации, которые:</p> <p>i) произведены настолько близко к сроку погашения или дате отзыва финансового актива (например, менее чем за три месяца до наступления срока погашения), что возможное изменение рыночной процентной ставки не оказало бы существенного влияния на справедливую стоимость финансового актива;</p> <p>ii) произошли после получения организацией практически всей первоначальной основной суммы финансового актива посредством регулярных или авансовых платежей; или</p> <p>iii) связаны с отдельным событием, которое произошло по независящим от организации причинам, носило чрезвычайный характер, и организация не могла обоснованно предвидеть наступление такого события.</p>
impairment	<p>A loss in the future economic benefits or service potential of an asset, over and above the systematic recognition of the loss of the asset's future economic benefits or service potential through depreciation.</p>	Обесценение	<p>Потери будущих экономических выгод или сервисного потенциала актива, превышающие систематическое признание убытка будущих экономических выгод актива или его сервисного потенциала в результате амортизации.</p>
impairment loss of a cash-generating asset	<p>The amount by which the carrying amount of an asset exceeds its recoverable amount.</p>	Убыток от обесценения генерирующих денежные средства активов	<p>Сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
impairment loss of a non-cash-generating asset	The amount by which the carrying amount of an asset exceeds its recoverable service amount.	Убыток от обесценения не генерирующих денежные средства активов	Сумма, на которую балансовая стоимость вспомогательного актива превышает его возмещаемую стоимость.
impracticable (1)	Applying a requirement is impracticable when the entity cannot apply it after making every reasonable effort to do so.	Практическая неосуществимость	Применение требования считается практически неосуществимым, если организация не может его применить после того, как она предприняла все разумные усилия по его применению.
impracticable (2)	<p>Applying a requirement is impracticable when the entity cannot apply it after making every reasonable effort to do so. For a particular prior period, it is impracticable to apply a change in an accounting policy retrospectively or to make a retrospective restatement to correct an error if:</p> <p>(a) The effects of the retrospective application or retrospective restatement are not determinable;</p> <p>(b) The retrospective application or retrospective restatement requires assumptions about what management's intent would have been in that period; or</p> <p>(c) The retrospective application or retrospective restatement requires significant estimates of amounts and it is impossible to distinguish objectively information about those estimates that:</p> <p>(i) Provides evidence of circumstances that</p>	Практическая неосуществимость	<p>Применение требования считается практически неосуществимым, если организация не может его применить после того, как она предприняла все разумные усилия по его применению.</p> <p>Для предыдущих периодов практическая неосуществимость проявляется в невозможности ретроспективного применения изменений в учетной политике или перевыпуска отчетности для ретроспективного исправления ошибки, если:</p> <p>а) эффект от ретроспективного применения или ретроспективного перевыпуска отчетности невозможно определить;</p> <p>б) ретроспективное применение или ретроспективный перевыпуск отчетности требует предположений о том, каковы были намерения руководства в указанном периоде; или</p> <p>с) ретроспективное применение или ретроспективный перевыпуск отчетности требует существенных оценок сумм, и невозможно объективно оценить информацию об этих оценочных значениях, которая:</p> <p>i) свидетельствует об обстоятельствах, имевших место на дату (ы), в которую (ые) данные суммы должны быть признаны, оценены или раскрыты; и</p> <p>ii) была доступна или нет, в момент утверждения для выпуска финансовой отчетности за указанный предыдущий период на основе другой информации.</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
	<p>existed on the date(s) as at which those amounts are to be recognized, measured, or disclosed; and</p> <p>(ii) Would have been available when the financial statements for that prior period were authorized for issue from other information.</p>		
inception of the lease	<p>Is the earlier of the date of the lease agreement and the date of commitment by the parties to the principal provisions of the lease. As at this date:</p> <p>(a) A lease is classified as either an operating or a finance lease; and</p> <p>(b) In the case of a finance lease, the amounts to be recognized at the commencement of the lease term are determined.</p>	Дата начала аренды	<p>Дата начала аренды – это более ранняя из двух дат: даты заключения договора аренды и даты принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды. По состоянию на эту дату:</p> <p>а) аренда классифицируется как операционная или финансовая; и</p> <p>б) в случае финансовой аренды определяются суммы, подлежащие признанию на начало срока аренды.</p>
initial direct costs	Are incremental costs that are directly attributable to negotiating and arranging a lease, except for such costs incurred by manufacturer or trader lessors.	Первоначальные прямые затраты	Дополнительные затраты, непосредственно связанные с ведением переговоров и организацией аренды, за исключением таких затрат, понесенных производителями или дилерами.
insurance contract	A contract that exposes the insurer to identified risks of loss from events or circumstances occurring or discovered within a specified period including death (in the case of an annuity the survival of the annuitant), sickness, disability, property damage, injury to others and interruption of operations.	Договор страхования	Договор, подвергающий страхователя определенным рискам потерь от событий или обстоятельств, возникающих или обнаруженных в течение определенного периода, включая смерть (в случае пожизненного аннуитета – ненаступления смерти получателя ренты), болезни, нетрудоспособности, нанесения ущерба собственности, нанесения ущерба другому лицу и прекращения деятельности.
intangible asset	An identifiable non-monetary asset without physical substance.	Нематериальный актив	Идентифицируемый немонетарный актив, лишенный физической формы.
interest cost	The increase during a period in the	Процентные расходы	Увеличение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному

Terminal word	Review	Термин	Определение
	present value of a defined benefit obligation that arises because the benefits are one period closer to settlement.		плану с установленными выплатами в течение периода, возникающее в связи с приближением момента выплаты пенсий на один период.
interest rate implicit in the lease	<p>The discount rate that, at the inception of the lease, causes the aggregate present value of:</p> <p>(a) The minimum lease payments; and</p> <p>(b) The unguaranteed residual value to be equal to the sum of (i) fair value of the leased asset, and (ii) any initial direct costs of the lessor.</p>	Ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды	<p>Ставка дисконтирования, применение которой на дату начала аренды обеспечивает положение, при котором общая дисконтированная стоимость:</p> <p>a) минимальных арендных платежей; и</p> <p>b) негарантированной ликвидационной стоимости равняется сумме:</p> <p>i) справедливой стоимости арендуемого актива и</p> <p>ii) любых первоначальных прямых затрат арендодателя.</p>
interest rate risk	The risk that the fair value or future cash flows of a financial instrument will fluctuate because of changes in market interest rates.	Процентный риск	Риск того, что справедливая стоимость или будущие потоки денежных средств финансового инструмента будут меняться из-за изменений рыночных процентных ставок.
inventories	<p>Assets:</p> <p>(a) In the form of materials or supplies to be consumed in the production process;</p> <p>(b) In the form of materials or supplies to be consumed or distributed in the rendering of services;</p> <p>(c) Held for sale or distribution in the ordinary course of operations; or</p> <p>(d) In the process of production for sale or distribution.</p>	Запасы	<p>Активы:</p> <p>a) в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в процессе производства;</p> <p>b) в в форме сырья или материалов, предназначенных для использования или распределяемых при предоставлении услуг;</p> <p>c) предназначенные для продажи или распределения в процессе обычной деятельности;</p> <p>d) в процессе производства для продажи или распределения.</p>
investing activities	The acquisition and disposal of long-term assets and other investments not included in cash equivalents.	Инвестиционная деятельность	Приобретение или реализация долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств.
Investment property	Property (land or a building – or part of a building – or both) held	Инвестиционная недвижимость	Недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящаяся во владении с целью

Terminal word	Review	Термин	Определение
	to earn rentals or for capital appreciation, or both, rather than for: (a) Use in the production or supply of goods or services, or for administrative purposes; or (b) Sale in the ordinary course of operations.		получения арендных платежей или прироста стоимости капитала, или того и другого, но не для: а) использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, или для административных целей; или б) продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.
jointcontrol	The agreed sharing of control over an activity by a binding arrangement.	Совместный контроль	Согласованное разделение контроля над экономической деятельностью в форме договоренности, имеющей обязательную силу.
jointventure	A binding arrangement whereby two or more parties are committed to undertake an activity that is subject to joint control.	Совместная деятельность	Совместная договоренность, имеющая обязательную силу, в соответствии с которой две или более стороны принимают на себя обязательства осуществлять деятельность, находящуюся под совместным контролем.
key management personnel	(a) All directors or members of the governing body of the entity; and (b) Other persons having the authority and responsibility for planning, directing and controlling the activities of the reporting entity. Where they meet this requirement, key management personnel include: (i) Where there is a member of the governing body of a whole-of-government entity who has the authority and responsibility for planning, directing, and controlling the activities of the reporting entity, that member; (ii) Any key advisors of that member; and (iii) Unless already included in (a), the senior management	Ключевой управленческий персонал (Руководящие работники)	а) все директора или члены руководящего органа организации; и б) другие лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля за деятельностью отчитываемой организации. В случае их соответствия данному требованию ключевой управленческий персонал включает: i) члена руководящего органа государственного учреждения, наделенного полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля за деятельностью отчитываемой организации; ii) основных советников вышеуказанного лица, а также iii) если они еще не включены в а), высший управленческий персонал отчитываемой организации, включая генерального директора или постоянного руководителя отчитываемой организации.

Terminal word	Review	Термин	Определение
	group of the reporting entity, including the chief executive or permanent head of the reporting entity.		
lease	An agreement whereby the lessor conveys to the lessee, in return for a payment or series of payments, the right to use an asset for an agreed period of time.	Аренда (соглашение об аренде)	Соглашение, по которому арендодатель предоставляет арендатору в обмен на платеж или серию платежей право пользования активом в течение согласованного срока.
lease term	The non-cancelable period for which the lessee has contracted to lease the asset, together with any further terms for which the lessee has the option to continue to lease the asset, with or without further payment, when at the inception of the lease it is reasonably certain that the lessee will exercise the option.	Срок аренды	Не подлежащий досрочному прекращению период, на который арендатор заключил сделку по аренде актива, а также любые дополнительные периоды, на которые арендатор имеет право продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее, в соответствии с договором аренды, если на дату принятия аренды имеется обоснованная уверенность, что арендатор реализует такое право.
legal obligation	An obligation that derives from: (a) A contract (through its explicit or implicit terms); (b) Legislation; or (c) Other operation of law.	Юридическое обязательство	Обязательство, возникающее на основании: а) договора (на основании его явных или подразумеваемых условий); б) законодательства; или с) иного действия закона.
lessee's incremental borrowing rate of interest	The rate of interest the lessee would have to pay on a similar lease or, if that is not determinable, the rate that, at the inception of the lease, the lessee would incur to borrow over a similar term, and with a similar security, the funds necessary to purchase the asset.	Расчетная процентная ставка арендатора по договору аренды	Ставка процента, которую арендатору пришлось бы платить по аналогичному договору аренды или, если такую определить невозможно, ставка, по которой на дату начала аренды, арендатор мог бы привлечь на аналогичный срок и при аналогичном обеспечении заемные средства, необходимые для покупки соответствующего актива.
liabilities	Present obligations of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits or service potential.	Обязательства	Текущие обязательства организации, вытекающие из прошлых событий, урегулирование которых приведет к оттоку от организации ресурсов включающих в себя экономические выгоды или сервисный потенциал.

Terminal word	Review	Термин	Определение
liquidity risk	The risk that an entity will encounter difficulty in meeting obligations associated with financial liabilities that are settled by delivering cash or another financial asset.	Риск ликвидности	Риск того, что организация столкнется с трудностями при выполнении своих обязанностей по финансовым обязательствам, которые урегулируются путем уплаты наличных средств или другого финансового актива.
loans and receivables	<p>Non-derivative financial assets with fixed or determinable payments that are not quoted in an active market other than:</p> <p>(a) Those that the entity intends to sell immediately or in the near term, which shall be classified as held for trading, and those that the entity upon initial recognition designates as at fair value through surplus or deficit;</p> <p>(b) Those that the entity upon initial recognition designates as available for sale; or</p> <p>(c) Those for which the holder may not recover substantially all of its initial investment, other than because of credit deterioration, which shall be classified as available for sale.</p>	Займы и дебиторская задолженность	<p>Непроизводные финансовые активы, с фиксированными или определяемыми платежами, некотируемые на активном рынке, кроме:</p> <p>а) тех, которые организация намеревается продать немедленно или в ближайшем будущем, и которые должны быть классифицированы как удерживаемые для торговли, и тех, которые при первоначальном признании определяются организацией как подлежащие учету по справедливой стоимости через прибыль или убыток;</p> <p>б) определенных организацией при первоначальном признании, как имеющиеся для продажи; или</p> <p>с) тех, по которым владелец, в силу других, нежели ухудшение качества кредита, причин, может не получить обратно значительную часть своей первоначальной инвестиции, и которые должны быть классифицированы как имеющиеся для продажи.</p>
loans payable	Financial liabilities, other than short-term trade payables on normal credit terms.	Кредиторская задолженность по займам	Финансовые обязательства, отличные от краткосрочной торговой кредиторской задолженности на нормальных условиях кредитования.
market risk	The risk that the fair value or future cash flows of a financial instrument will fluctuate because of changes in market prices. Market risk comprises three types of risk: currency risk, interest rate risk, and other price risk.	Рыночный риск	Риск того, что справедливая стоимость или будущие потоки денежных средств финансового инструмента будут изменяться в результате изменения рыночных цен. Рыночный риск включает три вида риска: валютный, процентный и прочий ценовой риск.
marketvalue	The amount obtainable from the sale, or payable on the acquisition, of a financial instrument in an active market.	Рыночная стоимость	Сумма денежных средств, которая может быть получена при продаже или должна быть уплачена при приобретении финансового инструмента на активном рынке.

Terminal word	Review	Термин	Определение
material	Omissions or misstatements of items are material if they could, individually or collectively, influence the decisions or assessments of users made on the basis of the financial statements. Materiality depends on the nature and size of the omission or misstatement judged in the surrounding Circumstances. The nature or size of the item, or a combination of both, could be the determining factor.	Существенность	Пропуски или искажения величин существенны, если они могут, каждое по отдельности или в совокупности, оказать влияние на решения или оценки пользователей принимаемые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от природы и величины конкретного пропуска или искажения, оцениваемых при сопутствующих обстоятельствах. Решающим фактором может оказаться либо характер либо величина соответствующей статьи, либо сочетание того и другого.
minimum lease payments	<p>The payments over the lease term that the lessee is, or can be, required to make, excluding contingent rent, costs for services and, where appropriate, taxes to be paid by and reimbursed to the lessor, together with:</p> <p>(a) For a lessee, any amounts guaranteed by the lessee or by a party related to the lessee; or</p> <p>(b) For a lessor, any residual value guaranteed to the lessor by:</p> <p>(i) The lessee;</p> <p>(ii) A party related to the lessee; or</p> <p>(iii) An independent third party unrelated to the lessor that is financially capable of discharging the obligations under the guarantee. However, if the lessee has an option to purchase the asset at a price that is expected to be sufficiently lower than the fair value at the date the option becomes exercisable for it to be</p>	Минимальные арендные платежи	<p>Платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть востребованы от арендатора, за исключением условной арендной платы, стоимости услуг и, если применимо, налогов, подлежащих уплате арендодателем и возмещаемых ему, вместе со следующими суммами:</p> <p>а) применительно к арендатору, любые суммы, гарантированные арендатором или стороной, связанной с арендатором; или</p> <p>б) применительно к арендодателю, любая ликвидационная стоимость, гарантированная арендодателю:</p> <p>i) арендатором;</p> <p>ii) стороной, связанной с арендатором; или</p> <p>iii) третьей стороной, не связанной с арендодателем, в финансовом отношении способной выполнить обязательства по гарантии.</p> <p>Тем не менее, если арендатор имеет право на покупку соответствующего актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, что на начальную дату аренды можно обоснованно ожидать реализации этого права, то минимальные арендные платежи состоят из минимальных платежей, подлежащих выплате на протяжении срока аренды до предполагаемой даты реализации этого права на покупку, и</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
	reasonably certain, at the inception of the lease, that the option will be exercised, the minimum lease payments comprise the minimum payments payable over the lease term to the expected date of exercise of this purchase option and the payment required to exercise it.		платежа, необходимого для его реализации.
minority interest	That portion of the surplus or deficit and net assets/equity of a controlled entity attributable to net assets/equity interests that are not owned, directly or indirectly, through controlled entities, by the controlling entity.	Доля меньшинства	Часть прибыли или убытка и чистых активов/ капитала контролируемой организации, приходящаяся на долю в чистых активах /капитале, которой контролирующая организация не владеет напрямую или косвенно через контролируемые организации.
monetary items	Units of currency held and assets and liabilities to be received or paid in fixed or determinable number of units of currency.	Монетарные статьи	Наличная валюта или активы и обязательства к получению или уплате в фиксированном или определяемом количестве единиц валюты.
monetary financial assets and financial liabilities (also referred to as monetary financial instruments)	Financial assets and financial liabilities to be received or paid in fixed or determinable amounts of money.	Монетарные финансовые активы и финансовые обязательства (также называемые монетарными финансовыми инструментами)	Финансовые активы и обязательства к получению или уплате в фиксированном или определяемом количестве единиц валюты.
multi-employer plans	<p>Defined contribution plans (other than state plans and composite social security programs) or defined benefit plans (other than state plans) that:</p> <p>(a) Pool the assets contributed by various entities that are not under common control; and</p> <p>(b) Use those assets to provide benefits to employees of more than one entity, on the basis that contribution and benefit levels are determined without regard to the identity of the entity that employs the employees concerned.</p>	Пенсионные Планы, совместно учрежденные несколькими работодателями	<p>Пенсионные планы с установленными взносами (кроме государственных пенсионных планов и комбинированных программ социального обеспечения) или пенсионные планы с установленными выплатами (кроме государственных пенсионных планов) которые:</p> <p>а) объединяют активы, внесенные различными организациями, не находящимися под общим контролем</p> <p>б) используют эти активы для пенсионного обеспечения работников нескольких организаций, при условии, что взносы и размер выплат определяются независимо от того, в какой организации заняты получающие их работники.</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
multi-year budget	An approved budget for more than one year. It does not include published forward estimates or projections for periods beyond the budget period.	Многолетний бюджет	Бюджет, утвержденный на срок более чем 1 год. Он не включает опубликованные предварительные оценки или прогнозные данные на периоды, наступающие после бюджетного периода.
net assets/equity	The residual interest in the assets of the entity after deducting all its liabilities.	Чистые активы/капитал	Остаточная доля в активах организации после вычета всех ее обязательств
net investment in a foreign operation	The amount of the reporting entity's interest in the net assets/equity of that operation.	Чистая инвестиция в зарубежную деятельность	Доля отчитывающейся организации в чистых активах /капитале этой деятельности.
net investment in the lease	The gross investment in the lease discounted at the interest rate implicit in the lease.	Чистая инвестиция в лизинг	Валовые инвестиции в аренду, дисконтированные с использованием ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды.
net realizable value	The estimated selling price in the ordinary course of operations, less the estimated costs of completion and the estimated costs necessary to make the sale, exchange or distribution.	Чистая стоимость реализации	Прогнозируемая продажная цена в ходе обычной деятельности, за вычетом расчетных затрат на завершение производства и ожидаемых затрат, которые необходимо понести для продажи.
non-cancelable lease	A lease that is cancelable only: (a) Upon the occurrence of some remote contingency; (b) With the permission of the lessor; (c) If the lessee enters into a new lease for the same or an equivalent asset with the same lessor; or (d) Upon payment by the lessee of such an additional amount that, at the inception of the lease, continuation of the lease is reasonably certain.	Аренда без права досрочного прекращения	Аренда, досрочное прекращение которой возможно только в следующих случаях: а) при наступлении какого-либо маловероятного непредвиденного события; b) с согласия арендодателя; c) если арендатор заключает новый договор об аренде того же или эквивалентного актива, с тем же арендодателем; или d) в случае уплаты арендатором дополнительной суммы, размер которой таков, что на дату начала аренды ее продолжение можно обоснованно считать гарантированным.
non-cash-generating assets	Assets other than cash-generating assets.	Активы, не генерирующие денежные средства	Активы, которые не относятся к активам, генерирующим денежные средства.
non-exchange transactions	Transactions that are not exchange transactions. In a non-exchange transaction, an entity either receives	Необменные операции	Операции, не являющиеся обменными. В необменных операциях организация получает ценности от другой организации без прямого предоставления примерно равных ценностей в обмен, или

Terminal word	Review	Термин	Определение
	value from another entity without directly giving approximately equal value in exchange, or gives value to another entity without directly receiving approximately equal value in exchange.		передает ценности другой организации без непосредственного получения примерно равных ценностей в обмен.
non-monetary items	Items that are not monetary items.	Неденежные статьи	Статьи, не являющиеся денежными.
notes	Contain information in addition to that presented in the statement of financial position, statement of financial performance, statement of changes in net assets/equity and cash flow statement. Notes provide narrative descriptions or disaggregations of items disclosed in those statements and information about items that do not qualify for recognition in those statements.	Примечания	Содержат информацию, представляемую в дополнение к отчету о финансовом положении, отчету о прибылях и убытках, отчету об изменении чистых активов/ капитала и отчету о движении денежных средств. Примечания содержат описательную информацию или более подробный анализ статей, раскрытых в отчетности, а также информацию о статьях, которые не удовлетворяют критериям признания в отчетности.
obligating event	An event that creates a legal or constructive obligation that results in an entity having no realistic alternative to settling that obligation.	Фактическая обязанность	Событие, которое создает юридическую или вмененную обязанность, в результате чего у организации отсутствует реалистичная альтернатива урегулированию этого обязательства.
onerous contract	A contract for the exchange of assets or services in which the unavoidable costs of meeting the obligations under the contract exceed the economic benefits or service potential expected to be received under it.	Обременительный договор	Договор обмена товаров или услуг, по которому неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору, превышают экономические выгоды или сервисный потенциал, которые ожидается по нему получить.
operating activities	The activities of the entity that are not investing or financing activities.	Операционная деятельность	Деятельность организации, не являющаяся инвестиционной или финансовой.
operating lease	A lease other than a finance lease.	Операционная аренда	Аренда, отличная от финансовой аренды.
original budget	The initial approved budget for the budget period.	Первоначальный бюджет	Первоначальный бюджет, утвержденный на бюджетный период.
other long-term employee benefits	Employee benefits (other than post-employment benefits and termination benefits) that are not due to be settled within twelve months	Прочие долгосрочные вознаграждения работникам	Вознаграждения работникам (кроме вознаграждений по окончании трудовой деятельности в организации и выходных пособий), не подлежащие выплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в

Terminal word	Review	Термин	Определение
	after the end of the period in which the employees render the related service.		котором работники оказали соответствующие услуги.
other price risk	The risk that the fair value or future cash flows of a financial instrument will fluctuate because of changes in market prices (other than those arising from interest rate risk or currency risk), whether those changes are caused by factors specific to the individual financial instrument or its issuer, or factors affecting all similar financial instruments traded in the market.	Прочий ценовой риск	Риск того, что справедливая стоимость или будущие потоки денежных средств финансового инструмента будут меняться в связи с изменениями рыночных цен (помимо тех, которые вызваны процентным или валютным риском), вне зависимости от того, вызваны ли эти изменения факторами, специфичными для отдельного финансового инструмента или его эмитента, либо факторами, воздействию которых подверглись все аналогичные финансовые инструменты на рынке.
oversight	The supervision of the activities of an entity, with the authority and responsibility to control, or exercise significant influence over, the financial and operating decisions of the entity.	Надзор	Наблюдение за деятельностью организации, с полномочиями и ответственностью контролировать, или оказывать значительное влияние на финансовые и операционные решения организации.
owner-occupied property	Property held (by the owner or by the lessee under a finance lease) for use in the production or supply of goods or services, or for administrative purposes.	Недвижимость, занимаемая собственником	Недвижимость, находящаяся в распоряжении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды), предназначенная для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или для административных целей.
past due	A financial asset is past due when a counterparty has failed to make a payment when contractually due.	Просроченный	Финансовый актив является просроченным, когда другая сторона не произвела платеж в установленный в договоре срок.
past service cost	The change in the present value of the defined benefit obligation for employee service in prior periods, resulting in the current period from the introduction of, or changes to, post-employment benefits or other long-term employee benefits. Past service cost may be either positive (when benefits are introduced or changed so that the present value of the defined benefit obligation increases) or negative (when existing benefits are changed so that the present value of	Стоимость услуг прошлых периодов	Увеличение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в связи с услугами оказанными работником в предыдущих периодах, возникающее в текущем периоде, в результате введения новых или изменения существующих вознаграждений после окончания трудовой деятельности или других долгосрочных вознаграждений работникам. Стоимость услуг прошлых периодов может быть как положительной (при введении новых или увеличении суммы существующих выплат) так и отрицательной (при уменьшении существующих выплат).

Terminal word	Review	Термин	Определение
	the defined benefit obligation decreases).		
plan assets	Comprise: (a) Assets held by a long-term employee benefit fund; and (b) Qualifying insurance policies.	Активы плана	Состоят из: а) активов фонда долгосрочного вознаграждения работников; и б) страховых полисов, удовлетворяющих определенным требованиям.
post-employment benefit plans	Formal or informal arrangements under which an entity provides post-employment benefits for one or more employees.	План вознаграждений по окончании трудовой деятельности	Формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми организация обеспечивает выплаты пенсионных вознаграждений одному или нескольким работникам по окончании ими трудовой деятельности.
post-employment benefits	Employee benefits (other than termination benefits) which are payable after the completion of employment.	Вознаграждения по окончании трудовой деятельности	Вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), подлежащие выплате после окончания периода найма.
present value of a defined benefit obligation	The present value, without deducting any plan assets, of expected future payments required to settle the obligation resulting from employee service in the current and prior periods.	Дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами	Дисконтированная стоимость (до вычета активов плана) ожидаемых будущих выплат, требуемых для исполнения обязательств, возникших в результате оказания работником услуг в текущем или предыдущих периодах.
presentation currency	The currency in which the financial statements are presented.	Валюта предоставления отчетности	Валюта, в которой организация представляет финансовую отчетность.
prior period errors	Omissions from, and misstatements in, the entity's financial statements for one or more prior periods arising from a failure to use, or misuse of, reliable information that: (a) Was available when financial statements for those periods were authorized for issue; and (b) Could reasonably be expected to have been obtained and taken into account in the preparation and presentation of those financial statements. Such errors include the effects of mathematical mistakes, mistakes in applying	Ошибки предыдущих периодов	Пропуски и искажения за один или более предшествующих периодов, возникшие в результате неиспользования или неправильного использования достоверной информации, которая: а) была доступна, когда финансовая отчетность за отчетные периоды была утверждена к выпуску; б) могла быть получена и учтена при подготовке и представлении финансовых отчетов за данные отчетные периоды. К подобным ошибкам относятся последствия математических ошибок, ошибок в применении учетной политики, недосмотра или неверной интерпретации фактов, а также мошеннических действий.

Terminal word	Review	Термин	Определение
	accounting policies, oversights or misinterpretations of facts, and fraud.		
property, plant, and equipment	<p>Tangible items that:</p> <p>(a) Are held for use in the production or supply of goods or services, for rental to others, or for administrative purposes; and</p> <p>(b) Are expected to be used during more than one reporting period.</p>	Основные средства	<p>Материальные активы, которые:</p> <p>a) предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях;</p> <p>b) предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.</p>
proportionate consolidation	A method of accounting whereby a venturer's share of each of the assets, liabilities, revenue and expenses of a jointly controlled entity is combined on a line by line basis with similar items in the venturer's financial statements or reported as separate line items in the venturer's financial statements.	Пропорциональная консолидация	Метод учета и отчетности, согласно которому доля участника совместной деятельности в активах, обязательствах, выручке и расходах совместно контролируемой организации комбинируется построчно с аналогичными статьями в финансовой отчетности участника совместной деятельности, либо показывается отдельными строками по статьям в его финансовой отчетности.
prospective application	<p>Prospective application of a change in accounting policy and of recognizing the effect of a change in an accounting estimate, respectively, are:</p> <p>(a) Applying the new accounting policy to transactions, other events and conditions occurring after the date as at which the policy is changed; and</p> <p>(b) Recognizing the effect of the change in the accounting estimate in the current and future periods affected by the change</p>	Перспективное применение	<p>Перспективное применение изменений в учетной политике и признание результатов изменений в какой-либо расчетной оценке – это, соответственно:</p> <p>a) применение новой учетной политики к операциям, событиям и обстоятельствам, имеющим место после даты изменения политики; и</p> <p>b) признание результатов изменения в расчетной оценке в текущем и будущих периодах, на которые данные изменения оказывают влияние.</p>
provision	A liability of uncertain timing or amount.	Резерв	Обязательство, неопределенное по величине или времени исполнения.
puttable instrument	A financial instrument that gives the holder the right to put the	Инструмент с правом обратной продажи	Финансовый инструмент, который дает держателю право возврата инструмента эмитенту в обмен на

Terminal word	Review	Термин	Определение
	instrument back to the issuer for cash or another financial asset or is automatically put back to the issuer on the occurrence of an uncertain future event or the death or retirement of the instrument holder.		денежные средства или другой финансовый актив, или который автоматически возвращается эмитенту по наступлении неопределенного события в будущем, или смерти или выхода на пенсию держателя инструмента.
qualifying asset	An asset that necessarily takes a substantial period of time to get ready for its intended use or sale.	Квалифицируемый актив	Актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени.
qualifying insurance policy	An insurance policy ^[1] issued by an insurer that is not a related party (as defined in IPSAS 20) of the reporting entity, if the proceeds of the policy: <p>(a) Can be used only to pay or fund employee benefits under a defined benefit plan; and</p> <p>(b) Are not available to the reporting entity's own creditors (even in bankruptcy) and cannot be paid to the reporting entity, unless either:</p> <p>(i) The proceeds represent surplus assets that are not needed for the policy to meet all the related employee benefit obligations; or</p> <p>(ii) The proceeds are returned to the reporting entity to reimburse it for employee benefits already paid.</p>	Страховой полис, удовлетворяющий определенным требованиям	Страховой полис, выпущенный страховщиком, не являющимся связанной стороной (согласно определению в МСФО(ОС 20) отчитывающейся организации, если поступления по такому полису: <p>a) могут быть использованы исключительно на выплату или финансирование вознаграждений работникам по пенсионному плану с установленными выплатами;</p> <p>b) не могут быть использованы для удовлетворения требований кредиторов организации (даже при банкротстве) и не могут быть выплачены отчитывающейся организации, за исключением случаев, когда:</p> <p>i) поступления представляют собой излишек активов, которые не являются необходимыми для удовлетворения все соответствующих обязательств по вознаграждению работников; или</p> <p>ii) поступления возвращаются отчитывающейся организации для компенсации уже выплаченных вознаграждений работнику.</p>
recoverable amount (of an asset or a cash-generating unit)	The higher of an asset's or a cash-generating unit's fair value less costs to sell and its value in use.	Возмещаемая стоимость (актива или генерирующей единицы)	Большая из двух величин – справедливой стоимости актива или единицы, генерирующей денежные средства, за вычетом затрат на продажу, и ценности от использования.
recoverable amount (of property, plant, and equipment)	The higher of a cash-generating asset's fair value less costs to sell and its value in use.	Возмещаемая стоимость (основных средств)	Большее из двух величин – справедливой стоимости генерирующего денежные средства актива, за вычетом затрат на продажу, и ценности от его использования.

Terminal word	Review	Термин	Определение
recoverable service amount	The higher of a non-cash-generating asset's fair value less costs to sell and its value in use.	Возмещаемая стоимость актива, не генерирующего денежные средства	Большая из двух величин – справедливой стоимости актива, не генерирующего денежные средства, за вычетом затрат на продажу, и ценности от его использования.
regular way purchase or sale	A purchase or sale of a financial asset under a contract whose terms require delivery of the asset within the time frame established generally by regulation or convention in the marketplace concerned.	Стандартная процедура покупки или продажи	Покупка или продажа финансового актива согласно договору, условия которого требуют поставки актива в течение периода времени, установленного правилами или соглашениями, принятыми на соответствующем рынке.
related party	<p>Parties are considered to be related if one party has the ability to (a) control the other party, or (b) exercise significant influence over the other party in making financial and operating decisions, or if the related party entity and another entity are subject to common control. Related parties include:</p> <p>(a) Entities that directly, or indirectly through one or more intermediaries, control, or are controlled by, the reporting entity;</p> <p>(b) Associates (see IPSAS 7, "Investments in Associates");</p> <p>(c) Individuals owning, directly or indirectly, an interest in the reporting entity that gives them significant influence over the entity, and close members of the family of any such individual;</p> <p>(d) Key management personnel, and close members of the family of key management personnel;</p>	Связанная сторона	<p>Стороны считаются связанными, если одна сторона имеет возможность а) контролировать другую сторону или б) оказывать значительное влияние на другую сторону в принятии финансовых или операционных решений или если связанная сторона организации и другая организация находятся под общим контролем.</p> <p>Связанные стороны включают:</p> <p>а) организации, прямо или косвенно через одного или более посредников контролирующие, или контролируемые отчитывающейся организацией;</p> <p>б) ассоциированные организация (см. МСФООС 7 «Инвестиции в ассоциированные хозяйствующие организации»);</p> <p>с) лица, владеющие прямо или косвенно долей в отчитывающейся организации, которая дает им возможность значительно влиять на организацию, и близкие члены семьи такого лица;</p> <p>д) Ключевой управленческий персонал и близкие члены их семей; и</p> <p>е) организации, в которых любое лицо, как описано в с) и d), владеет значительной долей, прямо или косвенно, или на которые такое лицо имеет возможность оказывать значительное влияние.</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
	and (e) Entities in which a substantial ownership interest is held, directly or indirectly, by any person described in (c) or (d), or over which such a person is able to exercise significant influence.		
related party transaction	A transfer of resources or obligations between related parties, regardless of whether a price is charged. Related party transactions exclude transactions with any other entity that is a related party solely because of its economic dependence on the reporting entity or the government of which it forms part.	Операция между связанными сторонами	Передача ресурсов или обязательств между связанными сторонами, независимо от взимания платы. К операциям между связанными сторонами не относятся операции с другими организациями, которые являются связанными сторонами лишь в силу экономической зависимости от отчитывающейся организации или правительства, частью которого они являются.
remuneration of key management personnel	Any consideration or benefit derived directly or indirectly by key management personnel from the reporting entity for services provided in their capacity as members of the governing body, or otherwise as employees of the reporting entity.	Вознаграждения ключевому управленческому персоналу	Любое вознаграждение или выгода, полученные прямо или косвенно ключевым управленческим персоналом отчитывающейся организации за услуги в качестве членов руководящего органа, или, в противном случае, в качестве работников отчитывающейся организации.
reporting date	The date of the last day of the reporting period to which the financial statements relate.	Отчетная дата	Дата последнего дня отчетного периода, к которому относится финансовая отчетность.
research	Original and planned investigation undertaken with the prospect of gaining new scientific or technical knowledge and understanding.	Исследования	Оригинальные и плановые научные изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научно-технических знаний и опыта.
residual value (of an asset)	The estimated amount that an entity would currently obtain from disposal of the asset, after deducting the estimated costs of disposal, if the asset were already of the age and in the condition expected at the end of its useful life.	Ликвидационная стоимость (актива)	Расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета ожидаемых затрат на выбытие, как если бы актив уже достиг возраста и состояния, ожидаемого на конец периода использования.

Terminal word	Review	Термин	Определение
restrictions on transferred assets	Stipulations that limit or direct the purposes for which a transferred asset may be used, but do not specify that future economic benefits or service potential is required to be returned to the transferor if not deployed as specified.	Ограничения по передаваемым активам	Положения, ограничивающие или указывающие цели, в которых может быть использован передаваемый актив, но не предусматривающие возврата в обязательном порядке экономических выгод или сервисного потенциала передающему актив лицу в случае неиспользования его по назначению.
restructuring	A program that is planned and controlled by management, and materially changes either: (a) The scope of an entity's activities; or (b) The manner in which those activities are carried out.	Реструктуризация	Программа, разработанная и контролируемая руководством организации, и существенно меняющая: а) масштаб деятельности организации; или б) способы ведения этой деятельности.
retrospective application	Applying a new accounting policy to transactions, other events, and conditions as if that policy had always been applied.	Ретроспективное применение	Применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям таким образом, как если бы эта новая политика использовалась всегда.
retrospective restatement	Correcting the recognition, measurement and disclosure of amounts of elements of financial statements as if a prior period error had never occurred.	Ретроспективный пересчет отчетности	Исправление признания, оценки и раскрытия сумм в элементах финансовой отчетности, таким образом, как если бы ошибка предшествующего периода никогда не была допущена.
return on plan assets	The interest, dividends and other revenue derived from the plan assets, together with realized and unrealized gains or losses on the plan assets, less any costs of administering the plan (other than those included in the actuarial assumptions used to measure the defined benefit obligation) and less any tax payable by the plan itself.	Доход на активы плана	Проценты, дивиденды и другая выручка, получаемые от активов плана, вместе с реализованными и нереализованными прибылями или убытками по активам плана, за вычетом любых затрат на управление этим планом (за исключением тех, что включаются в актуарные допущения, используемые для оценки обязательств пенсионного плана с установленными выплатами) и за вычетом любых налогов, подлежащих уплате в рамках данного плана.
revenue	The gross inflow of economic benefits or service potential during the reporting period when those inflows result in an increase in net assets/equity, other than increases relating to contributions from	Выручка	Валовое поступление экономических выгод или сервисного потенциала, в течение отчетного периода, приводящее к увеличению чистых активов/ капитала, за исключением увеличения от взносов акционеров.

Terminal word	Review	Термин	Определение
	owners.		
segment	A distinguishable activity or group of activities of an entity for which it is appropriate to separately report financial information for the purpose of (a) evaluating the entity's past performance in achieving its objectives and (b) making decisions about the future allocation of resources.	Сегмент	<p>Выделяемая деятельность или группа видов деятельности организации, для которой уместно представлять финансовую информацию отдельно с целью</p> <p>а) оценки эффективности деятельности организацией в прошлом в достижении ее целей, и</p> <p>б) для принятия решений о будущем распределении ресурсов.</p>
segment accounting policies	Accounting policies adopted for preparing and presenting the financial statements of the consolidated group or entity as well as those accounting policies that relate specifically to segment reporting.	Учетная политика сегмента	Учетная политика принятая для подготовки и представления финансовой отчетности консолидированной группы или организации, включая учетную политику, имеющую прямое отношение к сегментной отчетности.
segment assets	<p>Operating assets that are employed by a segment in its operating activities and that either are directly attributable to the segment or can be allocated to the segment on a reasonable basis. Segment assets include:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Receivables, loans, investments or other revenue-producing assets that relate to a segment's segment revenue which includes interest or dividend revenue; • Investments accounted for under the equity method only if the net surplus (deficit) from such investments is included in segment revenue; and • Joint venturer's share of the operating assets of a jointly controlled entity that is accounted for by proportionate consolidation in accordance with IPSAS 8, "Interests in Joint 	Активы сегмента	<p>Операционные активы, используемые сегментом в своей операционной деятельности и которые либо напрямую относятся к сегменту, либо могут быть обоснованно распределены на сегмент.</p> <p>Активы сегмента включают:</p> <ul style="list-style-type: none"> • дебиторскую задолженность, предоставленные займы, инвестиции или другие активы, приносящие доход, относящиеся к доходу сегмента, включая процентный или дивидендный доход; • инвестиции, учитываемые по методу долевого участия, только если чистая прибыль (убыток) от таких инвестиций включается в доход сегмента и; • долю участника совместной деятельности в операционных активах совместно контролируемой организации, учитываемой по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФООС 8, «Участие в совместной деятельности». <p>Активы сегмента не включают налог на прибыль или активы, эквивалентные налогу на прибыль, признаваемые в соответствии со стандартами учета, предусмотренными для учета влияния налогов.</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
	Ventures.” Segment assets do not include income tax or income tax equivalent assets that are recognised in accordance with accounting standards dealing with tax effect accounting.		
segment expense	<p>Expense resulting from the operating activities of a segment that is directly attributable to the segment and the relevant portion of an expense that can be allocated on a reasonable basis to the segment, including expenses relating to the provision of goods and services to external parties and expenses relating to transactions with other segments of the same entity. Segment expense does not include:</p> <p>(a) Extraordinary items;</p> <p>(b) Interest, including interest incurred on advances or loans from other segments, unless the segment’s operations are primarily of a financial nature;</p> <p>(c) Losses on sales of investments or losses on extinguishment of debt unless the segment’s operations are primarily of a financial nature;</p> <p>(d) An entity’s share of net deficit or losses of associates, joint ventures, or other investments accounted for under the equity method;</p> <p>(e) Income tax or income-tax equivalent expense that is recognised in accordance with</p>	Расходы сегмента	<p>Расходы от операционной деятельности сегмента, прямо относящиеся к сегменту, и соответствующая часть расходов, которые могут быть отнесены к сегменту на достаточных основаниях, включая расходы по предоставлению товаров и оказанию услуг внешним сторонам, и расходы, относящиеся к операциям с другими сегментами той же организации. Расходы сегмента не включают:</p> <p>a) чрезвычайные статьи</p> <p>b) проценты, включая проценты по предоплатам или займам от других сегментов, за исключением случая когда деятельность сегмента, главным образом, финансовая;</p> <p>c) убытки от продажи инвестиций или убытки по погашению долга, за исключением случая, когда деятельность сегмента, главным образом, финансовая;</p> <p>d) доля организации в чистом дефиците или убытках ассоциированных организаций, совместных предприятий, или других инвестиций, учитываемых по методу долевого участия;</p> <p>e) налог на прибыль или расходы, аналогичные налогу на прибыль, признаваемые в соответствии со стандартами учета, предусмотренными для учета влияния налогов, или</p> <p>f) общие административные расходы, расходы центрального офиса, и другие расходы, возникающие на уровне организации и относящиеся ко всей организации. Однако, иногда расходы осуществляются организацией от имени сегмента.</p> <p>Такие расходы являются расходами сегмента, если они относятся к операционной деятельности сегмента и могут быть напрямую отнесены или</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
	<p>accounting standards dealing with tax effect accounting; or</p> <p>(f) General administrative expenses, head office expenses, and other expenses that arise at the entity level and relate to the entity as a whole. However, costs are sometimes incurred at the entity level on behalf of a segment. Such costs are segment expenses if they relate to the segment's operating activities and they can be directly attributed or allocated to the segment on a reasonable basis. Segment expenses includes joint venturer's share of the expenses of a jointly controlled entity that is accounted for by proportionate consolidation in accordance with IPSAS 8, "Interests in Joint Ventures."</p>		<p>распределены на сегмент обоснованно.</p> <p>Расходы сегмента включают долю в расходах совместно контролируемой организации, учитываемых</p> <p>по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФООС 8 «Участие в совместной деятельности».</p>
<p>segment liabilities</p>	<p>Operating liabilities that result from the operating activities of a segment and that either are directly attributable to the segment or can be allocated to the segment on a reasonable basis.</p> <p>Segment liabilities include:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A joint venturer's share of the liabilities of a jointly controlled entity that is accounted for by proportionate consolidation in accordance with IPSAS 8, "Interests in Joint Ventures;" and • Related interest-bearing liabilities if a segment's segment expense includes interest 	<p>Обязательства сегмента</p>	<p>Операционные обязательства, возникающие в результате операционной деятельности сегмента, и которые либо напрямую относятся к сегменту, либо могут быть обоснованно распределены на сегмент.</p> <p>Обязательства сегмента включают:</p> <ul style="list-style-type: none"> • долю участника совместной деятельности в обязательствах совместно контролируемой организации, которая учитывается по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФООС 8 «Участие в совместной деятельности», и • соответствующие обязательства, по которым предусмотрены проценты, если расходы сегмента включают процентные расходы. <p>Обязательства сегмента не включают обязательства по налогу на прибыль или подобные обязательства, которые учитываются в соответствии со стандартами, предусмотренными для учета</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
	<p>expense.</p> <p>Segment liabilities do not include income tax or income tax equivalent liabilities that are recognised in accordance with accounting standards dealing with tax effect accounting.</p>		<p>влияния налогов.</p>
<p>segment revenue</p>	<p>Revenue reported in the entity's statement of financial performance that is directly attributable to a segment and the relevant portion of entity revenue that can be allocated on a reasonable basis to a segment, whether from budget appropriations or similar, grants, transfers, fines, fees or sales to external customers or from transactions with other segments of the same entity. Segment revenue does not include:</p> <p>(a) Extraordinary items;</p> <p>(b) Interest or dividend revenue, including interest earned on advances or loans to other segments, unless the segment's operations are primarily of a financial nature; or</p> <p>(c) Gains on sales of investments or gains on extinguishment of debt unless the segment's operations are primarily of a financial nature.</p> <p>Segment revenue includes: an entity's share of net surplus (deficit) of associates, joint ventures, or other investments accounted for under the equity method only if those items are included</p>	<p>Доход сегмента</p>	<p>Доходы, представленные в отчете о прибылях и убытках организации, которые непосредственно относятся к сегменту, и соответствующая часть доходов организации, которая может быть обоснованно распределена на сегмент, как в виде бюджетных ассигнований, так и в виде грантов, трансфертов, штрафов, взносов, или от продаж внешним покупателям или от операций с другими сегментами этой же организации.</p> <p>Доходы сегмента не включают:</p> <p>a) чрезвычайные статьи;</p> <p>b) процентный или дивидендный доход, включая проценты, заработанные по авансам или займам другим сегментам, за исключением случаев, когда деятельность сегмента, главным образом, финансовая; или</p> <p>c) прибыль от продажи инвестиций или прибыли от погашения долгов, за исключением случаев, когда деятельность сегмента, главным образом, финансовая.</p> <p>Доход сегмента включает долю организации в прибылях или убытках ассоциированных организаций, совместной деятельности или других инвестиций, учтенных по методу долевого участия, если эти статьи включены в консолидированный или общий доход организации. Доход сегмента включает долю участника совместной деятельности в доходе совместно контролируемой организации, которая учитывается по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФООС 8 «Участие в совместной деятельности».</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
	in consolidated or total entity revenue; and a joint venturer's share of the revenue of a jointly controlled entity that is accounted for by proportionate consolidation in accordance with IPSAS 8, "Interests in Joint Ventures."		
separate financial statements	Those financial statements presented by a controlling entity, an investor in an associate, or a venturer in a jointly controlled entity, in which the investments are accounted for on the basis of the direct net assets/equity interest rather than on the basis of the reported results and net assets of the investees.	Отдельная финансовая отчетность	Финансовая отчетность, представляемая контролирующей организацией, инвестором в ассоциированные организации или участником совместной деятельности в совместно контролируемой организации, учет инвестиций в которой ведется на основе прямой доли участия в чистых активах/капитале, а не на основе представленных результатов и чистых активов объектов инвестиций.
short-term employee benefits	Employee benefits (other than termination benefits) that are due to be settled within twelve months after the end of the period in which the employees render the related service.	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.
significant influence (relating to interests in joint ventures)	The power to participate in the financial and operating policy decisions of an activity but is not control or joint control over those policies.	Существенное влияние (в отношении долей в совместном предприятии)	Возможность участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики организации, но не контроль и не совместный контроль над такой политикой.
significant influence (relating to investments in associates)	The power to participate in the financial and operating policy decisions of the investee but is not control or joint control over those policies.	Существенное влияние (в отношении инвестиций в ассоциированные организации)	Возможность участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики организации, но не контроль и не совместный контроль над такой политикой.
significant influence (relating to related party transactions)	The power to participate in the financial and operating policy decisions of an entity, but not control those policies. Significant influence may be exercised in several ways, usually by representation on the board of directors or equivalent governing body but also by, for	Существенное влияние	Возможность участвовать в принятии решений по финансовой и операционной политике организации, но не контроль над такой политикой. Значительное влияние может проявляться несколькими путями, обычно через представительство в совете директоров или аналогичного управляющего органа, но также и, например, путем участия а) в процессе

Terminal word	Review	Термин	Определение
	example, participation in (a) the policy making process, (b) material transactions between entities within an economic entity, (c) interchange of managerial personnel, or (d) dependence on technical information. Significant influence may be gained by an ownership interest, statute, or agreement. With regard to an ownership interest, significant influence is presumed in accordance with the definition contained in IPSAS 7.		<p>принятия принципиальных решений, b) в существенных операциях между организациями внутри группы, c) обмена управленческим персоналом, или d) зависимости от технической информации.</p> <p>Существенное влияние может достигаться с помощью долевого владения, по уставу или по соглашению. В отношении долевого владения, существенное влияние предполагается в соответствии с определением, данным в МСФООС 7.</p>
spot exchange rate	The exchange rate for immediate delivery.	Спотовый обменный курс	Обменный курс для немедленного осуществления операций.
state plans	Plans other than composite social security programs established by legislation that operate as if they are multi-employer plans for all entities in economic categories laid down in legislation.	Государственные пенсионные планы	Планы, отличные от комбинированных программ социального страхования, законодательно установленные и функционирующие, как если бы это были планы группы работодателей для всех организаций в экономических категориях, закрепленных в законодательстве.
stipulations on transferred assets	Terms in laws or regulation, or a binding arrangement, imposed upon the use of a transferred asset by entities external to the reporting entity.	Условия на передаваемые активы	Положения законодательства или нормативных документов или договорное соглашение, которые вступают в силу при использовании переданного актива организациями, являющимися внешними по отношению к отчитывающейся организации.
tax expenditures	Preferential provisions of the tax law that provide certain taxpayers with concessions that are not available to others.	Налоговые вычеты	Положения налогового законодательства, предусматривающие льготы для определенных категорий налогоплательщиков.
taxable event	The event that the government, legislature, or other authority has determined will be subject to taxation.	Налогооблагаемое событие	Событие, которое по решению правительства, законодательного или иного уполномоченного органа подлежит налогообложению.
taxes	Economic benefits or service potential compulsorily paid or payable to public sector entities, in accordance with laws and/or regulations, established to provide revenue to the government. Taxes do not include fines or other penalties imposed for	Налоги	Экономические выгоды или сервисный потенциал, уплаченный или подлежащий уплате в обязательном порядке организациям государственного сектора в соответствии с законодательством или нормативными актами, установленными для обеспечения поступлений в государственный бюджет. К налогам не относятся штрафы или иные взыскания, налагаемые за нарушение закона.

Terminal word	Review	Термин	Определение
	breaches of the law.		
termination benefits	<p>Employee benefits payable as a result of either:</p> <p>(a) An entity's decision to terminate an employee's employment before the normal retirement date; or</p> <p>(b) An employee's decision to accept voluntary redundancy in exchange for those benefits.</p>	Выходные пособия	<p>Вознаграждения работникам, подлежащие выплате в результате:</p> <p>а) решения организации расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста; либо</p> <p>б) решения работника об увольнении по собственному желанию в обмен на такие вознаграждения.</p>
transaction costs	<p>Incremental costs that are directly attributable to the acquisition, issue or disposal of a financial asset or financial liability (see [IPSAS 29] Appendix A paragraph AG26). An incremental cost is one that would not have been incurred if the entity had not acquired, issued or disposed of the financial instrument.</p>	Затраты по сделке	<p>Дополнительные затраты, непосредственно связанные с приобретением, выпуском или выбытием финансового актива или финансового обязательства (см. МСФО(ОС) 29, пункт AG26 приложения А). Дополнительные затраты – затраты, которые бы не возникли, если бы организация не приобрела, не выпустила или не продала финансовый инструмент.</p>
transfers	<p>Inflows of future economic benefits or service potential from non-exchange transactions, other than taxes.</p>	Трансферты	<p>Поступления будущих экономических выгод или сервисного потенциала от проведения необменных операций, и не являющихся налогами.</p>
unearned finance revenue	<p>The difference between:</p> <p>(a) The gross investment in the lease; and</p> <p>(b) The net investment in the lease.</p>	Незаработанный финансовый доход	<p>Разница между:</p> <p>а) валовыми инвестициями в аренду и</p> <p>б) чистой инвестицией в аренду.</p>
unguaranteed residual value	<p>That portion of the residual value of the leased asset, the realization of which by the lessor is not assured or is guaranteed solely by a party related to the lessor.</p>	Негарантированная ликвидационная стоимость	<p>Та часть ликвидационной стоимости арендуемых активов, получение которой арендодателем не гарантировано или гарантировано только стороной, связанной с арендодателем.</p>
useful life (of a lease)	<p>The estimated remaining period, from the commencement of the lease term, without limitation by the lease</p>	Срок полезного использования (аренды)	<p>Расчетный период, оставшийся с начала срока аренды, не ограничиваемый сроком аренды, на протяжении которого организация предполагает получать экономические выгоды или сервисный</p>

Terminal word	Review	Термин	Определение
	term, over which the economic benefits or service potential embodied in the asset are expected to be consumed by the entity.		потенциал, заключенные в активе.
useful life (of a non-cash-generating asset)	Either: (a) The period of time over which an asset is expected to be used by the entity; or (b) The number of production or similar units expected to be obtained from the asset by the entity.	Срок полезного использования (негенерирующего актива)	Одно из двух: а) период времени, в течение которого актив предположительно будет использоваться организацией; или б) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от актива.
useful life (of property, plant, and equipment)	Either: (a) The period over which an asset is expected to be available for use by an entity; or (b) The number of production or similar units expected to be obtained from the asset by an entity.	Срок полезного использования (основных средств)	Одно из двух: а) период времени, на протяжении которого ожидается, что актив будет доступен для использования организацией; или б) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от актива.
value in use of a cash-generating asset	The present value of the estimated future cash flows expected to be derived from the continuing use of an asset and from its disposal at the end of its useful life	Стоимость использования актива, генерирующего денежные средства	Дисконтированная стоимость прогнозируемых потоков денежных средств, ожидаемых от использования актива и его ликвидации в конце срока службы.
value in use of a non-cash-generating asset	The present value of the asset's remaining service potential.	Стоимость использования негенерирующего актива	Дисконтированная стоимость остаточного сервисного потенциала актива.
venturer	A party to a joint venture and has joint control over that joint venture.	Участник совместной деятельности	Сторона в совместной деятельности, осуществляющая совместный контроль над этой деятельностью.
vested employee benefits	Employee benefits that are not conditional on future employment.	Безусловное право работника на получение вознаграждений	Вознаграждения работника, право на получение которых не зависит от его дальнейшей работы в организации.

ПРИЛОЖЕНИЯ

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ ОЛИЙ ВА ЎРТА МАХСУС ТАЪЛИМ
ВАЗИРЛИГИ**

САМАРҚАНД ИҚТИСОДИЁТ ВА СЕРВИС ИНСТИТУТИ

Рўйхатга олинди

№ _____

« ____ » ____ 2019 йил

Тасдиқлайман

ўқув ва тарбиявий
ишлари проректори
проф.Мирзаев Қ.Ж.

ХАЛҚАРО ҲИСОБ АСОСЛАРИ

ФАНИДАН

ФАН ДАСТУРИ

Билим соҳаси: 200000-Ижтимоий соҳа, иқтисод ва ҳуқуқ

Таълим соҳаси: 230000-Иқтисод

Таълим йўналиши: 5230900-Бухгалтерия ҳисоби ва аудит (тармоқлар бўйича)

САМАРҚАНД - 2019

Самарқанд иқтисодит ва сервис институти ЎУК 2019 йил
« ___ » _____ даги « ___ »- сонли баённомаси билан тасдиқланган.

Фан дастури Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институтида ишлаб чиқилди.

Тузувчилар:

Ташназаров С.Н.- Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти
«Бухгалтерия ҳисоби ва аудит» кафедраси и.ф.д. доцент
Пашаходжаева Д.Д. – Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти
«Бухгалтерия ҳисоби ва аудит» кафедраси катта ўқитувчиси

Такризчилар:

Абдуллаев Р.А. - Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти
«Бухгалтерия ҳисоби ва аудит» кафедраси профессори, и.ф.н.
Алиқулов А.И. – Самарқанд Ветеринария медицинаси институти
«Бухгалтерия ҳисоби ва аудит» кафедраси профессори, и.ф.д.
Рахимов Х.А. -“Ўзбекинвест” ЭИМСК Самарқанд вилояти филиали

Фан дастури Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти ўқув-услубий Кенгашида кўриб чиқилган ва тавсия қилинган (2019 йил __ _____ -сонли баённома).

I. Ўқув фанининг долзарблиги ва олий касбий

таълимдаги ўрни

Халқаро иқтисодий муносабатларнинг тез суръатлар билан ривожланиши бухгалтерия ҳисобининг халқаро миқёсда интеграциялашувига олиб келди.

Бу жараёнда бухгалтерия ҳисоби соҳасида халқаро профессионал ташкилотлар муҳим рол ўйнади. Халқаро ҳисоб тизими асосини профессионал ташкилотлар томонидан ишлаб чиқилган бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарт (БҲХС)лари ташкил этади.

Бугунги кунда бухгалтерия ҳисоби соҳасидаги мутахассислардан БҲХСларини яхши билиши талаб этилади. Шу боис, олий ўқув юртларида таҳсил олаётган 5230900 “Бухгалтерия ҳисоби ва аудит” бакалавриат йўналиши учун ўқув режасида “Халқаро ҳисоб асослари” фанини ўрганиш кўзда тутилган.

II. Фаннинг мақсад ва вазифалари

Кадрлар тайёрлаш тўғрисидаги миллий дастурнинг, 2017-2021 йилларда Ўзбекистон Республикасининг ривожлантиришнинг бешта устивор йўналиши бўйича Ҳаракатлар стратегиясининг 4-чи “Ижтимоий соҳани ривожлантиришнинг устивор йўналишлари» бўлимида қайд қилинганидек: “... таълим, маданият – илм- фан, адабиёт, санъат ва сорт соҳаларини ривожлантириш, ёшларга оид давлат сиёсатини такомиллаштириш”, жумладан, 4.4. бандида “Узлуксиз таълим тизимини янада такомиллаштириш, сифатли таълим хизматлари имкониятларини ошириш, меҳнат бозорининг замонавий эҳтиёжларига мос юқори малакали кадрлар тайёрлаш сиёсатини давом эттириш”¹ни амалга оширилиши иқтисод соҳасини чуқур билувчи кадрлар тайёрлаш зарурлигини тақозо қилади.

Халқаро иқтисодий муносабатларнинг тез суръатлар билан ривожланиши бухгалтерия ҳисобининг халқаро миқёсда интеграциялашувига олиб келди. Бу жараёнда бухгалтерия ҳисоби соҳасида халқаро профессионал ташкилотлар муҳим рол ўйнади. Халқаро ҳисоб тизими асосини профессионал ташкилотлар томонидан ишлаб чиқилган бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарт (БҲХС)лари ташкил этади. Бугунги кунда бухгалтерия ҳисоби соҳасидаги мутахассислардан БҲХСларини яхши билиши талаб этилади. Шу боис, олий ўқув юртларида таҳсил олаётган 5230900-Бухгалтерия ҳисоби ва аудит бакалавриат йўналиши учун ўқув режасида “Халқаро ҳисоб асослари” фанини ўрганиш кўзда тутилган.

Мазкур курснинг асосий мақсади бўлғуси мутахассисларда бухгалтерия ҳисоби халқаро тизими шаклланилиши, халқаро профессионал ташкилотлар фаолияти, ҳисоб моделлари мазмун ва моҳияти масалалари, БҲХСларининг моҳияти ва қўлланилишига оид назарий ва амалий тажрибаларни шакллантиришдан иборат.

Фаннинг асосий вазифалари талабаларни бухгалтерия ҳисоби халқаро тизимининг умумий тавсифи, халқаро профессионал ташкилотлар фаолиятлари ва улар томонидан ишлаб чиқилган ҳужжатларнинг мазмуни, бозор иқтисодиёти ривожланган мамлакатларнинг миллий ҳисоб тизимлари, БҲХСларига ўтиш йўллари ҳамда БҲХСларининг мазмун ва моҳияти, қўлланилиши, халқаро корпорацияларда молиявий ҳисоб ва ҳисобот масалалари билан яқиндан таништириш ҳисобланади

Ушбу фанни чуқур ўрганиш орқали талабалар халқаро ҳисоб асослари ва бозор иқтисодиёти ривожланган хорижий мамлакатлардаги ҳисоб тизимлари ва тажрибалари, БҲХСлари бўйича зарур билимларга эга бўладилар.

¹ Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги ПФ-4947-сонли Фармони.

Асосий қисм:

III. Асосий назарий қисм (маъруза машғулотлари)

1-модул. Халқаро ҳисоб асослари фанининг предмети ва методи

Халқаро бизнес ва халқаро иқтисодий муносабатларнинг ривожланиши. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро миқёсда интеграциялашуви. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро муаммоларини ўрганишга бўлган заруриятлар. Халқаро ҳисоб тизимининг юзага келиши ва тараққий этиши. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро масалалари ва уларни ҳал этиш йўллари. Миллий валютада тузилган ҳисоботларни бошқа мамлакат валютасига ағдариш зарурати. Халқаро молиявий ҳисобот консолидацияси масалалари. Халқаро ҳисоб асослари фанининг вужудга келиши учун заруриятлар ва шароитлар.

Халқаро ҳисоб асосларининг фанининг моҳияти ва вазифалари. Фаннинг олдида турган вазифаларни ҳал қилиш йўллари ва усуллари. Бухгалтерия ҳисоби бўйича илғор тажрибаларни халқаро миқёсда оммалаштириш. Бухгалтерия ҳисоби тамойил ва қоидаларини халқаро даражада жорий этиш масалари. Халқаро ҳисоб асослари фанининг предмети ва объектлари. Халқаро компаниялар ва трансмиллий корпорацияларнинг ҳисоб субъектлари сифатидаги тавсифи. Халқаро компаниялар ва фирмаларнинг активлари, мажбуриятлари, молиявий натижаларининг ҳисоб объекти сифатидаги тавсифи.

Халқаро ҳисоб асослари фанининг бошқа фанлар билан алоқалари. Халқаро ҳисоб асослари фанининг методи, тамойиллари ва усуллари.

2-модул. Халқаро ҳисоб тизимининг тарихий шаклланиши

Жаҳон бухгалтерия ҳисоби тараққиётини босқичларга ажратиш. Бухгалтерия ҳисоби тараққиёти учун муҳим роль ўйнаган воқеалар ва кашфиётлари.

Дастлабки тараққиёт босқичида бухгалтерия ҳисобининг шаклланиш хусусиятлари. Ал-Хоразмий томонидан ноль рақами ва сонлар қаторининг асослаб берилиши ҳисоб-китоб тизимининг ривожланишидаги ўрни. Хитойда моддий бойликларни ҳисобга олишнинг тўрт устунли тизими. Ҳисоб ғоясининг юзага келиши, Луко Пачоли томонидан икки ёқлама ёзув тизимининг асосланиши. Ҳисоб ғоясининг тараққий эттирилиши. XIX асрнинг охирида бухгалтерия ҳисобини тараққий эттириш учун юзага келган шарт-шароитлар. Актив капитал ва мажбуриятлар йиғиндисидан иборат эканлигининг асосланиши.

Миллий бухгалтерия ҳисоби тизимларининг вужудга келиши ва унинг профессионаллаши. Ривожланиш омиллари. Миллий ҳисоб тизими тараққий

этишида Италия, Франция, немис ва англо-америка мактабларининг тутган ўрни.

Бухгалтерия ҳисобининг халқаро интеграциялашуви. Халқаро бизнес фаолияти ва бухгалтерия ҳисобининг халқаро муаммолари. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро профессионаллашуви. Ўзбекистон Республикасининг бухгалтерия ҳисоби халқаро интеграциялашув жараёнига қўшилиши.

3-модул. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро моделлари

Бухгалтерия ҳисобининг Британия-Америка модели. Ушбу моделнинг негизини ташкил этувчи тамойиллар. Унинг асосий ғояси ҳисобнинг инвесторлар ва кредиторлар ахборот эҳтиёжларини қондиришга қаратилганлиги.бу моделдаги мамлакатларда бухгалтерия ҳисобининг молиявий ва бошқарув ҳисобга ажратилиши, бухгалтерларни сертификатлаш ҳамда бухгалтерия балансини вертикал ва горизонтал усулларда тузишнинг моҳияти. Англо-америка мактабида бухгалтерия ҳисобининг олтига ташкилий тамойили.

Бухгалтерия ҳисобининг контентал модели. Ҳисоб сиёсатининг ҳукумат органлари талабларига қаратилганлиги. Француз бухгалтериясининг 6 та тамойили. Франция счётлар режаси.

Бухгалтерия ҳисобининг бошқа моделлари. Жанубий америка моделининг хусусиятлари. Янги юзага келаётган моделлар. Ислон давлатлари ҳисоб тизимининг қоидалари. Тараққий этаётган мамлакатлар ҳисоб тизимининг хусусиятлари..

4-модул. Бухгалтерия ҳисоби бўйича халқаро профессионал ташкилотлар ҳамда улар фаолиятининг тавсифи

Бухгалтерия ҳисоби бўйича халқаро профессионал ташкилотлар таркиби. Бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартлари қўмитаси (IASB) ташкил этилиши, асосий мақсади ва вазифалари. Қўмитанинг Правлениеси, Ижроия қўмитаси, Халқаро маслаҳат гуруҳи ҳамда тайёрлов қўмитаси фаолиятларининг тавсифи. БХХС ларни ишлаб чиқиш процедураси.

Бухгалтерларнинг халқаро федерацияси қўмитаси (IFAC) нинг ташкил этилиши ва асосий мақсади. IFAC нинг IASB билан ҳақорлиги. Қўмита томонидан аудит амалиётини таҳлил қилиш асосида низомларнинг ишлаб чиқилиши.

БМТ томонидан ҳисоб ва ҳисобот муаммоларининг ҳал қилинишига эътибор қаратилиши. БМТ да БХХС лар бўйича Экспертларнинг ҳукуматлараро ишчи гуруҳи (ISAR)нинг ташкил этилиши ва унинг фаолияти тавсифи.

Бухгалтерия ҳисоби бўйича бошқа минтақавий профессионал ташкилотлар таркиби. Европа Иқтисодий Ҳамкорлиги, Бухгалтерия ҳисоби Африка Кенгаши, OCEAN га аъзо мамлакатлар Бухгалтерлар Федерацияси, Америка малакатлари ўртасида бўхгалтерлар ташкилоти, Осиё ва Тинч океани

мамлакатлари бухгалтерлар Конфедерацияси каби ташкилотлар фаолияти тавсифи.

АҚШдаги АICPA ҳамда АICMA институтлари фаолияти. АҚШдаги бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ва бошқариш бўйича ваколат берилган ҳукумат органларининг функциялари. Бухгалтерия ҳисобигат оид нодавлат, нотижорат ташкилотла фаолиятининг тавсифи. Профессional Бухгалтерлардари Сертификатлаш.

Буюк Британиядаги бухгалтерия ҳисоби бўйича йирик олти институт (ICAEW, ICAS, ICAI, CACA, CIMA ва CIPFA) фаолиятининг тавсифи.

5-модул. Бухгалтерия ҳисоби бўйича миллий профессионал ташкилотлар ҳамда улар фаолиятининг тавсифи

Франция, Германия, Японияда миллий бухгалтерия ҳисоби тизимининг ҳарактерли жиҳатлари. Ушбу мамлакатларда малакали бухгалтерларни сертификатлаш. Бошқа ривожланган мамлакатларда миллий бухгалтерия ҳисоби тизимлари.

ЎЗРда Бухгалтерлар ва Аудиторлар Миллий ассоциациясининг фаолияти

6-модул. Бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларининг умумий тавсифи. Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг концепцияси

БҲХСларининг моҳияти ва аҳамияти. БҲХСларининг таснифланиши.

Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартлари таркиби

БҲХСларига ўтиш йўллари. ЎЗРда БҲХСларининг эътироф этилишининг ўзига хос жиҳатлари

7-модул. 1-сон БҲХС “Молиявий ҳисоботни тақдим қилиш”, 14-сон БҲХС “Сегментлар бўйича ахборотларнинг тавсифи” стандартларининг мазмуни ва қўлланилиши

Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилиш асосларида қамраб олинган масалалар ҳамда ахборот фойдаланувчилар ва уларнинг ахборотга бўлган эҳтиёжлари. Молиявий ҳисоботнинг мақсади.

Йўл қўйилишлар, тамойиллар, концептлар ва қоидалартушунчаларига тавсиф. Асосий фундаментал йўл қўйилишлар: ҳисоблаш методи, узлуксиз фаолият. Молиявий ҳисоботнинг сифат тавсифлари. Бухгалтерия ҳисоби тамойилларини тавсифлаш масалалари.

Молиявий ҳолатнинг элементлари: активлар, мажбуриятлар, хусусий капитал. Фаолият натижалари: даромад ва харажатлар. Молиявий ҳисобот элементларини тан олиш.

Молиявий ҳисобот элементларини баҳолаш. Капитал ва капитални қўллаб қувватлаш концепцияси: капитал концепцияси, капитални қўллаб қувватлаш ва фойдани аниқлаш концепцияси.

Хақаро молиявий ҳисоботни тақдим қилиш.

1-сон БҲХСнинг умумий тавсифи, мақсади ва қўлланиш доираси. Молиявий ҳисоботларнинг мақсадга қаратилганлиги. Молиявий ҳисоботнинг

компонентлари. Ҳисоб сиёсати. Молиявий ҳисобот шаклларига аниқликлар. Молиявий ҳисобот даври.

Бухгалерия баланс ива унда акс эттириладиган ахборотлар. Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттириладиган ахборотлар. Пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот. Молиявий ҳисоботга тушунтиришлар. Молиявий ҳисоботнинг шакллари таркибига иллюстратив мисоллар.

Компанияларнинг ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқишда 1-сон БҲХС нинг қўлланилиши.

14-сон БҲХС “Сегментлар бўйича ахборотларнинг тавсифи” мазмуни ва қўлланилиши. Сегмент турлари: хўжалик сегменти, географик сегмент. Сенментар ҳисоботларда акс эттирилиши лозим бўлган кўрсаткичлар мазмуни ва қўлланилиши. Сегментар ҳисоботнинг мазмуни, тузилиши ва тақдим этилиши. Бошланғич ва иккиламчи сегментар ахборотлар

8-модул. 33-сон БҲХС “Акцияга тўғри келадиган фойда” стандартларининг мазмуни ва тавсифи ,21-сон БҲХС “Валюта курси ўзгаришининг таъсири” стандартларининг мазмуни ва қўлланилиши.

33-сон БҲХС “Акцияга тўғри келадиган фойда” стандартининг асосий мақсади ва қўлланилиши. Стандартдаги атамаларнинг тавсифи. Акциянинг ўртача миқдорини ва акцияга тўғри келадиган фойдани аниқлаш тартиби. Молиявий ҳисоботларда акцияга тўғри келадиган фойда кўрсаткичини акс эттириш.

21-сон БҲХС “ Валюта курси ўзгаришининг таъсири” нинг мақсади ва қўлланилиши. Стандартда келтирилган атамалар тавсифи. Хорижий валютадаги операциялар. Дастлабки тан олиш. Хорижий корхонага соф инвестиция. Хорижий фаолият тўғрисида ҳисобот. Хорижий корхона. Курс фарқининг барча ўзгаришлари. Ташқи фаолият тўғрисида молиявий ҳисобот.

9-модул. 24-сон БҲХС “Боғлиқ томонлар тўғрисидаги ахборотлар тавсифи” ва 10-сон БҲХС “Ҳисобот давридан кейинги ҳодисалар” стандартларининг мазмуни ва қўлланилиши,

24-сон БҲХС “Боғлиқ томонлар тўғрисида ахборотлар тавсифи” нинг мазмуни ва қўлланилиши. Атамаларга тавсиф: боғлиқ томонлар, боғлиқ томонлар ўртасидаги операциялар, назорат, жиддий таъсир кўрсатиш. Боғлиқ томонларга алоқадор масалалар.

10-сон БҲХС “Ҳисобот давридан кейинги ҳодисалар” нинг мазмуни ва қўлланилиши. Ҳисобот санасидан кейинги тўғриланадаиган ҳодисалар. Тўғриланмайдиган ҳодисалар.

10-модул. 29-сон БҲХС “Гиперинфляция шароитида молиявий ҳисобот” ва 35-сон БҲХС “Тугалланаётган фаолият” стандартларининг тавсифи

29-сон БҲХС “Гиперинфляция шароитида молиявий ҳисобот”нинг мазмуни ва қўлланилиши. Гиперинфляциянинг тавсифи ва белгилари. Молиявий ҳисоботни қайта ҳисоблашда бошланғич ва тикланган қийматда тузилганлигининг ҳисобга олиниши.

35-сон БҲХС “Тугалланаётган фаолият”нинг мазмуни ва қўлланилиши. Тугалланаётган фаолиятда амал қиладиган тамойиллар ва қоидалар. Ахборотларни тақдим қилишга қўйиладиган минимал талаблар

11-модул. 34-сон БҲХС “Оралик молиявий ҳисобот” стандартининг тавсифи

34-сон БҲХС “Оралик молиявий ҳисобот”нинг мазмуни ва қўлланилиши. Атамаларга тавсиф: оралик давр, оралик молиявий ҳисобот.

12-модул. 30-сон БҲХС “Банклар ва бошқа шунга ўхшаш муассасаларда молиявий ҳисобот хусусиятлари” стандартининг тавсифи

30-сон БҲХС “Банклар ва бошқа шунга ўхшаш муассасаларда молиявий ҳисобот хусусиятлари”нинг мазмуни ва қўлланилиши. 30-БҲХС “Банклар ва бошқа шунга ўхшаш муассасаларда молиявий ҳисобот хусусиятлари”нинг қўлланилиш доираси. Ҳисоб сиёсати. Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот. Баланс ва унда акс эттирилган ахборотлар. Асосий банк рисклари.

13-модул. Активлар ҳисобига оид халқаро стандартлари (2-сон БҲХС)нинг тавсифи

2-сон БҲХС “Заҳиралар”нинг мақсади. Заҳираларнинг таннархини аниқлаш. Заҳираларни баҳолаш усуллари. Заҳираларни ҳисобга олишнинг даврий тизими.

14 -модул. Активлар ҳисобига оид халқаро стандартлари (16-сон БҲХС)нинг тавсифи

16-сон БҲХС “Асосий воситалар” стандартининг мақсади. Асосий воситаларнинг тавсифи. Асосий воситаларга оид қоида ва тушунчаларнинг халқаро ва миллий стандартларда акс эттирилиши

15-модул. Активлар ҳисобига оид халқаро стандартлари (25-сон БҲХС)нинг тавсифи

25-сон БҲХС “Инвестициялар ҳисоби”нинг мазмуни ва қўлланилиши. Узоқ муддатли активларни бухгалтерия балансида акс эттириш.

16-модул. Активлар ҳисобига оид халқаро стандартлари (36-сон БҲХС)нинг тавсифи

36-сон БҲХС “Активларнинг қадрсизланиши”нинг моҳияти ва қўлланилиши. 4-сон БҲХС “Амортизация ҳисоби” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши. Жорий активларни молиявий ҳисоботда акс эттириш.

**17-модул. Активлар ҳисобига оид халқаро стандартлари
(38-сон БҲХС)нинг тавсифи**

38-сон БҲХС “Номоддий активлар”. Номоддий активларга оид қоида ва тушунчаларнинг халқаро ва миллий стандартларда акс эттирилиши

**18-модул. Мажбуриятлар ҳисобига оид халқаро стандартлари (12-сон
БҲХС)нинг тавсифи**

12-сон БҲХС “Фойда солиғи”нинг мазмуни ва қўлланилиши. Муддати узайтирилган солиқ активлари ва мажбуриятлари. Вақтинчалик фарқ тушунчаси ва қўлланилиши

**19-модул. Мажбуриятлар ҳисобига оид халқаро стандартлари (19-сон
БҲХС)нинг тавсифи**

19-сон БҲХС “Ходимларни тағбатлантириш”нинг мазмуни ва қўлланилиши. Атамалар тавсифи. Ходимларни қисқа муддатли рағбатлантиришлар. Тан олиш ва баҳолаш. Қисқа муддатли тўланадиган таътиллар.

**20-модул. Мажбуриятлар ҳисобига оид халқаро стандартлари (17-сон
БҲХС)нинг тавсифи**

17-сон БҲХС “Ижара”нинг мазмуни ва қўлланилиши. Ушбу стандартда келтирилган атамалар тавсифи. Операцион ижара ва молиявий ижара. БҲХС ва БҲМСларда ижара муносабатлари ҳисобига доир мулоҳазалар.

**21-модул. Даромадлар ҳисобига оид халқаро стандартларнинг
тавсифи (18-сон БҲХС)нинг тавсифи**

18-сон БҲХС “Тушум” стандартининг мақсади. Ушбу стандартда келтирилган атамалар тавсифи. Тушумларнинг турлари. Миллий стандартимизда келтирилган атамаларнинг 18-сон БҲХСларига мувофиқлиги. Тушумлар ҳисобининг услубий масалалари.

**22-модул. Даромадлар ҳисобига оид халқаро стандартларнинг
тавсифи (20-сон БҲХС)нинг тавсифи**

20-сон БҲХС “Давлат субсидиялари ва давлат ёрдамлари тўғрисидаги ахборотларнинг тавсифи”нинг мазмуни ва қўлланилиши.

**23-модул. Харажатлар ҳисобига оид халқаро стандартлар (11-сон
БҲХС, 23-сон БҲХС)ларининг тавсифи**

11-сон БҲХС “Қурилишдаги шартномалар”нинг мазмуни ва қўлланилиши. Фикслашган баҳодаги шартномалар ва харажатлар плюс шартномалари. Қурилишда оралиқ фойдани аниқлаш тартиби.

23-сон БҲХС “Қарзлар бўйича харажатлар”нинг моҳияти ва қўлланилиши.

24-модул. Молиявий инструментларга оид халқаро стандартлар (32-сон БҲХС, 39-сон БҲХС)нинг тавсифи

32-сон БҲХС “Молиявий инструментлар: ахборотларнинг тавсифи ва тақдим қилиниши”нинг моҳияти ва қўлланилиши. Молиявий инструментлар, молиявий активлар ва ҳиссали инструментлар. Молиявий инструментларнинг таркиби: бошланғич инструментлар ва ишлаб чиқарилган инструментлар.

39-сон БҲХС “Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш” стандартининг мақсади. Ушбу стандартда қўлланиладиган молиявий инструментлар таркиби. Ишлаб чиқарилган инструмент атамасининг тавсифи. Молиявий активларнинг категориялари.

25-модул. 22-сон БҲХС “Корхоналарнинг бирлашишлари”, 27-сон БҲХС “Молиявий ҳисобот консолидацияси ва шўъба корхоналарда инвестициялар ҳисоби” стандартларининг тавсифи

22-сон БҲХС “Корхоналарнинг бирлашмалари”нинг мақсади ва қўлланилиш доираси. Атамалар тавсифи. Корхоналарни бирлаштиришнинг хусусиятлари. Харид қилиш ва манфаатларни бирлаштириш. Идентификация қилинадиган активлар ва мажбуриятларни тан олиш.

27-сон БҲХС “Молиявий ҳисобот консолидация ва шўъба корхоналарда инвестициялар ҳисоби”нинг қўлланилиш доираси. Консолидациялаш процедураси. Шўъба корхоналарда молиявий ҳисобот.

26-модул. 28-сон БҲХС “Ассоциациялашган корхоналарда инвестициялар ҳисоби” стандартининг тавсифи ва қўлланилиши

28-сон БҲХС “Ассоциациялашган корхоналарда инвестициялар ҳисоби”нинг қўлланилиш доираси. Атамалар тавсифи. Консолидациялашган молиявий ҳисобот. Инвесторнинг алоҳида молиявий ҳисоботи Қатнашиш методининг қўлланилиши.

27-модул. 31-сон БҲХС “Қўшма корхоналарда ҳиссаси бўйича молиявий ҳисобот” стандартининг тавсифи ва қўлланилиши

31-сон БҲХС “Қўшма корхоналарда ҳиссаси бўйича молиявий ҳисобот”нинг қўлланилиш доираси. Атамалар тавсифи. Ҳамкорликда назорат қилинадиган субъектлар. Қўшма фаолият қатнашчиларининг консолидациялашган молиявий ҳисоботи.

IV. Амалий машғулотлар учун кўрсатма ва тавсиялар

Амалий машғулотларда талабалар молиявий ва бошқарув ҳисобини юритишда назарий билимларини амалий маълумотлар, мавзулар билан мустаҳкамлайдилар. Амалий машғулотларда тавсия этиладиган мавзулари:

1. Халқаро ҳисоб асослари фанининг предмети ва методи
2. Халқаро ҳисоб тизимининг тарихий шаклланиши

3. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро моделлари
4. Бухгалтерия ҳисоби бўйича халқаро профессионал ташкилотлар ва улар фаолиятининг тавсифи
5. Бухгалтерия ҳисоби бўйича миллий профессионал ташкилотлар ва улар фаолиятининг тавсифи
6. Бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларининг умумий тавсифи
7. Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг концепцияси
8. 1-сон БҲҲС “Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилиш” стандартининг тавсифи
9. 14-сон БҲҲС “Сегментлар бўйича ахборотларнинг тавсифи” ва 33-сон БҲҲС “Акцияга тўғри келадиган фойда” стандартларининг тавсифи
10. 21-сон БҲҲС “Валюта курси ўзгаришининг таъсири” ва 24-сон БҲҲС “Боғлиқ томонлар тўғрисида ахборотлар тавсифи” стандартларининг мазмуни ва қўлланилиши
11. 10-сон БҲҲС “Ҳисобот давридан кейинги ҳодисалар”, 29-сон БҲҲС “Гиперинфляция шароитида молиявий ҳисобот” ва 35-сон БҲҲС “Тугалланаётган фаолият” стандартларининг тавсифи
12. 34-сон БҲҲС “Оралик молиявий ҳисобот”, 30-сон БҲҲС “Банклар ва бошқа шунга ўхшаш муассасаларда молиявий ҳисобот хусусиятлари” стандартларининг тавсифи
13. Активлар ҳисобига оид халқаро стандартлари (2, 16, 25, 36, 38-сон БҲҲС)нинг тавсифи
14. Мажбуриятлар ҳисобига оид халқаро стандартлари (12, 19, 17-сон БҲҲС)нинг тавсифи
15. Даромад ва харажатлар ҳисобига оид халқаро стандартлари (18, 11, 20, 23-сон БҲҲС)нинг тавсифи
16. Молиявий инструментларга оид халқаро стандартлар (32, 39-сон БҲҲС)нинг тавсифи
17. 22-сон БҲҲС “Корхоналарнинг бирлашишлари”, 27-сон БҲҲС “Молиявий ҳисобот консолидацияси ва шўба корхоналарда инвестициялар ҳисоби” ва 31-сон БҲҲС “Қўшма корхоналарда ҳиссаси бўйича молиявий ҳисобот” стандартларининг тавсифи

Курс ишини ташкил этиш бўйича услубий кўрсатмалар

Фан бўйича курс ишлари намунавий ўқув режасида режалаштирилмаган.

V. Мустақил таълим ва мустақил ишлар

Мустақил таълим учун тавсия этиладиган мавзулар:

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.

- 5.
- 6.
- 7.
- 8.
- 9.
- 10.
- 11.
- 12.
- 13.
- 14.
- 15.
- 16.
- 17.
- 18.
- 19.
- 20.
- 21.
- 22.
- 23.
- 24.
- 25.
- 26.
- 27.

VI. Асосий ва қўшимча ўқув адабиётлар ҳамда ахборот манбалари
Фойдаланилган адабиётлар рўйхати
Асосий адабиётлар

1. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари. – Т., “Ўзбекистон иқтисодчилар уюшмаси”, 1999. 1-2-қисмлар.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: Издание на русском языке. -М.: АСКЕРИ-АССА, 2005.
3. Разъяснения Международных Стандартов Финансовой Отчетности. КМСФО. IAS Board. -Алматы, 2001.
4. Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан. – Ташкент: Издательский дом “Мир экономики и права”, 2004. -464 с.
5. Бобожонов О., Жуманиёзов К. Молиявий ҳисоб. -Т., “Молия”, 2002 й. - 672 бет.
6. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива. -М., финансы и статистика, 1991.-400с.
7. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991.-400с.

8. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. -М., Финансы и статистика, 1991.-160 с.
9. Ташназаров С.Н. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи: халқаро ва миллий жиҳатлари . Монография-Т., «Иқтисод-Молия», 2009 йил -168 бет.
- 10.Ташназаров С.Н. Халқаро ҳисоб асослари. Маъруза матнлари тўплами.- Самарқанд, СамИСИ, 2008, -210 б.
- 11.Тўлахўжаева М.М. ва бошқалар. Молиявий ҳисоб.- Т., Корпорация «Прагма», 2003.

Қўшимча адабиётлар:

- 12.Ўзбекистон Ресубликасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида Ўзбекистон Ресубликаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги ПФ-4947-сонли Фармони.
- 13.Ўзбекистон Ресубликасининг Вазирликлари, Қўмиталари ва бошқаларнинг бухгалтерия ҳисоби ва солиққа оид меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлари.
- 14.Бабаев Ю.А. //Учебник. Бухгалтерский учет.- М, Проспект, 2008 - 392с.
- 15.Нидлз Б., Андерсен Х., Принципы бухгалтерского учета – М.: Финансы и статистика, 1993
- 16.Уразов К.Б. «Бухгалтерия ҳисоби назарияси» фанидан ўқув-услугий мажмуа. –Самарқанд, 2011.
- 17.Ўзбекистон Ресубликаси Бухгалтерия ҳисобининг Миллий стандарт (БХМС)лари 1998-2009 йиллар.

Интернет сайтлари:

- 18.[http:// www.apb.org.uk](http://www.apb.org.uk) (Auditing Practices Board)
- 19.[http:// www.nao.gov.uk](http://www.nao.gov.uk) (UK National Audit Office)
- 20.[http:// www.iaa.org.uk](http://www.iaa.org.uk) (The Institute of Internal Auditors-United Kingdom)
- 21.[http:// www.iasc.org.uk](http://www.iasc.org.uk) (International Accounting Standards Committee)
- 22.[http:// www.aicpa.org/index.htm](http://www.aicpa.org/index.htm) (American Institute of Certified Public Accountants)
- 23.www.uza.us.apb (ЎМА турли соҳаларга доир кундалик янгиликлари)
24. www.uzperort.com (Кундалик бизнес янгиликлари)
25. www.referat.uz (Рефератлар тўплами)
26. www.ziyonet.uz

**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО
ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

САМАРКАНДСКИЙ ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И СЕРВИСА

Зарегистрировано
№ _____
от «__» _____ 2019 г.

«УТВЕРЖДАЮ»
Проректор по учебной и воспитательной
работе
_____ Мирзаев К.Ж.
«__» _____ 2019 г.

**РАБОЧАЯ ПРОГРАММА
ПО ПРЕДМЕТУ ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНОГО УЧЕТА**

Область знаний: 200000 - Общественная сфера, экономика и право
Область образования: 230000 - Экономика
Направление образования: 5230900- Бухгалтерский учет и аудит

Общее количество учебных часов - 168 часов
Из них:
Лекционные занятия - 54 часов (5-семестр)
Практические занятия - 54 часов (5-семестр)
Самостоятельное образование и самостоятельная работа - 60 часов (5-семестр)

САМАРКАНД-2019

Основанием для составления данной рабочей учебной программы явилась Учебная программа по дисциплине «Основы международного учета», утвержденная учебно-методическим Советом СамИЭС _____ 2019 года (протоколом заседания №).

Рабочая программа одобрена на заседании _____ научно-учебно-методическим Советом СамИЭС _____ 2019 года (протоколом заседания №).

Составитель:

Пашаходжаева Д.Д. старший преподаватель «Бухгалтерский учет и аудит», Самаркандского института экономики и сервиса

Рецензенты:

Абдуллаев Р.А. – к.э.н.профессор кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» Самаркандского института экономики и сервиса

Аликулов А.И. – д.э.н.доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»

Рахимов Х.А. - Самаркандский институт медицины ветеринарии “Узбекинвест” ЭИМСК филиал Самаркандской области

Декан факультета
«Банковско-финансовых услуг» СамИЭС
« _____ » _____ 2019 год

О.М. Пардаев

Заведующий кафедры
«Бухгалтерский учет и аудит»
д.э.н., профессор

К.Б.Уразов

1. Методические указания по изучению учебной дисциплины

Основной целью данного курса является ознакомление будущих специалистов концепцией международного учета, на этой основе формирование у них теоретических знаний и практических навыков.

Основными задачами курса является накопление теоретических знаний и практических навыков у студентов в области: значение международных стандартов, формирование международных систем бухгалтерского учета, сущность и значения международных моделей бухгалтерского учета, практическая применение МСФО и определение перспективных направлений предприятия на этой основе формирование у них теоретических знаний и практических навыков.

Требования к знаниям, навыкам и квалификации студентов по дисциплине

Студенты претендующие получить степень бакалавра по направлению обучения «Бухгалтерский учет и аудит» по дисциплине «Основы международного учета» должны знать следующие:

- изучение формирования систем международного учета;
- знания сущности международных моделей бухгалтерского учета;
- ознакомление с деятельностью национальных и зарубежных профессиональных организаций бухгалтерского;
- изучения международных концептуальных основ бухгалтерского учета;
- изучения характеристики и порядка предоставления информации в финансовой отчетности в соответствии с МСФО;
- знание составления и предоставления финансовых отчетов в соответствии с МСФО;
- ознакомление с учетом активов, обязательств, доходов и расходов в соответствии с МСФО;
- изучить порядок консолидации финансовой отчетности по требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

2. Лекционные занятия

Тематический план лекционных занятий по предмету «Основы международного учёта»

1-таблица

№	Темы лекционных занятий	Часы
1	Предмет и метод основ международного учета	2
2.	Историческая происхождения систем международного учета	2
3.	Международные модели бухгалтерского учета	2
4	Международные профессиональные организации бухгалтерского учета и их деятельность	2
5	Национальные профессиональные организации бухгалтерского учета и их деятельность	2
6	Общая характеристика международных стандартов бухгалтерского учета. Концепция составления и предоставления финансовой отчетности	2

7	Сущность и характеристика МСБУ №1 «Предоставление финансовой отчетности», МСБУ № 14 «Характеристика информации по сегментам»	2
8	Значение и применение МСБУ № 33 «Прибыль на акцию», МСБУ №21 «Влияние изменений обменных курсов валют»	2
9.	Значение и применение МСБУ № 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах», МСБУ № 10 «События после отчетной даты»	2
10	Характеристика стандартов МСБУ № 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» и МСБУ № 35 «Прекращаемая деятельность»	2
11	Характеристика стандартов МСБУ № 34 «Промежуточная финансовая отчетность»	2
12	Характеристика стандартов МСБУ №30 «Особенности финансовой отчетности в банковских учреждениях»	
13	Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 2)	2
14	Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 16)	2
15	Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 25)	2
16	Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 36)	2
17	Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 38)	2
18	Характеристика международных стандартов по учету обязательств (МСБУ 12)	2
19	Характеристика международных стандартов по учету обязательств (МСБУ 19)	2
20	Характеристика международных стандартов по учету обязательств (МСБУ 17)	2
21	Характеристика международных стандартов по учету доходов (МСБУ 18)	2
22	Характеристика международных стандартов по учету доходов (МСБУ 20)	2
23	Характеристика международных стандартов по учету расходов (МСБУ 11, МСБУ 23)	2
24	Характеристика международных стандартов по финансовым инструментам (МСБУ 32,39)	2
25	Характеристика международных стандартов МСБУ №22 «Объединение бизнеса», МСБУ №27 «Консолидированная и финансовая отчетность»	2
26	Характеристика и применение МСБУ №28 «Инвестиции в зависимые компании»	2
27	Характеристика и применение МСБУ №31 «Участие в совместной деятельности»	2
	ИТОГО	54

Лекционные занятия проводятся в аудитории оснащенной мультимедийными устройствами

3. Практические занятия:

Тематический план практических занятий по предмету «Основы международного учёта»

2-таблица

№	Темы лекционных занятий	Часы
1	Предмет и метод основ международного учета	2
2.	Историческая происхождения систем международного учета	2
3.	Международные модели бухгалтерского учета	2
4	Международные профессиональные организации бухгалтерского учета и их деятельность	2
5	Национальные профессиональные организации бухгалтерского учета и их деятельность	2
6	Общая характеристика международных стандартов бухгалтерского учета. Концепция составления и предоставления финансовой отчетности	2

7	Сущность и характеристика МСБУ №1 «Предоставление финансовой отчетности», МСБУ № 14 «Характеристика информации по сегментам»	2
8	Значение и применение МСБУ № 33 «Прибыль на акцию», МСБУ №21 «Влияние изменений обменных курсов валют»	2
9.	Значение и применение МСБУ № 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах», МСБУ № 10 «События после отчетной даты»	2
10	Характеристика стандартов МСБУ № 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» и МСБУ № 35 «Прекращаемая деятельность»	2
11	Характеристика стандартов МСБУ № 34 «Промежуточная финансовая отчетность»	2
12	Характеристика стандартов МСБУ №30 «Особенности финансовой отчетности в банковских учреждениях»	
13	Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 2)	2
14	Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 16)	2
15	Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 25)	2
16	Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 36)	2
17	Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 38)	2
18	Характеристика международных стандартов по учету обязательств (МСБУ 12)	2
19	Характеристика международных стандартов по учету обязательств (МСБУ 19)	2
20	Характеристика международных стандартов по учету обязательств (МСБУ 17)	2
21	Характеристика международных стандартов по учету доходов (МСБУ 18)	2
22	Характеристика международных стандартов по учету доходов (МСБУ 20)	2
23	Характеристика международных стандартов по учету расходов (МСБУ 11, МСБУ 23)	2
24	Характеристика международных стандартов по финансовым инструментам (МСБУ 32,39)	2
25	Характеристика международных стандартов МСБУ №22 «Объединение бизнеса», МСБУ №27 «Консолидированная и финансовая отчетность»	2
26	Характеристика и применение МСБУ №28 «Инвестиции в зависимые компании»	2
27	Характеристика и применение МСБУ №31 «Участие в совместной деятельности»	2
	ИТОГО	54

Практические занятия проводятся в аудитории оснащенными мультимедийными приспособлениями в каждой академической группе по отдельности. Занятия проводятся с помощью интерактивных способов «Кейс-стадий», используются задачи относящихся к темам дисциплины, содержание кейсов и задач выбирается со стороны преподавателя. Видео материалы и информации передаются с помощью мультимедийных средств.

4. Порядок, содержание и формы организации самостоятельных работ

3-таблица

Темы и объем самостоятельного образования для студентов

№	Темы самостоятельной работы	Задание	Срок исполнения	Кол. часов
1	Предмет и метод основ международного учета	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	1-4 неделя	2
2.	Историческая происхождения систем международного учета	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	1-4 неделя	2
3.	Международные модели	Самостоятельно законспекти-		2

	бухгалтерского учета	ровать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	1-4 неделя	
4	Международные профессиональные организации бухгалтерского учета и их деятельность	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	1-4 неделя	2
5	Национальные профессиональные организации бухгалтерского учета и их деятельность	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	1-4 неделя	2
6	Общая характеристика международных стандартов бухгалтерского учета. Концепция составления и предоставления финансовой отчетности	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	1-4 неделя	2
7.	Сущность и характеристика МСБУ №1 «Предоставление финансовой отчетности», МСБУ № 14 «Характеристика информации по сегментам»	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	1-4 неделя	2
8	Значение и применение МСБУ № 33 «Прибыль на акцию», МСБУ №21 «Влияние изменений обменных курсов валют»	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	1-4 неделя	4
9	Значение и применение МСБУ № 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах», МСБУ № 10 «События после отчетной даты»	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	1-4 неделя	2
10	Характеристика стандартов МСБУ № 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» и МСБУ № 35 «Прекращаемая деятельность»	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	1-4 неделя	2
11	Характеристика стандартов МСБУ № 34 «Промежуточная финансовая отчетность»	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	1-4 неделя	2
12	Характеристика стандартов МСБУ №30 «Особенности финансовой отчетности в банковских учреждениях»	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	1-4 неделя	2
13	Характеристика	Самостоятельно законспекти-	5-13 неделя	2

	международных стандартов по учету активов (МСБУ 2)	ровать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.		
14	Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 16)	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	5-13 неделя	2
15	Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 25)	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	5-13 неделя	2
16	Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 36)	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	5-13 неделя	2
17	Характеристика международных стандартов по учету активов (МСБУ 38)	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	5-13 неделя	2
18	Характеристика международных стандартов по учету обязательств (МСБУ 12)	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	5-13 неделя	2
19	Характеристика международных стандартов по учету обязательств (МСБУ 19)	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	5-13 неделя	2
20	Характеристика международных стандартов по учету обязательств (МСБУ 17)	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	5-13 неделя	2
21	Характеристика международных стандартов по учету доходов (МСБУ 18)	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	5-13 неделя	2
22	Характеристика международных стандартов по учету доходов (МСБУ 20)	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	14-18 неделя	2
23	Характеристика международных стандартов по учету расходов (МСБУ 11, МСБУ 23)	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	14-18 неделя	4
24	Характеристика международных стандартов по финансовым инструментам (МСБУ 32,39)	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	14-18 неделя	2
25	Характеристика	Самостоятельно законспекти-	14-18 неделя	4

	международных стандартов МСБУ №22 «Объединение бизнеса», МСБУ №27 «Консолидированная и финансовая отчетность»	ровать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.		
26	Характеристика и применение МСБУ №28 «Инвестиции в зависимые компании»	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	14-18 неделя	2
27	Характеристика и применение МСБУ №31 «Участие в совместной деятельности»	Самостоятельно законспектировать из указанных источников, подготовить рефераты и выполнить индивидуальных заданий.	14-18 неделя	2
	итого			60

Основная задача самостоятельной работы студентов является формирование, развитие и углубление знаний и навыков полученные от тем лекционных занятий. Студенты самостоятельно выполняют следующие: в целях углубления своих знаний и навыков дополнительно изучают новых тем и направления, систематически выполняют заданий и таким образом они научатся самостоятельно, работать с основными и дополнительными литературами. Организационной формой самостоятельной работы являются:

-с помощью дополнительных литератур самостоятельно изучают некоторые теоретические темы, подготавливают рефераты, информации и текстов выступлений;

-с помощью специальных или научных литератур (статей и монографии) самостоятельно работают с новой технологией (интерактивный методы обучения) принимают участия в проведении различных игр, дискуссии, семинаров и коллоквиумов, а также дистанционное обучение.

Самостоятельная работа предусматривает дополнительное изучение вопросов, с учетом специфической стороны предмета рассматриваемых на лекционных занятиях. По каждой теме, внесенную для самостоятельного изучения, студентам рекомендуется использовать следующие формы самостоятельной работы которые оценивается в качестве текущего контроля:

-подготовка конспекта по теме(рефераты и презентаций)-конспекты подготовленные студентами по пройденным темам окажут практическую помощь в полном освоение материалов теории, и ускоряет процесса подготовки к разным видам контроля(ТК, ПК и ИК) ;

-работа с автоматизированной системой обучения и контроля – помогает студентам в полном глубоком освоении вопросов теории и практических навыков знаний по предмету. В эту систему входит представленные варианты электронных источников, образцы проектов инновационных лекций, варианты тестовых вопросов для самопроверки знаний студентов и др. материалы;

-работа с дополнительной литературой по предмету- в выполнение задач по самостоятельной работы студент использует не только основной, но и с дополнительной учебной, научной литературой. Здесь использовании русской и зарубежной литератур поощряется.

-использование сети интернета- процессе освоения темы предмета, в выполнение курсовых работ а также ВКР (выпускной квалификационной работы) поиск и использования источников интернета на всех стадиях контроля поощряется дополнительными рейтинговыми баллами;

- принятие участия в составление задач, кейс- стадии и разработка учебных проектов по теме;

- принятие участия в работы научных семинаров-совещаний и подготовка текстов статей;

-усовершенствование существующих лабораторных разработок, разработка методических указаний по дистанционной форме обучения;

Разрабатывается методические указания и предложения по по организации самостоятельной работы студентов.

5. Критерии оценки и контроль знаний студентов по дисциплине

Способы оценки	Экспресс тесты, письменные работы, устный опрос, презентации и кейс-стади, задачи по темам дисциплины
Критерий оценки	<p>86-100 бала «отлично»</p> <ul style="list-style-type: none"> - Полное усвоение теоретических и методических понятий, относящихся к дисциплине; - Творческое выражение анализа экономических показателей относящихся к дисциплине; - Самостоятельное созерцание изучаемых процессов; - Умение правильно отражать результаты анализа относящихся к трудовым отношениям; - Определение факторов влияющих на изучаемые процессы дать им полную оценку; - На основании результатов анализа дать правильную и независимую оценку; - Иметь представление о изучаемых явлениях и процессах; - Осуществить анализ изучаемых процессов через аналитических таблицы и принять соответствующих решений. <p>71-85 балла «хорошо»</p> <ul style="list-style-type: none"> - Самостоятельное созерцание изучаемых процессов; - Умение правильно отражать результаты анализа относящихся к трудовым отношениям; - Иметь представление о изучаемых явлениях и процессах; - Определение факторов влияющих на изучаемые процессы дать им полную оценку; - Осуществить анализ изучаемых процессов через аналитических таблицы и принять соответствующих решений. <p>55-70 балла «удовлетворительно»</p> <ul style="list-style-type: none"> - - Определение факторов влияющих на изучаемые процессы дать им полную оценку; - Иметь представление о изучаемых явлениях и процессах; <p>Осуществить анализ изучаемых процессов через аналитических таблицы и принять соответствующих решений</p> <p>0-54 балла «неудовлетворительно»</p> <ul style="list-style-type: none"> - Незнание теоретических и методических основ изучаемой дисциплины; - Неимение представлений об анализе экономических показателей и процессов; - Неумение применять экономических способов изучаемых процессов.

	Виды оценки рейтинга	Максимальный балл	Время проведения
	Текущий контроль	35	
	За активность в лекционных занятиях, постоянное ведение конспектов	6	В течение семестра
	Своевременное и качественное выполнение заданий самостоятельного образования	9	В течение семестра
	За активность на практических занятиях, павильное ответы на вопросы, выполнение практических заданий	20	В течение семестра
	Промежуточный контроль Промежуточный контроль организуется после завершения занятий нга основание утвержденного графика	35	
	Первый промежуточный контроль-письменная работа (проводится состороны лектора и преподавателя ведущего практическое занятия)	15	8-9 неделя

Второй промежуточный контроль-устный опрос (проводится со стороны лектора и преподавателя ведущего практическое занятия)	20	15-16 неделя
Итоговый контроль	30	18 неделя
Письменная работа	30	18 неделя
Итого	100	

6. Список рекомендованной литературы

Основная литература:

Список учебников и учебных пособий:

18. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари. – Т., “Ўзбекистон иқтисодчилар уюшмаси”, 1999. 1-2-қисмлар.
19. Международные стандарты финансовой отчетности: Издание на русском языке. -М.: АСКЕРИ-АССА, 2005.
20. Разъяснения Международных Стандартов Финансовой Отчетности. КМСФО. IAS Board. -Алматы, 2001.
21. Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан. – Ташкент: Издательский дом “Мир экономики и права”, 2004. -464 с.
22. Бобожонов О., Жуманиёзов К. Молиявий ҳисоб. -Т., “Молия”, 2002 й. - 672 бет.
23. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива. -М., финансы и статистика, 1991.-400с.
24. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991.-400с.
25. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. -М., Финансы и статистика, 1991.-160 с.
26. Ташназаров С.Н. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи: халқаро ва миллий жиҳатлари . Монография-Т., «Иқтисод-Молия», 2009 йил -168 бет.
27. Ташназаров С.Н. Халқаро ҳисоб асослари. Маъруза матнлари тўплами.- Самарқанд, СамИСИ, 2008, -210 б.
28. Тўлахўжаева М.М. ва бошқалар. Молиявий ҳисоб.- Т., Корпорация «Прагма», 2003.

Дополнительная литература:

29. Ўзбекистон Ресубликасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида Ўзбекистон Ресубликаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги ПФ-4947-сонли Фармони.
30. Ўзбекистон Ресубликасининг Вазирликлари, Қўмиталари ва бошқаларнинг бухгалтерия ҳисоби ва солиққа оид меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлари.

31. Бабаев Ю.А. //Учебник. Бухгалтерский учет.- М, Проспект, 2008 - 392с.
32. Нидлз Б., Андерсен Х., Принципы бухгалтерского учета – М.: Финансы и статистика, 1993
33. Уразов К.Б. «Бухгалтерия ҳисоби назарияси» фанидан ўқув-услугий мажмуа. –Самарқанд, 2011.

Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия ҳисобининг Миллий стандарт (БХМС)лари 1998-2009 йиллар

Интернет сайты:

- [http:// www.apb.org.uk](http://www.apb.org.uk) (Auditing Practices Board)
- [http:// www.nao.gov.uk](http://www.nao.gov.uk) (UK National Audit Office)
- [http:// www.iaa.org.uk](http://www.iaa.org.uk) (The Institute of Internal Auditors-United Kingdom)
- [http:// www.iasc.org.uk](http://www.iasc.org.uk) (International Accounting Standards Committee)
- [http:// www.aicpa.org/index.htm](http://www.aicpa.org/index.htm) (American Institute of Certified Public Accountants)
- www.ziyonet.uz

Международные стандарты финансовой отчетности (IAS), их краткая характеристика

МСБУ 27 (2008) «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»

Дата вступления в силу	Годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 июля 2009 года или позднее этой даты. Пересмотренный МСБУ 27, выпущенный в январе 2008 года, заменит МСБУ 27 (2003) начиная с этой даты. Разрешается досрочное применение, но только при одновременном применении МСФО 3 (2008) (следовательно, не разрешается применение в отношении периодов, начавшихся до 30 июня 2007 года).
Цель	<p>Устанавливает:</p> <ul style="list-style-type: none"> • требования к подготовке и представлению консолидированной финансовой отчетности группы организаций, находящихся под контролем материнской компании; • порядок учета изменений в размере доли собственности в дочерних предприятиях, включая потерю контроля над дочерним предприятием; • порядок учета инвестиций в дочерние компании, совместно контролируемые предприятия и зависимые компании в отдельной финансовой отчетности.
Краткое описание	<ul style="list-style-type: none"> • Дочерняя компания - это компания, находящаяся под контролем материнской. Контроль - это возможность определять финансовую и хозяйственную политику. • Консолидированная финансовая отчетность - это финансовая отчетность группы (материнской и дочерних компаний), представленная как финансовая отчетность единого хозяйствующего субъекта. • Консолидированная финансовая отчетность должна составляться до тех пор, пока материнская компания контролирует дочернюю. • Консолидированная финансовая отчетность должна включать информацию по всем дочерним компаниям, включая временно контролируемые компании, компании, занимающиеся другими направлениями деятельности, и дочерние компании, действующие в условиях жестких долгосрочных ограничений на передачу средств материнской компании. Если в момент приобретения дочернее предприятие соответствует критериям классификации его в качестве актива, предназначенного для продажи, согласно МСФО 5, оно учитывается в соответствии с этим стандартом. • Внутригрупповые балансы, операции, доходы и расходы исключаются в полном объеме при консолидации. • Все организации, входящие в группу, должны применять одну и ту

	<p>же учетную политику.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Отчетные даты дочерних предприятий не могут отличаться от отчетной даты группы более, чем на три месяца. • Неконтрольная доля (ранее известная как «доля миноритарных акционеров») отражается в составе капитала в отчете о финансовом положении отдельно от капитала владельцев материнской компании. Общий совокупный доход распределяется между миноритариями и акционерами материнской компании даже в случае отрицательного остатка по неконтрольной доле. • Частичное выбытие финансовых вложений в дочернее предприятие при сохранении контроля учитывается как операция с собственниками и отражается в капитале, при этом прибыль и убыток не признаются. • Частичное выбытие финансовых вложений в дочернее предприятие, ведущее к потере контроля, подразумевает переоценку оставшихся инвестиций по справедливой стоимости. Разница между справедливой и балансовой стоимостью представляет собой прибыль или убыток от выбытия и относится на финансовый результат. После этого к оставшимся вложениям применяется МСБУ 28, МСБУ 31 или МСБУ 39 соответственно. • В отдельной финансовой отчетности материнской компании учет всех ее вложений в дочерние и зависимые предприятия, а также в совместную деятельность (за исключением классифицируемых как предназначенные для продажи согласно МСФО 5) ведется либо по фактической себестоимости, либо в соответствии с правилами учета финансовых вложений, установленными МСБУ 39.
--	---

МСБУ 28 «Инвестиции в зависимые компании»

Дата вступления в силу	Годовые отчетные периоды, начавшиеся 1 января 2005 года или позднее (1 июля 2009 года для соответствующих поправок, связанных с МСБУ 27 (2008)).
Цель	Устанавливает порядок учета инвестором инвестиций в зависимые компании, на деятельность которых он оказывает значительное влияние.
Краткое описание	<ul style="list-style-type: none"> • Применяется в отношении всех финансовых вложений в компании, на которые инвестор оказывает значительное влияние, за исключением случаев, когда инвестор является венчурным, взаимным или паевым инвестиционным фондом и он выбрал способ оценки таких инвестиций по справедливой стоимости через прибыли или убытки в соответствии с МСБУ 39. • Доли участия в зависимых компаниях, которые классифицируются как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО 5, учитываются согласно этому стандарту.

	<ul style="list-style-type: none"> • В остальных случаях инвестор должен использовать метод учета по доле участия в отношении всех вложений в зависимые компании, на которые он оказывает значительное влияние. • В случае, если инвестор прямо или косвенно владеет более чем 20% акций зависимой компании, считается, что она находится под его значительным влиянием, если не может быть доказано обратное. • В соответствии с методом доли участия финансовые вложения первоначально учитываются по фактической себестоимости. Впоследствии она корректируется на долю инвестора в изменении чистых активов после приобретения. • В отчете о прибылях и убытках инвестора отражается его доля в прибылях и убытках зависимой компании после приобретения. • Учетная политика зависимой компании должна быть такой же, как у инвестора. • Отчетные даты зависимых компаний не могут отличаться от отчетной даты инвестора более, чем на три месяца. • Если консолидированная отчетность не составляется (у инвестора нет дочерних предприятий), необходимо применять метод учета вложений в зависимые компании по доле участия. Однако этот метод не используется инвестором при представлении отдельной финансовой отчетности в соответствии с определением, данным в МСБУ 27. В этом случае учет ведется по фактической себестоимости либо с использованием порядка учета финансовых вложений согласно МСБУ 39. • Финансовые вложения проверяются на возможное обесценение в соответствии с МСБУ 36. При этом также используются указанные в МСБУ 39 признаки обесценения. • Поправки 2008 года (вступают с 1 июля 2009 года) относятся к порядку учета в случаях потери существенного влияния над зависимой компанией. При потере существенного влияния вложения переоцениваются по справедливой стоимости на соответствующую дату, при этом прибыль или убыток признается в отчете о прибылях и убытках. Впоследствии к оставшимся вложениям применяется МСБУ 39.
--	---

МСБУ 31 «Участие в совместной деятельности»

Дата вступления в силу	Годовые отчетные периоды, начавшиеся 1 января 2005 года или позднее (1 июля 2009 года для соответствующих поправок, связанных с МСБУ 27 (2008)).
Цель	Определяет порядок учета участия в совместной деятельности независимо от ее структуры и юридической формы.

<p>Краткое описание</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Применяется в отношении всех финансовых вложений, находящихся под совместным контролем инвестора и другой стороны (сторон), за исключением тех случаев, когда инвестор является венчурным, взаимным или паевым инвестиционным фондом, и выбрал способ оценки таких финансовых вложений по справедливой стоимости через прибыли или убытки в соответствии с МСБУ 39. • Основной признак совместной деятельности - согласие сторон о разделе контроля, зафиксированное в договоре. Совместная деятельность может быть классифицирована как совместно контролируемые операции, активы и компании. В зависимости от формы совместной деятельности применяются различные принципы учетной политики. • Совместно контролируемые операции: <ul style="list-style-type: none"> - участник совместной деятельности отражает в отдельной и консолидированной финансовой отчетности активы, которые он контролирует; - расходы и обязательства, которые он несет; - свою долю в доходах от совместной деятельности. • Совместно контролируемые активы: <ul style="list-style-type: none"> - участник совместной деятельности отражает в отдельной и консолидированной финансовой отчетности свою долю в совместно контролируемых активах; - все обязательства, которые он несет напрямую, и свою долю в любых обязательствах, которые он несет совместно с другими участниками; - доход от продажи или использования своей доли продукции, произведенной в результате совместной деятельности; - свою долю в расходах, понесенных в результате совместной деятельности, и расходы, которые он несет напрямую в связи со своим участием в совместной деятельности. <p>Эти правила распространяются как на консолидированную, так и на отдельную финансовую отчетность.</p> • Совместно контролируемые компании: <p>разрешается использование одного из нижеследующих методов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - метод пропорциональной консолидации: в отчете о финансовом положении участник совместной деятельности показывает свою долю в совместно контролируемых активах и свою долю в обязательствах, по которым он несет солидарную ответственность. В отчете о прибылях и убытках участник совместной деятельности отражает свою долю в доходах и расходах совместно контролируемой компании; - метод доли участия: описан в МСБУ 28. • Доли участия в совместно контролируемых компаниях, классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО 5, учитываются в соответствии с этим стандартом.
--------------------------------	--

	<ul style="list-style-type: none"> • Даже если консолидированная отчетность не составляется (у инвестора нет дочерних предприятий), к учету совместно контролируемых компаний необходимо применять метод пропорциональной консолидации или метод доли участия. Однако в отдельной финансовой отчетности согласно МСБУ 27 участие в совместно контролируемых компаниях должно учитываться либо по фактической себестоимости, либо в соответствии с порядком учета финансовых вложений в соответствии с МСБУ 39. • Поправки 2008 года (вступают в силу 1 июля 2009 года) относятся к порядку учета при потере совместного контроля над совместно контролируемым предприятием. При потере совместного контроля вложения переоцениваются по справедливой стоимости на соответствующую дату, при этом прибыль или убыток признается в отчете о прибылях и убытках. Впоследствии к оставшимся вложениям применяется МСБУ 28 или МСБУ 39 соответственно.
--	---

МСБУ 32 «Финансовые инструменты: представление информации»

Дата вступления в силу	Годовые отчетные периоды, начавшиеся 1 января 2005 года или позднее. Положения стандарта, касающиеся раскрытия информации, заменяются МСФО 7, вступившим в действие с 1 января 2007 года. 1 января 2009 года для поправок 2008 года, рассматривающих финансовые инструменты с пут-опционом и обязательства, возникающие при ликвидации.
Цель	Устанавливает принципы классификации и представления финансовых инструментов в качестве обязательств или в составе капитала, а также принципы взаимозачета финансовых активов и обязательств.
Краткое описание	<ul style="list-style-type: none"> • Классификация финансового инструмента у эмитента в качестве обязательства или долевой ценной бумаги: <ul style="list-style-type: none"> - основана на сущности, а не на форме инструмента; - осуществляется на момент эмиссии и впоследствии не меняется; - финансовый инструмент представляет собой обязательство, если его эмитент может быть обязан предоставить, а владелец вправе потребовать денежные средства или иной финансовый актив. Пример <ul style="list-style-type: none"> - привилегированные акции, выкуп которых является обязательным; - финансовый инструмент, который не приводит к возникновению такого договорного обязательства, является долевым; - проценты, дивиденды, прибыли и убытки, связанные с финансовым инструментом, классифицированным как обязательство, должны признаваться в составе доходов или расходов. • Поправки 2008 года (вступают в действие с 2009 года с правом досрочного применения) предусматривают, что финансовые инструменты с пут- опционом и финансовые инструменты, которые налагают обязательство по выплате пропорциональной доли чистых

	<p>активов только при ликвидации и которые (а) являются субординированными по отношению ко всем другим классам инструментов; и (б) соответствуют дополнительным критериям, классифицируются как долевые финансовые инструменты, даже если они и подпадают под определение обязательства.</p> <ul style="list-style-type: none"> • При проведении эмиссии эмитент должен отдельно классифицировать долговой и долевой компоненты сложного финансового инструмента, такого как конвертируемое долговое обязательство или долговое обязательство с отделяемыми правами или варрантами. • Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства должен производиться с отражением в отчетности сальдированной суммы только в случае наличия юридически закрепленного права на взаимозачет и намерения произвести зачет по сальдированной сумме либо реализовать актив и исполнить обязательство одновременно. • Стоимость собственных выкупленных акций вычитается из собственного капитала, перепродажа собственных выкупленных акций является операцией с капиталом. • Затраты на выпуск или выкуп долевых инструментов уменьшают стоимость капитала, за вычетом соответствующего налога на прибыль.
--	---

В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Финансовый инструмент – это договор, в результате которого возникает финансовый актив у одного предприятия и финансовое обязательство или долевой инструмент – у другого.

Финансовый актив - это актив, являющийся

- (а) денежными средствами;
- (b) долевым инструментом другого предприятия;
- (c) правом, обусловленным договором
 - (i) получить денежные средства или иной финансовый актив от другого предприятия; или
 - (ii) обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях потенциально выгодных для предприятия; или
- (d) договором, расчет по которому будет или может быть осуществлен путем поставки собственных долевых инструментов, и являющимся
 - (i) непроизводным инструментом, по которому предприятие получит или может быть обязано получить переменное количество собственных долевых инструментов; или
 - (ii) производным инструментом, расчет по которому будет или может быть произведен иным способом, чем обмен фиксированной суммы денежных средств или

другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевых инструментов. Для этих целей собственные долевые инструменты не включают финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16А и 16В, инструменты, налагающие на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации и классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16С и 16D, которые являются договорами на получение или поставку собственных долевых инструментов в будущем.

Финансовое обязательство - это обязательство, являющееся:

- (a) обусловленным договором обязательством
 - (i) передать денежные средства или иной финансовый актив другому предприятию; или
 - (ii) обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях, потенциально невыгодных для предприятия; или
- (b) договором, расчет по которому будет или может быть осуществлен путем поставки собственных долевых инструментов, и являющимся
 - (i) непроизводным инструментом, по которому предприятие предоставит или может быть обязано передать переменное количество собственных долевых инструментов; или
 - (ii) производным инструментом, расчет по которому будет или может быть произведен иным способом, чем обмен фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевых инструментов предприятия. Для этих целей собственные долевые инструменты предприятия не включают финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16А и 16В, инструменты, налагающие на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации и классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16С и 16D, или инструменты, являющиеся договорами на получение или поставку собственных долевых инструментов в будущем.

Долевой инструмент - это договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах предприятия, оставшихся после вычета всех его обязательств.

Справедливая стоимость — сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Инструмент с правом обратной продажи – это финансовый инструмент, дающий владельцу право продать инструмент обратно его эмитенту за денежные средства или другие

финансовые активы, или который автоматически возвращается его владельцу при возникновении неопределенного события в будущем, смерти или ухода на пенсию владельца инструмента.

Следующие термины определены в пункте 9 МСФО (IAS) 39 и используются в настоящем стандарте в значениях, указанных в МСФО (IAS) 39:

- амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства
- финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи
- прекращение признания
- производный инструмент
- метод эффективной ставки процента
- финансовые активы или финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток
- договор финансовой гарантии
- твердое обязательство
- прогнозируемая операция
- эффективность хеджирования
- хеджируемая статья
- инструмент хеджирования
- инвестиции, удерживаемые до погашения
- займы и дебиторская задолженность
- стандартная процедура покупки или продажи
- затраты по сделке.

В настоящем стандарте термины "договор" и "обусловленный договором" относятся к соглашению между двумя или более сторонами, имеющему четкие экономические последствия, избежать которых стороны практически (или совсем) не имеют возможности, как правило, потому, что закон предусматривает принудительное исполнение такого соглашения в судебном порядке. Договоры, а значит, и финансовые инструменты, могут иметь разные формы и не обязательно должны быть оформлены в письменном виде.

В данном стандарте термин «предприятие» относится к физическим лицам, товариществам, акционерным обществам, доверительным фондам и государственным организациям.

МСБУ 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

Дата вступления в	Годовые отчетные периоды, начавшиеся 1 января 2005 года или
-------------------	---

силу	позднее, за исключением изменений 2004 и 2005 годов, связанных с вариантом учета по справедливой стоимости, учетом хеджирования денежных потоков от ожидаемых внутригрупповых операций и договоров финансовой гарантии, которые вводятся в действие с 1 января 2006 года.
Цель	Устанавливает принципы принятия к учету, выбытия и оценки финансовых активов и обязательств.
Краткое описание	<ul style="list-style-type: none"> • Все финансовые активы и обязательства, включая все производные инструменты и некоторые встроенные деривативы, признаются в отчете о финансовом положении. Финансовые инструменты первоначально оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения или выпуска. Как правило, справедливая стоимость эквивалентна фактической стоимости приобретения, но в некоторых случаях требуется ее корректировка. • Обычные сделки купли-продажи ценных бумаг на рынке должны учитываться (при условии последовательности учетной политики) либо на дату заключения сделки, либо на дату проведения расчетов. Если используется учет по дате расчетов, МСБУ 39 требует признания определенных изменений в стоимости ценных бумаг, произошедших с момента заключения сделки до даты расчетов. • Для целей оценки финансовых активов после первоначального признания стандарт классифицирует финансовые активы в соответствии со следующими категориями: <ol style="list-style-type: none"> 1. Займы и дебиторская задолженность, не предназначенные для торговли. 2. Финансовые вложения, удерживаемые до погашения, такие как долговые ценные бумаги и подлежащие обязательному выкупу привилегированные акции, которые удерживаются до погашения. Если досрочно продаются какие-либо финансовые вложения, удерживаемые до погашения, оставшиеся финансовые вложения (удерживаемые до погашения) должны быть переведены в состав финансовых вложений, имеющих в наличии для продажи (4-я категория) и учитываться в течение текущего и двух последующих отчетных периодов. 3. Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыли или убытки, включающие предназначенные для торговли (извлечения прибыли в краткосрочной перспективе) и любые другие обозначенные финансовые активы (вариант учета по справедливой стоимости). Производные активы всегда включаются в данную категорию, если только они не признаются в качестве инструментов хеджирования. 4. Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи,- все финансовые активы, которые не попадают в вышеуказанные категории. Сюда входят все вложения в долевые ценные бумаги, не оцениваемые по справедливой стоимости через прибыли или убытки. • Применение варианта учета по справедливой стоимости (3-я категория выше) возможно только для финансовых инструментов, которые при принятии к учету были включены в одну из следующих

категорий:

- предназначенные для торговли;
- в случае если выбор варианта учета по справедливой стоимости приводит к устранению учетного несоответствия, которое могло бы возникнуть в противном случае при оценке стоимости активов и обязательств или признании связанных с ними прибылей и убытков при использовании других вариантов учета;
- финансовые инструменты, являющиеся частью портфеля финансовых активов, обязательств или совместного портфеля финансовых активов и финансовых обязательств, которые контролируются, и соответствующие финансовые результаты оцениваются руководством по справедливой стоимости согласно утвержденной стратегии управления рисками или инвестиционной стратегии;
- финансовые инструменты, которые содержат один или несколько встроенных деривативов, за исключением случаев, когда встроенный дериватив не приводит к существенному изменению соответствующих денежных потоков или когда без проведения детального анализа очевидно, что выделение встроенного дериватива не допускается.

• После первоначального признания:

- все финансовые активы из 1-й и 2-й категорий оцениваются по амортизированной стоимости и проверяются на обесценение;
- все финансовые активы из 3-й категории учитываются по справедливой стоимости с отнесением изменений на прибыли и убытки;
- все финансовые активы из 4-й категории в отчете о финансовом положении показываются по справедливой стоимости с отнесением изменений на капитал при условии проведения проверки на обесценение. Если справедливая стоимость таких активов не может быть надежно оценена, актив учитывается по первоначальной фактической себестоимости.

• После приобретения большая часть финансовых обязательств учитывается по первоначальной стоимости за вычетом выплат основной суммы долга и начисленной амортизации. Следующие обязательства оцениваются по справедливой стоимости с отнесением ее изменений на прибыли или убытки:

- обязательства по дериватам;
- обязательства, предназначенные для торговли (коротких продаж);
- любые обязательства, которые при их эмиссии определяются как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыли и убытки (вариант учета по справедливой стоимости).

• Справедливая стоимость - это сумма, которая может быть получена в обмен на актив или использована для погашения обязательства в сделке между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, имеющими намерение ее совершить. Алгоритм определения справедливой стоимости таков:

- цена на активном рынке (приоритет);
- при невозможности определения цены на активном рынке

необходимо использовать метод оценки, максимально основанный на информации о рыночных ценах и включающий в себя данные о недавно заключенных сделках между независимыми сторонами, текущей справедливой стоимости аналогичных финансовых инструментов, анализ дисконтированных денежных потоков, модели оценки опционов.

- Стандарт устанавливает условия для определения, когда контроль за финансовым активом или обязательством был передан другой стороне и, следовательно, когда его выбытие должно быть отражено в отчете о финансовом положении. Списание не допускается, когда передающая сторона продолжает полностью или частично участвовать в переданном активе.

- Учет хеджирования (взаимозачет изменений справедливой стоимости инструмента хеджирования и объекта хеджирования в прибылях или убытках одного и того же отчетного периода) допускается в определенных обстоятельствах при условии, что отношения хеджирования четко определены, поддаются оценке и являются эффективными. Стандарт выделяет три типа хеджирования:
 - хеджирование справедливой стоимости: если хеджируются изменения справедливой стоимости отраженного актива, обязательства или «твердого соглашения» (сделки, которая должна произойти), изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования и объекта хеджирования отражаются в отчете о прибылях и убытках по мере возникновения;
 - хеджирование денежных потоков: если хеджируются изменения будущих денежных потоков, связанных с отраженным активом, обязательством или твердым соглашением, изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования включается непосредственно в капитал до момента возникновения таких будущих денежных потоков;
 - хеджирование чистых инвестиций в зарубежные организации: рассматривается как хеджирование денежных потоков.

- Хеджирование валютного риска по твердому соглашению может учитываться либо как хеджирование справедливой стоимости, либо как хеджирование денежных потоков.

- Валютный риск по ожидаемой внутригрупповой сделке с очень высокой вероятностью ее совершения может быть классифицирован в консолидированной финансовой отчетности как объект хеджирования денежных потоков при условии, что сделка осуществляется в валюте, отличной от функциональной валюты организации, заключающей эту сделку, и что данный валютный риск окажет влияние на консолидированную финансовую отчетность.

- Если хеджирование ожидаемой внутригрупповой сделки соответствует критериям учета хеджирования, любые прибыли и убытки, отражаемые напрямую в составе капитала в соответствии с правилами хеджирования МСБУ 39, должны быть переведены в состав прибыли или убытка того отчетного периода, в течение

которого валютный риск хеджируемой операции влияет на прибыль или убыток.

- Портфельное хеджирование риска изменения процентной ставки (хеджирование денежной суммы, а не конкретного актива или обязательства) может быть классифицировано как хеджирование справедливой стоимости.



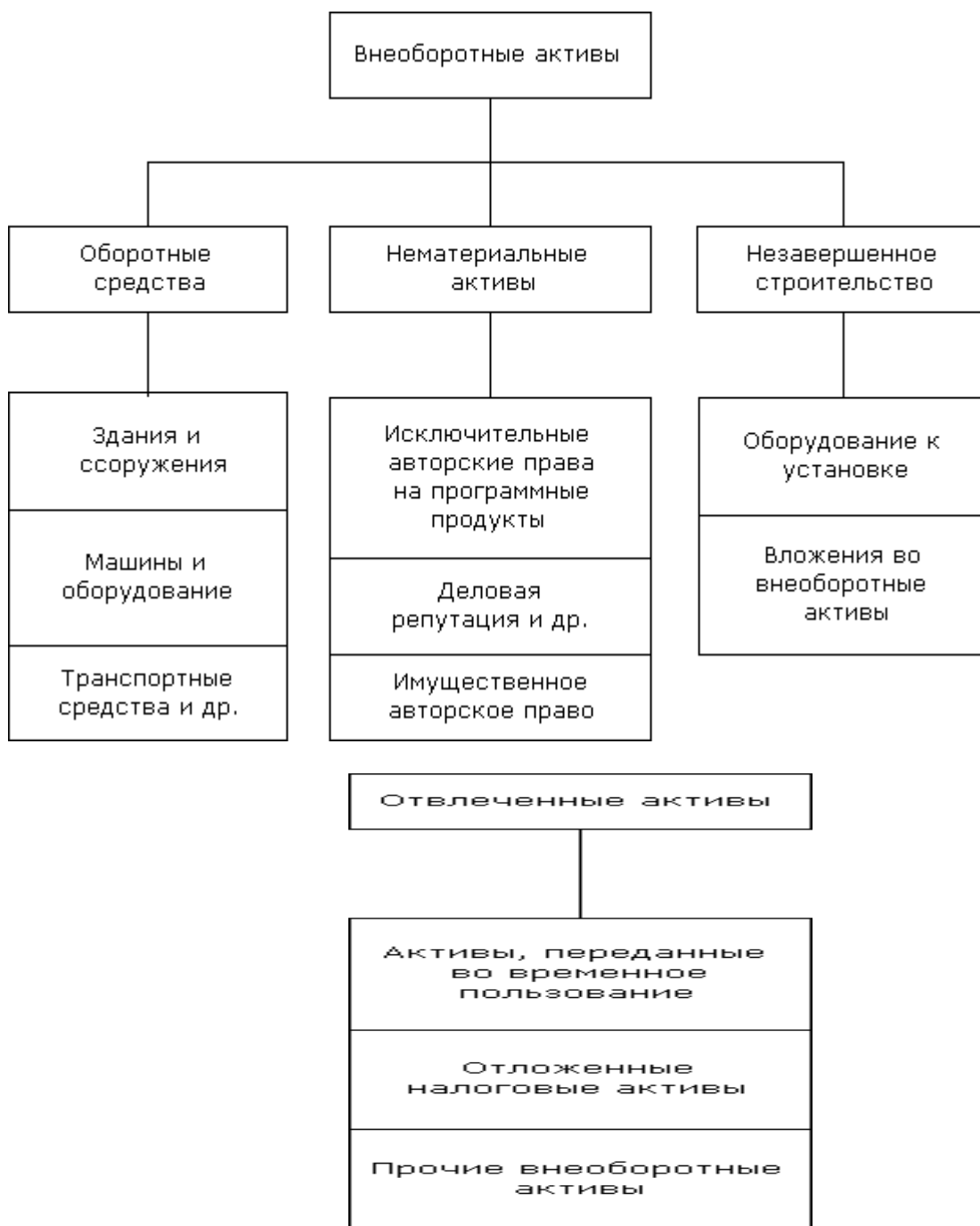


Рисунок 1 - Классификация активов организации по составу и размещению

Привлеченный капитал - это различные кредиты банков (краткосрочные, долгосрочные), других организаций (краткосрочные, долгосрочные займы) и кредиторская задолженность (долги предприятия по различным операциям с поставщиками и подрядчиками, перед бюджетом, по расчетам с персоналом по оплате труда и прочими кредиторами). Организация может задолжать другой организации при получении от него различных материалов и товаров (поставщикам), услуг и выполненных ими работ (подрядчикам) и т.д., государству - по различным налогам и обязательным отчислениям, (пенсионному фонду и другим внебюджетным фондам), а также своим работникам (по оплате труда). Вся перечисленная задолженность входит в группу кредиторской задолженности.

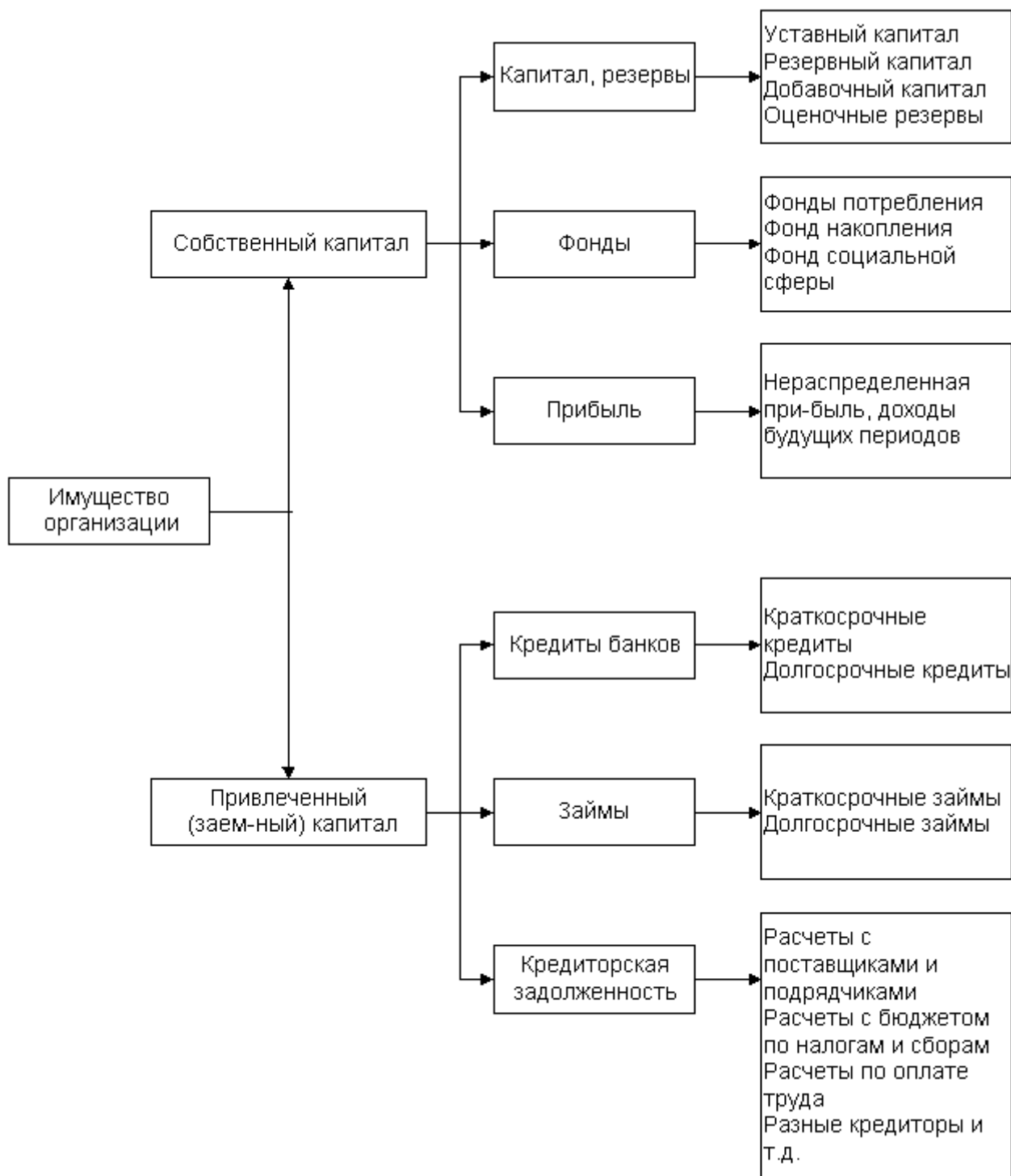


Рисунок 2 - Классификация капитала организации по видам и назначению



Рисунок 3 - Основные модели бухгалтерского учёта.

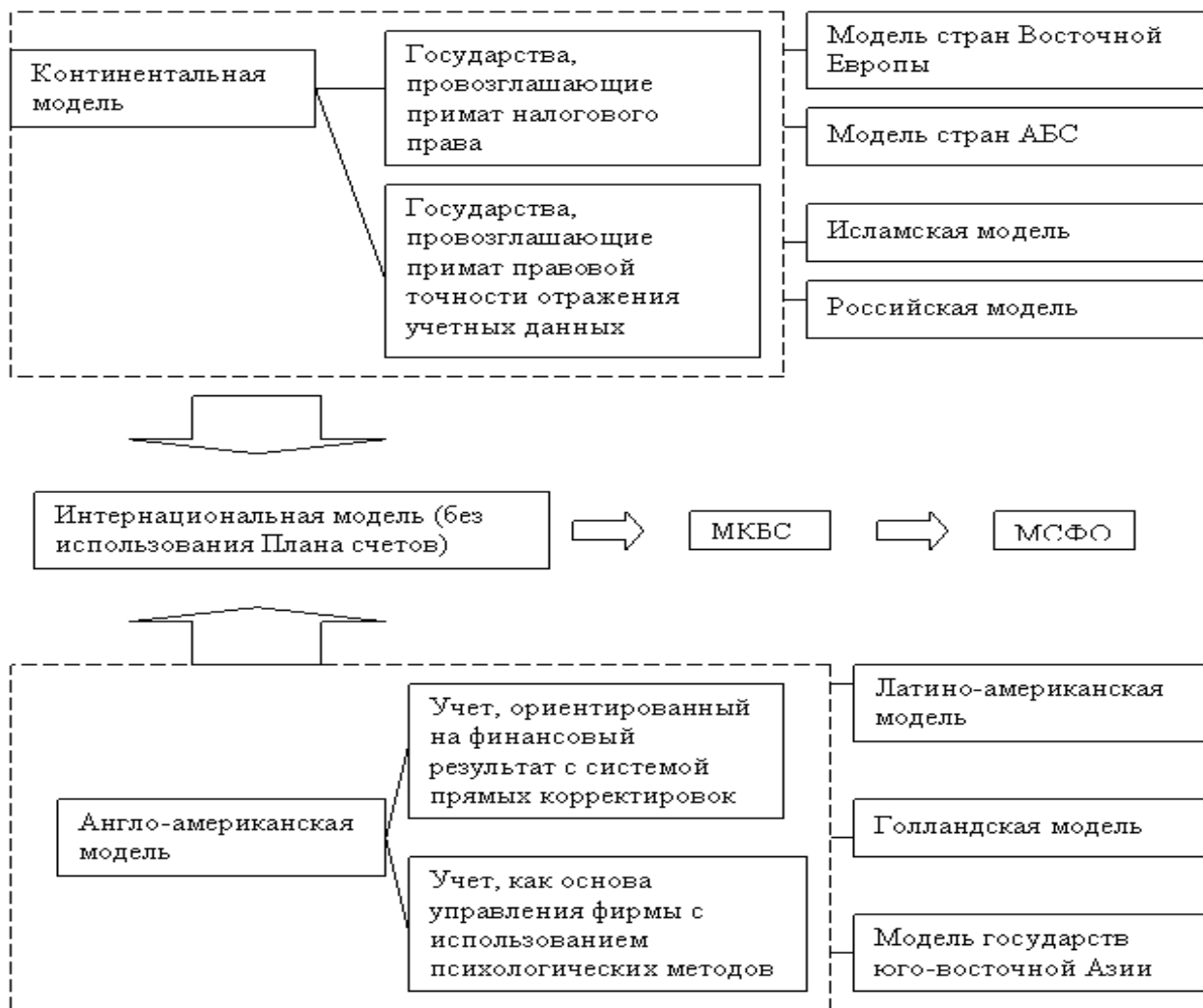


Рисунок 4 – Схема взаимосвязи и формирования моделей организации учета