

Н.Д. Бровкина

Международные стандарты финансовой отчетности

Учебное пособие



Об авторе. Бровкина Наталья Дмитриевна, доцент кафедры "Аудит и контроль" Финансового университета при Правительстве РФ.

Практикующий аудитор (аттестат Министерства финансов с 1994 года). Имеет многолетний опыт работы по трансформации отчетности компаний в формат МСФО и аудиторских проверок отчетности в формате МСФО.

Квалификация по МСФО: DipIFRS(rus) (2004 г.). Ведет учебные занятия по изучению МСФО с 1995 года. Автор учебников, учебных пособий и статей по вопросам аудита и МСФО.

Аннотация

Учебное пособие предназначено для подготовки к экзаменам на знание положений МСФО, проводимым в форме электронного тестирования. Составлено на основе программ проведения квалификационных экзаменов аудиторов ЕАК России, в том числе проведения экзамена в упрощенном порядке.

В учебном пособии излагается сущность международных стандартов и приводятся тренировочные тесты. Значительное внимание уделено вопросам учета финансовых инструментов. Пособие охватывает только основные положения и не предназначено для изучения полного текста международных стандартов.

Изложение материала рассчитано на лиц, имеющих опыт работы с российской отчетностью. Во многих случаях делается ссылка "аналогично РСБУ", без детального рассмотрения вопроса.

Программы различных экзаменов, полного и упрощенного (банковский и небанковский учет) включают различный перечень МСФО, знание которых требуется для сдачи экзамена. Рекомендуется сверить содержание пособия с программой экзамена, чтобы не изучать отдельные разделы, не входящие в конкретную программу.

Пособие может использоваться для подготовки по программе квалификационных экзаменов профессиональных бухгалтеров ИПБ России, других аналогичных программ. Не предназначено для подготовки к экзамену по программе DipIFRS(rus), но может использоваться в качестве дополнительного материала для усвоения основных положений МСФО.

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ В МСФО	4
ГЛАВА 1. ПРИЗНАНИЕ, ОЦЕНКА И ОТРАЖЕНИЕ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОТДЕЛЬНЫХ НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ	8
Обесценение активов (МСФО (IAS) 36).	16
Оценочные обязательства (резервы), условные обязательства и условные активы (МСФО (IAS) 37).	23
Основные средства (МСФО (IAS) 16).	26
Инвестиционная собственность (МСФО (IAS) 40).	34
Аренда (МСФО (IAS) 17).	34
Долгосрочные активы, предназначенные для продажи (МСФО (IFRS) 5).	42
Нематериальные активы (МСФО (IAS) 38).	44
Вознаграждения работникам (МСФО (IAS) 19).	50
Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (МСФО (IAS) 26).	54
Платежи, основанные на акциях (МСФО (IFRS) 2).	54
Финансовые инструменты (МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 7).	61
Признание, оценка и отражение в финансовой отчетности финансовых результатов. (МСФО (IAS) 18).	61
Отложенный налог на прибыль (МСФО (IAS) 12).	89
Прибыль на акцию (МСФО (IAS) 33).	93
Запасы (МСФО (IAS) 2).	97
Сельское хозяйство (МСФО (IAS) 41).	100
Затраты по займам (МСФО (IAS) 23).	102
Договоры страхования (МСФО (IFRS) 4).	104
Отражение в отчетности договоров строительного подряда (МСФО (IAS) 11).	105
ГЛАВА 2. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	110
Состав финансовой отчетности (МСФО (IAS) 1, МСФО (IFRS) 8).	110
Раскрытие и классификация отдельных компонентов отчетности (МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 7).	111
Учетная политика, изменения в расчетных оценках, ошибки (МСФО (IAS) 8).	120

Прекращенная деятельность (МСФО (IFRS) 5).	123
События после отчетной даты (МСФО (IAS) 10).	124
Промежуточная финансовая отчетность (МСФО (IAS) 34, IFRIS 10).	126
Операционные сегменты (МСФО (IFRS) 8).	128
Раскрытие информации о связанных сторонах (МСФО (IAS) 24).	129
Отражение в отчетности активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте (МСФО (IAS) 21).	132
Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции (МСФО (IAS) 29).	136
Первоначальное применение МСФО (МСФО (IFRS) 1).	137
МСФО для малых и средних предприятий.	141
ГЛАВА 3. КОНСОЛИДИРОВАННАЯ И ИНДИВИДУАЛЬНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ	142
Объединение бизнеса (МСФО (IFRS) 3).	144
Консолидированная и индивидуальная отчетность (МСФО (IAS) 27, ПКИ (SIC) 12).	147
Инвестиции в ассоциированные компании (МСФО (IAS) 28).	150
Участие в совместной деятельности (МСФО (IAS) 31, ПКИ (SIC) 13).	152

Введение в МСФО

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО (IFRS)) – это стандарты и разъяснения, принятые Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (Правление КМСФО). Они состоят из:

- (а) Международных стандартов финансовой отчетности (**IFRS**);
- (b) Международных стандартов финансовой отчетности (**IAS**); и
- (с) **разъяснений**, подготовленных Комитетом по разъяснениям Международной финансовой отчетности (КРМФО) или ранее действовавшим Постоянным комитетом по разъяснениям (ПКР).

Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) (Board of the International Accounting Standards Committee) с 1973 по 2001 год разрабатывал стандарты под названием IAS — International Accounting Standards. На русский язык IAS переводилось как МСФО или МСБУ.

С 2001 Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) был переименован в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) и разрабатываемые им стандарты называются IFRS — International Financial Reporting Standards. На русский язык IFRS переводится как МСФО. Нумерация стандартов была начата заново. Поэтому говоря об МСФО 1 уточняют, какой стандарт имели в виду IAS 1 или IFRS 1.

Аналогично с разъяснениями: до 2001 года они назывались ПКР (SIC) — Разъяснения от ранее действовавшего Постоянного комитета по разъяснениям (ПКР), с 2001 -КРМФО (IFRIC) — International Financial Reporting Interpretations Committee. Разъяснения от Комитета по разъяснению международной финансовой отчетности (КРМФО).

Англоязычный сайт IASB: www.iasb.org или www.ifrs.org. Для получения доступа к текстам МСФО требуется пользовательская регистрация. Доступ бесплатный.

На сайте представлены:

	IFRS	IAS ¹	IFRIC	SIC
Preface ²	IFRS 1	IAS 1	IFRIC 1	SIC 7
Framework	IFRS 2	IAS 2	IFRIC 2	SIC 10
	IFRS 3	IAS 7	IFRIC 4	SIC 12
	IFRS 4	IAS 8	IFRIC 5	SIC 13
	IFRS 5	IAS 10	IFRIC 6	SIC 15
	IFRS 6	IAS 11	IFRIC 7	SIC 21
	IFRS 7	IAS 12	IFRIC 8	SIC 25
	IFRS 8	IAS 16	IFRIC 9	SIC 27

¹ Некоторые IAS и SIC утратили силу, поэтому нумерация не сплошная.

² **Preface** (Предисловие) и **Framework** (Концептуальные основы) в состав МСФО **не** входят. Но в некоторых стандартах присутствуют ссылки на содержание данных документов.

	IFRS 9 ³	IAS 17	IFRIC 10	SIC 29
		IAS 18	IFRIC 11	SIC 31
		IAS 19	IFRIC 12	SIC 32
		IAS 20	IFRIC 13	
		IAS 21	IFRIC 14	
		IAS 23	IFRIC 15	
		IAS 24	IFRIC 16	
		IAS 26	IFRIC 17	
		IAS 27	IFRIC 18	
		IAS 28	IFRIC 19	
		IAS 29		
		IAS 31		
		IAS 32		
		IAS 33		
		IAS 34		
		IAS 36		
		IAS 37		
		IAS 38		
		IAS 39		
		IAS 40		
		IAS 41		

На русском языке тексты МСФО утверждены приказом Министерства финансов РФ от 25.11.2011 №160н "О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации". Текст доступен на сайте Министерства финансов РФ, в системе Консультант плюс и т.д.

На территории Российской Федерации введены следующие Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности:

- 1) IAS 1 "Представление финансовой отчетности" (приложение № 1);
- 2) IAS 2 "Запасы" (приложение № 2);
- 3) IAS 7 "Отчет о движении денежных средств" (приложение № 3);
- 4) IAS 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки" (приложение № 4);
- 5) IAS 10 "События после окончания отчетного периода" (приложение № 5);
- 6) IAS 11 "Договоры на строительство" (приложение № 6);

³ IFRS 9 и далее обязательны для применения с отчетности за 2013 год в программу сдачи экзаменов в 2012 году не входят.

- 7) IAS 12 "Налоги на прибыль" (приложение № 7);
- 8) IAS 16 "Основные средства" (приложение № 8);
- 9) IAS 17 "Аренда" (приложение № 9);
- 10) IAS 18 "Выручка" (приложение № 10);
- 11) IAS 19 "Вознаграждения работникам" (приложение № 11);
- 12) IAS 20 "Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи" (приложение № 12);
- 13) IAS 21 "Влияние изменений обменных курсов валют" (приложение № 13);
- 14) IAS 23 "Затраты по займам" (приложение № 14);
- 15) IAS 24 "Раскрытие информации о связанных сторонах" (приложение № 15);
- 16) IAS 26 "Учет и отчетность по пенсионным планам" (приложение № 16);
- 17) IAS 27 "Консолидированная и отдельная финансовая отчетность" (приложение № 17);
- 18) IAS 28 "Инвестиции в ассоциированные предприятия" (приложение № 18);
- 19) IAS 29 "Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике" (приложение № 19);
- 20) IAS 31 "Участие в совместном предпринимательстве" (приложение № 20);
- 21) IAS 32 "Финансовые инструменты: представление информации" (приложение № 21);
- 22) IAS 33 "Прибыль на акцию" (приложение № 22);
- 23) IAS 34 "Промежуточная финансовая отчетность" (приложение № 23);
- 24) IAS 36 "Обесценение активов" (приложение № 24);
- 25) IAS 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы" (приложение № 25);
- 26) IAS 38 "Нематериальные активы" (приложение № 26);
- 27) IAS 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка" (приложение № 27);
- 28) IAS 40 "Инвестиционное имущество" (приложение № 28);
- 29) IAS 41 "Сельское хозяйство" (приложение № 29);
- 30) IFRS 1 "Первое применение международных стандартов финансовой отчетности" (приложение № 30);
- 31) IFRS 2 "Платеж, основанный на акциях" (приложение № 31);
- 32) IFRS 3 "Объединения бизнеса" (приложение № 32);
- 33) IFRS 4 "Договоры страхования" (приложение № 33);
- 34) IFRS 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность" (приложение № 34);
- 35) IFRS 6 "Разведка и оценка запасов полезных ископаемых" (приложение № 35);
- 36) IFRS 7 "Финансовые инструменты: раскрытие информации" (приложение № 36);
- 37) IFRS 8 "Операционные сегменты" (приложение № 37);
- 38) Разъяснение ПКР (SIC) 7 "Введение Евро" (приложение № 38);
- 39) Разъяснение ПКР (SIC) 10 "Государственная помощь - отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью" (приложение № 39);

- 40) Разъяснение ПКР (SIC) 12 "Консолидация предприятия специального назначения" (приложение № 40);
- 41) Разъяснение ПКР (SIC) 13 "Совместно контролируемые предприятия - немонетарные вклады участников совместного предпринимательства" (приложение № 41);
- 42) Разъяснение ПКР (SIC) 15 "Операционная аренда - стимулы" (приложение № 42);
- 43) Разъяснение ПКР (SIC) 25 "Налоги на прибыль - изменения налогового статуса предприятия или его акционеров" (приложение № 43);
- 44) Разъяснение ПКР (SIC) 27 "Анализ сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды" (приложение № 44);
- 45) Разъяснение ПКР (SIC) 29 "Раскрытие информации - концессионные соглашения на предоставление услуг" (приложение № 45);
- 46) Разъяснение ПКР (SIC) 31 "Выручка - бартерные операции, включающие рекламные услуги" (приложение № 46);
- 47) Разъяснение ПКР (SIC) 32 "Нематериальные активы - затраты на веб-сайт" (приложение № 47);
- 48) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 "Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах" (приложение № 48);
- 49) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 2 "Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты" (приложение № 49);
- 50) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 4 "Определение наличия в соглашении признаков договора аренды" (приложение № 50);
- 51) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 5 "Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации" (приложение № 51);
- 52) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 6 "Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке - рынке отходов электрического и электронного оборудования" (приложение № 52);
- 53) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 7 "Применение подхода к пересчету статей финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29 "Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике" (приложение № 53);
- 54) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 9 "Повторная оценка встроенных производных инструментов" (приложение № 54);
- 55) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 10 "Промежуточная финансовая отчетность и обесценение" (приложение № 55);
- 56) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 "Концессионные соглашения на предоставление услуг" (приложение № 56);
- 57) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 13 "Программы лояльности клиентов" (приложение № 57);
- 58) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14 "МСФО (IAS) 19 - Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь" (приложение № 58);
- 59) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 15 "Соглашения на строительство объектов недвижимости" (приложение № 59);

- 60) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 16 "Хеджирование чистой инвестиции в иностранную операцию" (приложение № 60);
- 61) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 17 "Распределение неденежных активов в пользу собственников" (приложение № 61);
- 62) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18 "Передача активов от клиентов" (приложение № 62);
- 63) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 19 "Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами" (приложение № 63).

Учить наизусть номера и названия МСФО не требуется. В тесте или вопросе указан номер и/или название стандарта, или можно определить применимый МСФО из содержания.

Рассмотрим **основные отличия** МСФО от РСБУ:

1) приоритет экономического содержания над юридической формой

В РСБУ также заявлен данный принцип, но его практическое применение крайне редкое явление. Реализация принципа предполагает пересмотр для целей составления отчетности условий договора. Например, заключен договор лизинга, но с экономической точки зрения это договор не является лизингом, значит в отчетности он должен быть отражен в соответствии с экономической сущностью, а не юридической формой договора.

Другой пример. Акции и облигации имеют различный порядок учета. Для целей МСФО квалификация основывается на сути налагаемых договором обязанностей, а не на его юридической форме. Это значит, что, например, привилегированные акции с гарантированными дивидендами и подлежащие погашению, подобны облигациям, следовательно, учитываются как облигации, даже если с юридической точки зрения это акции.

2) использование в МСФО концепции "контроль, риски и преимущества", а не концепции права собственности как в РСБУ

По сути является развитием первого отличия. Концепция учета на базе права собственности является наиболее древней и происходит от римского права, когда правом голоса обладал только человек имеющий имущества на определенную сумму. Концепция права собственности была заложена затем в основу учета европейских стран, и пришла в Россию вместе с немецкой системой бухгалтерского учета.

В начале XX века в учете появилась новая концепция - "контроль, риски и преимущества", больше соответствующая модели бизнеса - неважно, чем ты юридически владеешь, главное - как ты делаешь деньги. Поэтому право собственности отошла на второй план.

Поскольку в этот момент СССР был практически изолирован, к 1990 годам страны запада и мы оказались в концептуально разных системах учета.

Выступая на одном из Конгрессов бухгалтеров, руководитель департамента бухучета Минфина сказал: "Российского бухгалтера прежде всего интересует вопрос права собственности, т.к. он с этим связывает составление баланса. Например, у организации есть склад, он уже не действует, его решено снести. Наш бухгалтер будет держать его на балансе пока не оформят все бумаги по его сносу. По МСФО склад необходимо списать с баланса в тот момент, когда он перестал приносить экономические выгоды, не дожидаясь юридического оформления процесса.

Также поражает тяга наших бухгалтеров к идентификации данных бухучета и всяких реестров и кадастров. Это ведь совершенно разные документы, и предназначены для совершенно разных целей".

Перевод российской практики на западный образец очень сложный процесс, например, есть исторические особенности судопроизводства, когда данные бухучета являются доказательствами собственности и т.д. Но некоторые подвижки в этом вопросе несомненно есть.

Рассмотрим пример различий в признании выручки:

РСБУ	МСФО
Выручка признается когда к покупателю перешло юридическое право собственности	Выручка признается когда покупателю переданы контроль, риски и преимущества от владения активом

Пример. У компании есть ценные бумаги. Она продает их банку за 100 рублей с обязательством выкупить их через 6 месяцев за 106 рублей (сделка РЕПО).

По РСБУ будет отражена выручка от реализации ценных бумаг.

МСФО требует рассмотреть передал ли продавец риски и преимущества покупателю.

Если ценные бумаги упадут в цене до 50 рублей - мы несем риски, потому что обязаны их выкупить за 106 рублей, если бумаги вырастут в цене до 200 -мы обладаем преимуществами, так как можем их выкупить всего за 106 рублей. Выручка в МСФО не признается, операция отражается как получение кредита под залог ценных бумаг.

3) дисконтирование денежных потоков.

Поскольку данная модель не применяется в РСБУ, рассмотрим ее подробнее.

Дисконтирование представляет собой математически модель учета сложных процентов (процент на процент).

Если мы положим на депозит 100 рублей под 10% годовых на 2 года мы получим:

1-й год: $100 \text{ рублей} + 10\% = 110 \text{ рублей}$

2-й год: $110 \text{ рублей} + 10\% = 121 \text{ рубль}$.

В модели используется: текущая стоимость (100 рублей), ставка дисконтирования (10%), период (2 года), будущая стоимость (121 рубль).

Можно сказать что дисконтированная (приведенная, текущая) стоимость 121 рубля по ставке 10% и периоде дисконтирования 2 года составляет 100 рублей.

С экономической точки зрения дисконтирования отражает изменение стоимости денег во времени: 100 тысяч сейчас и 100 тысяч через 3 года - это совершенно разные деньги с различной покупательной способностью.

В СССР инфляции практически не было, деньги в течении 3 лет почти не изменялись и потребности выявлять их изменение во времени не было.

Модель дисконтирования по МСФО - если платеж отложен на будущее (как правило, свыше года) надо выявить стоимость сделки в текущих деньгах:

- если текущая стоимость неизвестна, необходимо использовать рыночную ставку по аналогичным финансовым инструментам (например, кредит на ту же сумму, такой же период, с таким же обеспечением). Значительный массив информации такого рода размещен на сайте Центрального Банка России. Например, вам нужно заплатить через 3 года 1 млн. Средняя ставка

по депозиту такой суммы на такой период -6%. Вам нужно узнать сколько денег Вам сейчас нужно положить на 6% депозит, чтобы с учетом сложных процентов через 3 года вы получили на руки 1 млн. рублей. 1 млн. делим на 1,06 в третьей степени получаем 839 619 рублей - это дисконтированная стоимость будущего 1 млн. рублей.

Ставка (ставки) дисконтирования является ставкой (ставками) до налогообложения и отражает текущие рыночные оценки:

(а) временной стоимости денег; и

(б) рисков, характерных для данного актива, и по которым не производилась корректировка расчетных оценок будущих потоков денежных средств.

Выбор ставки дисконтирования - самая большая загадка МСФО. На экзаменах нет вопросов практического выбора ставки. Теория (правила) выбора будут рассмотрены в соответствующей теме.

На экзамене нет расчетных задач. Примеры рассматриваются с целью иллюстрации сути модели и ее применения.

- если известна текущая стоимость сделки - используются эти данные. Например, При покупке квартиры вы можете приобрести ее за 8 млн. рублей, если заплатите сейчас, или за 8,3 млн. рублей, если воспользуетесь рассрочкой в 2 года. Ставку дисконтирования можно вычислить по формуле

$$r = (FV/PV)^{1/n} - 1$$

где r - ставка дисконтирования;

FV - будущая стоимость;

PV - текущая стоимость;

n - количество периодов. Технически можно посчитать ставку и за месяц, квартал, декаду, день и т.д. Используется Excel или аналогичные программы.

Используя функцию "Чистый внутренний доход" финансовых функций Excel (если не открывается проверьте подключение "Пакет анализа" в настройках), получим ставку 1,23%:

01.01.2012	8
31.12.2014	-8,3
Ставка	0,012347

Ставка рассчитывается исходя из всех денежных потоков по сделке. Если пришлось заплатить за оформление рассрочки еще 30 тыс. рублей, ставка составит:

01.01.2012	8
01.01.2012	-0,03
31.12.2014	-8,3
Ставка	0,013616

Рассчитанная таким образом ставка называется **эффективной ставкой процента (ЭСП)**. Именно ее обязывают банки сейчас указывать в кредитном договоре, то есть с учетом всех платежей, комиссий, сборов и т.д.

Полученная ставка должна сравниваться с рыночными условиями. Если ставка нерыночная (выше или ниже) должна применяться рыночная. **Практическое применение это предмет профессионального суждения. На экзамене не тестируется.**

Например, сотруднику организации выдан беспроцентный заем 1 млн. рублей на 2 года.

РСБУ	МСФО
<p>Выдача: Дебет Займы выданные 1 млн. Кредит Касса 1 млн.</p> <p>Возврат: Дебет Касса 1 млн. Кредит Займы выданные 1 млн.</p>	<p>Выдача: По текущей стоимости 8% ставка дисконтирования (выбрана произвольно для примера)</p> <p>Дебет Займы выданные $(1 \text{ млн.}/1,08/1,08)=0,857$ Дебет Расходы⁴ 0,143 $(1-0,857)$ Кредит Касса 1 млн.</p> <p>За период проценты начисляются по 8% как по обычным займам. Аналитическая статья доходов "Условные доходы":</p> <p>Дебет Займы выданные 0,143 Кредит Прочие доходы 0,143</p> <p>Возврат: Дебет Касса 1 млн. Кредит Займы выданные 1 млн.</p>

Организация получила банковский кредит 1 млн. рублей под ставку 10% годовых на 2 года. Проценты уплачиваются одновременно с возвратом основного долга.

Вычислим ЭСП:

01.01.2012	1
31.12.2013	-1,2
ЭСП	0,095445

РСБУ	МСФО
Проценты за 1 год: 10 рублей	Проценты за 1 год: 9,5 рублей
Проценты за 2 год: 10 рублей	Проценты за 2 год: 10,5 рублей

⁴ МСФО не указывает название счета для отражения операции. Специалисты рекомендуют разные подходы: расходы на оплату труда, инвестиции в персонал и др.

МСФО требует начислять проценты именно с применением ЭСП, запрещая применение в учете простых процентов. За весь период кредитования разницы в общей величине уплаченных банку процентов в РСБУ И МСФО не возникает.

В том же примере. Организация получила банковский кредит 1 млн. рублей под ставку 10% годовых на 2 года. Проценты уплачиваются одновременно с возвратом основного долга. Уплачена комиссия 50 тысяч за выдачу кредита.

Вычислим ЭСП:

01.01.2012	1
01.01.2012	-0,05
31.12.2013	-1,2
Ставка	0,123903

В этом случае разница возникнет, так как комиссия в РСБУ учтена как расходы, а в МСФО как уменьшение суммы кредита, экономически кредит составил на 50 000 рублей меньше. Но общая сумма средств, уплаченных банку не изменится. В МСФО проценты составят 250 рублей, а в РСБУ - 200 проценты и 50 комиссия.

Задание. Организация приобрела основное средство за 200 000 рублей с отсрочкой платежа на 2 года. Ставка дисконтирования 15%. Найдите текущую стоимость основного средства на дату покупки. Рассчитайте проценты за 1 и за второй годы.

4) гудвил

Поскольку МСФО создан в основном для крупных компаний, многие стандарты содержат нормы о гудвиле (деловой репутации). Гудвил - положительная разница между ценой покупки акций дочерней компании и рыночной стоимостью ее чистых активов. Отличительной особенностью гудвила является его неидентифицируемость - то есть непонятно, за что именно переплатили. Учет гудвила во многих случаях является особой нормой, исключением из правил.

Если заплатили меньше, чем реальная стоимость приобретенных чистых активов - разница называется "доход от выгодной покупки". Гудвил возникает только при превышении цены покупки над стоимостью приобретений.

5) модель отчетности

В МСФО применяется в принципе та же модель отчетности, что и в РСБУ. Однако в 2009 году была проведена реформа, в результате которой:

- операции, связанные с расчетами с учредителями/участниками, раскрываются в отчете об изменениях в капитале (например, выплата дивидендов);
- операции, **не** связанные с расчетами с учредителями/участниками, раскрываются в отчете о совокупном доходе.

Например, доходы от переоценки основных средств составляют доходы, но не являются текущими доходами и не связаны с расчетами с участниками. Для такого рода доходов и расходов, составляющих промежуточную категорию между капиталом и текущими доходами/расходами введено понятие "прочий совокупный доход". Такой раздел добавлен к отчету о прибылях и убытках, и вместе они называются "отчет о совокупном доходе".

РСБУ	МСФО
<p>Отчет о прибылях и убытках</p> <p>В РСБУ раздел о прочем совокупном доходе добавлен в виде справочного раздела к отчету о прибылях и убытках, однако для его заполнения в РСБУ нет соответствующих норм.</p>	<p>Отчет о совокупном доходе:</p> <p>1 часть: отчет о прибылях и убытках (текущие доходы и расходы)</p> <p>2 часть: прочий совокупный доход (потенциальные доходы и расходы по операциям, не связанным с расчетами с участниками).</p>
Баланс	Отчет о финансовом положении

Другие формы - отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, примечания в принципе аналогичны.

В ходе изучения МСФО обращайтесь внимание на случаи отражения операций в составе прочего совокупного дохода, так как он формируется методом исключения. По умолчанию, результат составляет текущий доход или убыток.

Можно завести отдельную страничку, куда выписывать все случаи, когда результат относится на прочий совокупный доход.

б) Элементы финансовой отчетности

Активы - это ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошлых событий, от которых предполагается приток будущих экономических выгод на предприятие (в том числе в виде экономии).

Обязательства - это существующие обязательства предприятия, возникшие из прошлых событий, погашение которых предположительно приведет к оттоку ресурсов, от предприятия (собственно обязательства + резервы).

Собственный капитал - это оставшаяся доля активов предприятия после вычета всех его обязательств.

Обратите внимание на подчеркнутые признаки: контроль, прошлые события, будущие экономические выгоды.

Доходы - это увеличение экономических выгод за отчетный период в форме притока или увеличения стоимости активов или уменьшения обязательств, имеющих своим результатом увеличение собственного капитала, отличное от вкладов собственников (выручка+доходы).

Расходы - это уменьшение экономических выгод за отчетный период в форме оттока или уменьшения стоимости активов или увеличения обязательств, имеющих своим результатом уменьшение собственного капитала, отличное от распределений в пользу (изъятий) собственников (расходы +убытки).

Определения надо выучить наизусть.

7) формулировка правил учета операций

- на момент признания (момент принятия к учету)
- на отчетную дату

Обращайте внимание на текст стандарта и формулировку теста, так как формы как правило различны. Например, основные средства на момент признания оцениваются по фактической стоимости, а на отчетную дату могут оцениваться по переоцененной стоимости.

Признание- это процесс включения в отчетность статьи, соответствующей **критериям** признания:

- существует **вероятность**, что любые экономические выгоды, связанные с данным элементом, будут получаться или отдаваться предприятием;
- элемент имеет стоимость, которая может быть **надежно** оценена.

Если не соответствует, то либо вообще не признается, либо признается в качестве дохода/расхода.

и отвечающей **определению** конкретной категории (см. соответствующий стандарт). Если соответствует критериям признания в качестве актива, капитала или обязательства, выбирается конкретная категория (например, основное средство или запасы).

8) методы оценки элементов

- фактическая стоимость приобретения (историческая стоимость)
- текущая стоимость
- дисконтированная (приведенная) - рассмотрена выше
- справедливая стоимость - **сумма, на которую актив может быть обменян между:**
 - хорошо осведомленными,**
 - независимыми сторонами,**
 - желающими совершить такую операцию.**

Определение справедливой стоимости надо выучить наизусть.

- возможная стоимость продажи или погашения - *обратите внимание на формулировку, в ряде стандартов "за вычетом расходов на продажу", в некоторых "без учета расходов на продажу",*

9) понятие "обременительный договор"

Обременительный договор - договор, для которого неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают ожидаемые от исполнения договора экономические выгоды.

В качестве обременительного рассматривается договор, от исполнения которого нельзя отказаться или расторжение приведет еще к большим неустойкам, чем прогнозируемые убытки.

В МСФО ожидаемые убытки от обременительного договора должны быть сразу же отражены, как только они стали очевидны. Для этого создается резерв. Подробнее вопрос рассматривается в IAS 37.

Неизбежные затраты по договору отражают минимальные чистые затраты на выход из договора, соответствующие наименьшему из двух значений: суммы затрат на его исполнение и суммы всех компенсаций и штрафов, вытекающих из неисполнения договора.

В РСБУ аналогична норма содержится в ПБУ 8.

10) понятие "монетарные активы"

В МСФО активы и обязательства делятся на монетарные:

- денежные средства
- права требования денежных средств или обязанность заплатить денежные средства.

и немонетарные (все остальные). Подробнее вопрос рассматривается в IAS 21 и IAS 29.

Примеры тестов.

Если Вы не можете уверенно ответить на тесты, Вы прочитали материал невнимательно. Рекомендую не искать ответ на конкретный тест, а отдохнуть и еще раз внимательно перечитать текст раздела, и еще раз попробовать ответить на тесты. Рассматривайте тесты не как конкретное задание, а образец, ведь на экзамене могут попасться тесты на другую норму, поэтому важно знание не ответа на конкретный тест, а знание нормы МСФО.

Активы в МСФО трактуются как :

1. *Элементы имущества компании, на которые потрачены средства:*
2. *Ресурсы, контролируемые компанией, образованные в прошлом, но обязанные приносить экономические выгоды в будущем;*
3. *материальные и нематериальные ценности, стоящие на балансе фирмы.*

В МСФО обязательствами считаются:

1. *Текущие задолженности компании различных сроков погашения, возникающие в процессе прошлой деятельности фирмы и приводящие к оттоку средств предприятия в дальнейшем.*
2. *Вложенные средства в финансы других предприятий:*
3. *Долговые бумаги фирмы.*

Капитал в системе МСФО – это:

1. *Сумма вложенных средств при создании предприятия;*
2. *Активы фирмы за вычетом всех ее обязательств;*
3. *Объем ее денежных средств в различной валюте.*

Глава 1. Признание, оценка и отражение в финансовой отчетности отдельных нефинансовых активов

Обесценение активов (МСФО (IAS) 36).

Принцип МСФО - балансовая стоимость активов не должна превышать их возмещаемую стоимость (сумму, которая может быть получена посредством использования или продажи данного актива).

Актив обесценился если балансовая стоимость активов превышает их возмещаемую стоимость.

Это общее правило. Но некоторые МСФО содержат собственные специальные нормы, поэтому МСФО 36 применяется для учета обесценения всех активов, за исключением тех, стандарты учета которых содержат собственные нормы об обесценении:

- (a) запасов (см. МСФО (IAS) 2 «Запасы»); **Есть единственное исключение: сырье может не обесцениваться, если продажа изготовленной из него готовой продукции покрывает убыток от снижения цены на исходное сырье.**
- (b) активов, возникающих из договоров на строительство (см. МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»);
- (c) отложенных налоговых активов (см. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
- (d) активов, возникающих из вознаграждений работникам (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- (e) финансовых активов, на которые распространяется МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение»; **IAS 39 не распространяется на инвестиции в дочерние, ассоциированные (зависимые) и совместную деятельность - к ним применяется IAS 36.**
- (f) инвестиционного имущества, измеряемого по справедливой стоимости (см. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»); **(инвестиционное имущество может измеряться по фактической стоимости, тогда к ней применяется IAS 36 - подробнее будет рассмотрено в теме по IAS 40)**
- (g) относящихся к сельскохозяйственной деятельности биологических активов, которые измеряются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
- (h) отложенных издержек по приобретению, а также нематериальных активов, возникающих из обусловленных договорами страхования прав страховщика в соответствии МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»; и
- (i) долгосрочных активов (или выбывающих групп), классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5

«Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность».

Предприятие должно на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения активов.

Признаки наизусть учить не надо, главное запомнить, что признак обесценения - если что-то пошло хуже, чем планировалось при приобретении актива.

Внешние источники информации:

- (a) в течение периода рыночная стоимость актива снизилась значительно больше, чем ожидалось с течением времени или при обычном использовании.
- (b) значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для предприятия, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых предприятие осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив.
- (c) рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы прибыли на инвестиции повысились в течение периода, и данный рост, вероятно, будет иметь существенные неблагоприятные последствия для ставки дисконтирования, используемой при расчете ценности использования и возмещаемой стоимости актива.
- (d) балансовая стоимость чистых активов предприятия превышает его рыночную капитализацию.

Внутренние источники информации

- (e) существуют признаки морального устаревания или физической порчи актива.
- (f) значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для предприятия, произошли в течение периода или предположительно могут иметь место в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа использования (или предположительного использования) актива. Данные изменения включают простой актива, планы по прекращению или реструктуризации деятельности, к которой относится актив, планы по выбытию актива до ранее запланированной даты, а также реклассификация срока службы актива с неопределенного на определенный.
- (g) из внутренней отчетности явствует, что экономическая эффективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалось.

В случае наличия любого такого признака предприятие должно оценить возмещаемую стоимость актива, в отношении которого возник признак обесценения.

Исключение: вне зависимости от наличия признаков обесценения организация должна определить возмещаемую стоимость

гудвила

нематериального актива с неопределенным сроком службы или нематериального актива, который еще не имеется в наличии для использования ежегодно, а также чаще при наличии признаков обесценения

Возмещаемую стоимость актива, - это наибольшая из сумм:

- справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу
- ценность использования

Обратите внимание "наибольшая". Такая конструкция часто встречается в МСФО, отмечайте где наибольшая, где наименьшая. Можно выписать правила на отдельный лист. Не перепутайте на экзамене.

Обратите внимание "справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу". Отмечайте в каком стандарте "за вычетом", в каком "без вычета". Не перепутайте на экзамене.

Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу - сумма, которую можно выручить от продажи актива, в результате сделки между

- независимыми, осведомленными и желающими заключить сделку сторонами,
- минус затраты на выбытие. В качестве примера таких затрат можно привести юридические затраты, гербовые сборы и аналогичные налоги со сделки, затраты на удаление актива, а также прямые затраты на приведению актива в состояние, необходимое для продажи. Однако, выходные пособия (согласно МСФО (IAS) 19) и затраты, связанные с сокращением или реорганизацией деятельности после выбытия актива, не являются прямыми затратами на выбытие актива.

Ценность использования — приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые предположительно будут получены от актива, как правило, в течении 5 (пяти) лет.

Пример. Торговый павильон имеет первоначальную стоимость 1,8 млн. рублей и износ 0,3 млн. рублей. После реконструкции дороги оказался отрезан от потока покупателей. Павильон можно продать или сдать в аренду под торговлю автозапчастями. Продать можно за 1 млн. рублей, расходы на оформление сделки около 50 тысяч.

Сдать в аренду можно за 300 000 рублей в год. При ставке дисконтирования 10% приведенные доходы от аренды:

1 год -300 тыс. рублей

2 год-272

3 год-248

4 год-225

5 год-204. Итого за 5 лет 1,249 млн. рублей. В какой сумме должно быть отражено обесценение активов? Заполните:

1.Балансовая стоимость (первоначальная минус износ):

2. Справедливая продажа за минусом расходов на продажу:

3. Ценность использования за 5-летний период (приведенная стоимость будущих денежных потоков):

4. Возмещаемая стоимость (наибольшая из 2 или 3):

5. Расчет убытка (возмещаемая минус балансовая):

При расчете ценности использования актива отражаются следующие элементы:

(а) оценка будущих потоков денежных средств, которые предприятие ожидает получить от использования актива;

(b) ожидания относительно возможных отклонений в суммах и распределении во времени таких будущих потоков денежных средств;

(с) временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой;

(d) цена, связанная с неопределенностью, свойственной данному активу; а также

(е) прочие факторы, такие как ликвидность, которые участники рынка будут отражать при определении цены потоков денежных средств, поступления которых предприятие ожидает от актива в будущем.

В расчетной оценке будущих потоков денежных средств должны учитываться:

(а) перспективная оценка поступлений денежных средств от продолжения использования актива;

(b) оценка выбытия денежных средств, которое неминуемо происходит при обеспечении поступлений денежных средств от продолжения использования актива (включая выбытие денежных средств для подготовки актива к использованию например, незавершенное строительство) и которое может быть отнесено или распределено на разумной и последовательной основе на актив; и

(с) чистые потоки денежных средств, если таковые будут, которые должны быть получены (или выплачены) за выбытие актива в конце его срока службы.

Будущие потоки денежных средств оцениваются для актива в его существующем состоянии. В расчетной оценке будущих потоков денежных средств **не должны** учитываться расчетные данные о поступлениях и выбытиях денежных средств, которые ожидаются в результате:

(а) будущей реструктуризации, в отношении которой предприятие еще не связало себя обязательствами; или

(b) улучшения или повышения эффективности использования актива.

Для определения приведенной ценности использования берется **ставка (ставки) дисконтирования**, которая является ставкой (ставками) **до налогообложения** и отражает **текущие рыночные оценки:**

(а) временной стоимости денег; и

(b) рисков, характерных для данного актива, и по которым не производилась корректировка расчетных оценок будущих потоков денежных средств.

То есть риск может быть учтен или в прогнозе денежных потоков (например, не 300 000 рублей за аренду павильона в третий год, а 250 000), или в ставке: 8% безрисковая ставка+2% ставки за риск.

Будущие потоки денежных средств оцениваются в валюте, в которой денежные потоки будут создаваться, с последующим дисконтированием с использованием ставки дисконтирования, соответствующей такой валюте. Предприятие переводит приведенную стоимость с использованием текущего курса обмена на дату расчета ценности использования.

Расчет обесценения может проводиться для генерирующей единицы:

Единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС) - наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов или групп активов.

Например, магазин самообслуживания - приток денежных средств обеспечивают все активы магазина. Нельзя сказать, что этот прилавок приносит столько-то денег, этот кассовый аппарат - столько-то. Магазин в целом - ЕГДС. Если магазин разделен на отделы, формирующие выручку отдельно, возможно ЕГДС - это отделы. Определение ЕГДС - предмет профессионального суждения.

Пример из стандарта. Автобусная компания оказывает услуги по договору с муниципалитетом, который предусматривает минимум обслуживания на каждом из пяти отдельных маршрутов. Активы, выделенные для каждого маршрута, и потоки денежных средств от каждого маршрута могут быть идентифицированы отдельно. Один из маршрутов работает со значительными убытками.

Поскольку предприятие не может сократить ни один из автобусных маршрутов, самый низкий уровень идентифицируемых поступлений денежных средств, которые во много независимы от поступлений денежных средств от других активов или групп активов, это поступления денежных средств от пяти маршрутов, взятых вместе. Для каждого маршрута генерирующей единицей является автобусная компания в целом.

Заполните таблицу:

Организация	Таксопарк	Торговая сеть магазинов	Театр
Генерирующая единица (группа активов!)			

Если выявлено **обесценение ЕГДС**, сначала обесценивается гудвил (при его наличии), а оставшаяся сумма обесценения распределяется между активами ЕГДС пропорционально их балансовой стоимости. Если по конкретному активу известно, что он не обесценился, сумма обесценения распределяется только между другими активами.

Убытки от обесценения признаются немедленно в прибыли и убытках, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, в соответствии с моделью переоценки в МСФО (IAS) 16 -как в РСБУ, если раньше была доценка основного средства, сначала она списывается, а остаток -уже отражается как убытки).

Даже если никаких убытков от обесценения в отношении актива не признается, при наличии признаков возможного обесценения актива может указывать на то, что остаточный срок службы, метод амортизации (списания) или остаточная стоимость для актива должны быть пересмотрены и скорректированы в соответствии со стандартом, применимым к данному активу.

Признанные убытки могут реверсироваться, то есть восстанавливаться (**кроме обесценения гудвила!**):

Убытки от обесценения, признанные в предыдущих периодах для актива, **отличного от гудвила**, должны восстанавливаться, если и только если с момента последнего признания убытка от обесценения произошли изменения в расчетных оценках, использованных для определения возмещаемой стоимости актива. В данном случае балансовая стоимость актива, за исключением гудвила, увеличивается до его возмещаемой стоимости. Данное увеличение является восстановлением убытка от обесценения.

Примеры тестов:

К каким активам применяется МСФО 36?

- A) Запасы*
- B) Финансовые активы.*
- C) Активы, предназначенные для продажи*
- D) Основные средства.*

Возмещаемая стоимость актива – это

- A) Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу.*
- B) Стоимость от использования*
- C) Наименьшая из стоимости от использования и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу*
- D) Наибольшая из стоимости использования и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.*

При оценке денежных потоков для расчета стоимости от использования обычно берется период не более

- A) 5 лет*
- B) 10 лет*
- C) 15 лет*
- D) 20 лет*

Какой из приведенных ниже признанных убытков от обесценения никогда не будет реверсироваться

- A) Убыток от обесценения основных средств
- B) Убыток от обесценения «гудвилл»
- C) Убыток от обесценения амортизируемых нематериальных активов
- D) Все вышеперечисленное

Убыток от снижения стоимости актива обнаруживается в тот момент, когда:

- A) балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость
- B) возмещаемая стоимость актива превышает его балансовую стоимость
- C) стоимость от использования актива превышает его чистую балансовую стоимость.

МСФО 36 не применяется к:

- A) основным средствам
- B) нематериальным активам
- C) инвестиционной собственности, измеряемой по справедливой стоимости

Любые будущие дополнительные оттоки денежных средств, связанные с доведением строящегося здания до готовности, в расчет будущих оттоков денежных средств для определения стоимости использования:

- A) включаются
- B) не включаются
- C) включаются или не включаются согласно учетной политике

Расчет будущих потоков денежных средств, которые будут производиться в иностранной валюте, для определения стоимости использования должен осуществляться в валюте:

- A) в которой они будут генерироваться
- B) в функциональной валюте
- C) в любой

Справедливая стоимость (рыночная цена) за вычетом затрат на продажу переоцененного актива, если затраты на выбытие существенны:

- A) обязательно будет выше его справедливой стоимости
- B) необязательно будет ниже его справедливой стоимости
- C) обязательно будет ниже его справедливой стоимости

Наличие признака обесценения актива при отсутствии признания убытка от обесценения к необходимости пересмотра оставшегося срока полезного использования, метода амортизации, ликвидационной стоимости актива:

- A) приводит обязательно
- B) приводит скорее всего
- C) не приводит

Затраты, связанные с сокращением или реорганизацией бизнеса, следующей за выбытием актива, при проверке его на обесценение:

- A) Должны прибавляться к справедливой стоимости актива
- B) Должны вычитаться из справедливой стоимости актива
- C) Не должны вычитаться из справедливой стоимости актива

Оценочные обязательства (резервы), условные обязательства и условные активы (МСФО (IAS) 37).

Следует различать резервы (отражаются в балансе отдельной строкой) и условные обязательства и условные активы (раскрываются в пояснениях к отчетности). Их определения нужно выучить наизусть.

Резерв - обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины.

Обязательства с определенным сроком исполнения и определенной величины представляются в отчетности в виде кредиторской задолженности, в то время как резервы представляются **отдельно**.

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

Классическим резервом является резерв на оплату отпуска. Это именно резерв, так как точная дата выплаты и сумма отпускных неизвестна. Однако само обязательство по оплате отпуска уже существует, и используя определенную методику можно приблизительно рассчитать сумму резерва. Вне зависимости от будущих действий предприятие обязано будет выплатить работнику отпускные.

Если расходов можно избежать путем совершения в будущем каких-либо действий резерв не признается. Например, в МСФО не признается резерв на ремонт основных средств, т.к. организация может избежать таких расходов приобретя новое основное средство.

Критерии признания. Резерв должен признаваться в случаях, когда:

- (a) у предприятия **есть существующее обязательство (юридическое или конклюдентное⁵)**, возникшее в результате какого-либо прошлого события;
- (b) представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется **выбытие ресурсов**, содержащих экономические выгоды; и
- (c) возможно привести **надежную расчетную оценку** величины обязательства.

По убыткам:

- будущие операционные убытки- резерв не признается.
- убытки по обременительным договорам -резерв признается. Прежде чем создать отдельный резерв по обременительному договору, предприятие признает убытки от обесценения каких-либо активов, выделенных для исполнения данного договора.

⁵ Конклюдентное обязательство -обязательство, обусловленное сложившейся практикой, опубликованной политики или достаточно конкретного текущего заявления предприятие продемонстрировало другим сторонам, что оно примет на себя определенные обязанности; и в результате предприятие создало у других сторон обоснованные ожидания, что оно исполнит принятые на себя обязанности.

Сумма, признанная в качестве резерва, должна отражать **наилучшую расчетную оценку затрат**, необходимых на конец отчетного периода для урегулирования существующего обязательства. Измерение резерва проводится без учета налогообложения, налоговые последствия признания резервов и изменений в них рассматриваются в МСФО (IAS) 12.

Для разрешения неопределенности в определении суммы, которая должна быть признана как резерв, используются различные методы в зависимости от обстоятельств, например, статистический метод оценки «математическое ожидание». Таким образом, резерв будет разным в зависимости от того, составляет ли вероятность потери данной суммы 60 или 90 процентов.

Пример. Предприятие продает товары с гарантией, по которой покупателям возмещаются затраты на устранение любых производственных дефектов, которые обнаруживаются в течение первых шести месяцев после покупки. Если во всех проданных товарах будут обнаружены небольшие дефекты, затраты на ремонт составят 1 миллион. Если во всех проданных товарах будут обнаружены значительные дефекты, затраты на ремонт составят 4 миллиона. Прошлый опыт и ожидаемый прогноз предприятия говорят о том, что в предстоящем году 75 процентов проданных товаров не будут иметь дефектов, 20 процентов проданных товаров будут иметь небольшие дефекты и 5 процентов проданных товаров будут иметь значительные дефекты. В соответствии с пунктом 24 предприятие оценивает вероятность выбытия ресурсов по гарантийным обязательствам в целом.

Ожидаемая стоимость затрат на ремонт составляет:

$$(75\% \text{ от нуля}) + (20\% \text{ от } 1 \text{ миллиона}) + (5\% \text{ от } 4 \text{ миллионов}) = 400\,000$$

Резерв создаваемый на длительный срок **дисконтируется**. В случаях, когда влияние фактора времени на стоимость денег существенно, величина резерва должна равняться приведенной стоимости ожидаемых затрат на урегулирование обязательства.

Ставка (или ставки) дисконтирования должна быть ставкой (или ставками) до учета налогообложения и должна отражать текущие представления рынка о временной стоимости денег и риски, характерные для данного конкретного обязательства.

Если применяется дисконтирование, балансовая стоимость резерва увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени. Это увеличение признается в качестве затрат по займам.

Резервы должны пересматриваться на конец каждого отчетного периода и корректироваться с учетом текущей наилучшей расчетной оценки. Если более не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуются выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, резерв должен быть восстановлен.

Резерв должен использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых этот резерв был изначально признан.

Конклюдентное обязательство провести **реструктуризацию** возникает только тогда, когда предприятие:

(а) располагает подробным официальным планом реструктуризации, в котором определены, затрагиваемая процессом деятельность или ее часть; затраты, которые будут понесены; а также сроки реализации плана; и

(б) начав выполнение этого плана или доведя его основные положения до всех затрагиваемых им сторон, создало у них обоснованные ожидания того, что предприятие проведет реструктуризацию.

Условное обязательство:

(а) возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий, и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем предприятия; или

(б) существующее обязательство, которое возникает из прошлых событий, **но не признается**, так как:

(i) не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; или

(ii) величина обязательства не может быть измерена с достаточной степенью надежности.

Если предприятие несет солидарную ответственность по обязательству, та часть обязательства, исполнение которой ожидается от других сторон, учитывается предприятием как условное обязательство.

Условный актив - возможный актив, который возникает из прошлых событий, и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем предприятия.

Примером условного актива является поданный организацией иск, исход которого не определен.

Условные обязательства и условный актив в балансе не признаются и раскрываются в примечаниях к отчетности.

Резерв признается таковым, если:

- 1) вероятно, что выбытие ресурсов, потребуется для его погашения
- 2) нет необходимости погашать обязательства
- 3) неизвестна сумма погашения.

Сумма, признанная в качестве резерва, должна представлять собой:

- 1) Расчетную величину
- 2) Наилучшую оценку затрат для погашения текущего обязательства
- 3) Справедливую стоимость обязательства

Резерв может быть использован:

- 1) на погашение неотложных расходов текущего периода
- 2) только на покрытие тех затрат, для которых он создан
- 3) ограничений по времени и назначению использования нет.

При оценке резервов принимаются в расчет:

1. риски
2. дисконтирование
3. прибыль от ожидаемого выбытия активов
4. совместно 1) и 2).

Резерв (оценочное обязательство) представляет собой обязательство с неопределенными временем и:

- A) сроком*
- B) суммой*
- C) датой погашения*

Резерв должен признаваться при выполнении:

- A) двух из трех условий одновременно*
- B) трех условий одновременно*
- C) хотя бы одного из трех условий*

Созданию отдельного резерва по обременительному контракту:

- A) Должно предшествовать признание любого обесценения, происшедшего в отношении активов, связанных с контрактом*
- B) не должно предшествовать признание любого обесценения, происшедшего в отношении активов, связанных с контрактом*
- C) должно предшествовать признание условного обязательства*

По иску, удовлетворения которого компания пытается достичь через судебный процесс, исход которого не определен, признается

- A) резерв*
- B) условное обязательство*
- C) условный актив*

Часть обязательства, погашение которой ожидается другими сторонами, в случае когда, компания совместно и порознь ответственна по обязательству, считается:

- A) условным активом*
- B) резервом*
- C) условным обязательством*

Признанное возмещение некоторых или всех расходов, необходимых для урегулирования резерва отражается в балансе в качестве

- A) Отдельной статьи капитала*
- B) Увеличения резерва*
- C) Уменьшения резерва*
- D) Отдельного актива*

Основные средства (МСФО (IAS) 16).

МСФО (IAS) 16 Основные средства не применяется к:

- (a) основным средствам, классифицируемым как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- (b) биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
- (c) признанию и оценке активов, связанных с разведкой и оценкой (см. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»);
- (d) правам пользования недрами и запасами полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Но применяется в отношении основных средств, используемых для разработки или эксплуатации активов, описанных в подпунктах (b)– (d).

Критерии: Основные средства — это материальные активы, которые:

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

Признание:

(a) существует вероятность того, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;

(b) себестоимость данного объекта может быть надежно измерена.

При использовании критериев признания применительно к конкретной ситуации, в которой находится предприятие, требуется профессиональное суждение.

Как основные средства признаются:

- крупные запасные части и резервное в случае, когда предприятие рассчитывает использовать их в течение более чем одного отчетного периода.
- запасные части и сервисное оборудование если их можно использовать только в связи с эксплуатацией объекта основных средств,
- затраты по частичной замене основного средства в момент возникновения при условии соблюдения принципов отражения в учёте.
- расходы на проведение регулярных масштабных технических осмотров на предмет наличия дефектов вне зависимости от того, производится ли при этом замена элементов объекта, при условии соблюдения критериев признания.

Оценка: Себестоимость объекта основных средств включает:

(a) цену покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений. Себестоимость объекта основных средств представляет собой эквивалент цены при условии немедленного платежа денежными средствами на дату отражения в учёте. При **отсрочке платежа**, выходящей за рамки обычных условий кредитования, разница между эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами и общей суммой платежа признается в качестве процентов на протяжении периода рассрочки, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются в соответствии с МСФО (IAS) 23⁶;

(b) **предварительную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов** на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода, в соответствии с МСФО (IAS) 37,

(c) любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия. Примерами прямых затрат являются:

⁶ Аналогично РСБУ проценты при создании квалифицируемого актива (на создание которого требуется длительное время) капитализируются в его стоимости.

(a) затраты на выплату вознаграждений работникам (согласно определению, содержащемуся в МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам*»), непосредственно связанные со строительством или приобретением объекта основных средств;

(b) затраты на подготовку площадки;

(c) первоначальные затраты на доставку и производство погрузочно-разгрузочных работ;

(d) затраты на установку и монтаж;

(e) затраты на проверку надлежащего функционирования актива после вычета чистой выручки от продажи изделий, произведенных в процессе доставки актива в место назначения и приведения его в рабочее состояние (например, образцов, полученных при проверке оборудования); и

(f) выплаты за оказанные профессиональные услуги.

Примерами затрат, **не относящихся к стоимости объекта** основных средств, являются:

(a) затраты на открытие нового производственного комплекса;

(b) затраты, связанные с внедрением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);

(c) затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала); и

(d) административные и прочие общие накладные расходы.

(e) затраты, понесенные в течение периода, когда объект, способный функционировать в соответствии с намерениями руководства, еще не введен в эксплуатацию или работает не с полной нагрузкой;

(i) первоначальные операционные убытки: например, операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на продукцию, производимую при помощи этого объекта;

(f) затраты на частичную или полную передислокацию или реорганизацию деятельности предприятия.

Может быть получен доход в результате использования строительной площадки в качестве автостоянки до начала строительных работ. Поскольку побочные операции не являются необходимыми для доставки объекта в нужное место и приведение его в состояние, обеспечивающее возможность эксплуатации в соответствии с намерениями руководства, доходы и относящиеся к ним расходы по таким операциям признаются в качестве прибыли или убытка и включаются в состав соответствующих статей дохода и расхода.

Чтобы определить, произошло ли обесценение объекта основных средств, предприятие применяет МСФО (IAS) 36 «*Обесценение активов*». Компенсация, предоставляемая третьими лицами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств, включается в состав прибыли или убытка, когда такая компенсация причитается к получению.

В качестве своей учетной политики предприятие должно выбрать:

- модель учета по фактическим затратам
- модель учета по переоцененной стоимости

Переоцененная стоимость - это справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки за вычетом накопленной впоследствии амортизации и убытков от обесценения.

Переоценка должна производиться с **достаточной регулярностью**, не допускающей существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости на конец отчетного периода.

Если выполняется переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке подлежат и все прочие активы, относящиеся к тому же классу основных средств, что и данный актив. Классы: земля, здания, машины, оборудования и т.д.

Использование разных основ измерения для разных классов активов предполагает различие их характера или функции, а, следовательно, их представление предприятием в отчете о финансовой позиции как отдельных статей. Например, различные классы основных средств могут отражаться по себестоимости или переоцененной стоимости.

Дооценка основных средств отражается в составе капитала и отражается в прочем. совокупном доходе. Налоговый эффект (если таковой имеет место), возникающий в результате переоценки основных средств, признается и раскрывается в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

При переоценке амортизация отражается двумя способами: пересчета (пропорционально первоначальной стоимости) и зачета (амортизация обнуляется и начинается заново с нуля).

Используемый метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления предприятием будущих экономических выгод от актива:

- линейный метод
- метод уменьшаемого остатка
- метод единиц производства продукции.

Метод амортизации, применяемый в отношении актива, должен пересматриваться **как минимум один раз в конце каждого отчетного года**.

Выбранный метод применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев изменения в структуре потребления этих будущих экономических выгод.

Амортизируемая стоимость = Первоначальная - ликвидационная.
Ликвидационная стоимость - это стоимость предполагаемой продажи основных средств в конце срока эксплуатации в текущих ценах.

Амортизируемая величина актива подлежит равномерному погашению на протяжении срока полезного использования этого актива.

Остаточная стоимость и срок полезного использования актива должны пересматриваться **как минимум один раз в конце каждого отчетного года**, и, если ожидания отличаются от предыдущих бухгалтерских оценок, изменения должны отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Амортизация актива начинается тогда, когда он становится доступен для использования, т.е., когда его местоположение и состояние позволяют осуществлять его эксплуатацию в соответствии с намерениями руководства.

Начисление **амортизация актива прекращается**, начиная с *более ранней из двух дат*:

- даты перевода в состав активов, предназначенных для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5
- даты прекращения признания актива.

Признание балансовой стоимости объекта основных средств **прекращается**:

(а) при его выбытии; или

(б) когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

Приобретенные по одной сделке **земля и здания** должны учитываться как два отдельных объекта. Земельные участки и здания представляют собой отделимые активы и отражаются в учете раздельно, даже если приобретены вместе. За некоторыми исключениями, такими, как карьеры и площадки, отводимые под участки под отходы, земельные участки имеют неограниченный срок полезного использования и, соответственно, не амортизируются. Здания имеют ограниченный срок полезного использования и, таким образом, являются амортизируемыми активами. Увеличение стоимости земельного участка, на котором стоит здание, не влияет на определение амортизируемой величины для этого здания.

Если себестоимость участка включает затраты на демонтаж, удаление объектов основных средств и восстановление природных ресурсов на этом участке, то эта часть стоимости земельного актива амортизируется на протяжении периода получения выгод от таких затрат. В некоторых случаях сам земельный участок может иметь ограниченный срок полезного использования, и тогда он амортизируется с использованием такого метода, который отражает извлекаемые из него выгоды.

Объект основных средств, который может быть признан в качестве актива

- A) *подлежит оценке по справедливой стоимости*
- B) *подлежит оценке по рыночной стоимости*
- C) *подлежит оценке по фактическим затратам по их приобретению*

Амортизационные начисления за каждый период

- A) *всегда должны признаваться в составе расходов периода*
- B) *должны признаваться в составе обязательства в отчете о финансовом положении*
- C) *должны признаваться как расход, если только они не включаются в балансовую стоимость другого актива*

Амортизируемая стоимость актива

- A) *по усмотрению организации может быть признана в учётный период, следующий за периодом приобретения данного актива*
- B) *в обязательном порядке должна на систематической основе распределяться на его срок полезной службы*
- C) *в зависимости от действующего законодательства может быть признана в любой из периодов срока полезного использования*

Компенсация, предоставляемая третьими сторонами в связи с обесценением, утратой или передачей основных средств

- A) *по усмотрению организации может быть учтена в составе стоимости имущества или обязательств компании*

- В) в обязательном порядке должна включаться в прибыль или убыток периода, когда такая компенсация назначена к получению
- С) может не учитываться при условии наличия компенсации, назначенной к получению

Балансовая стоимость объекта основных средств представляет собой

- А) Сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами
- В) Первоначальную стоимость актива за минусом ликвидационной стоимости
- С) Стоимость актива при первоначальном признании за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения

Выбранный организацией метод начисления амортизации по объектам основных средств

- А) Применяется последовательно от одного периода к другому и пересмотру не подлежит
- В) Должен проверяться как минимум один раз в год и в случае существенного изменения графика получения экономических выгод от использования актива – пересматриваться.
- С) Применяется последовательно от одного периода к другому, кроме случаев, когда учетной политикой предусмотрена возможность его изменения

Объект основных средств должен признаваться в качестве актива, когда:

- А) с большой долей вероятности можно утверждать, что банк получит связанные с активом будущие экономические выгоды
- В) актив можно обменять на определенную сумму денежных средств или другой актив
- С) себестоимость актива для банка может быть надежно оценена
- Д) балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость

Согласно модели учета по первоначальной стоимости МСФО 16 после первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться:

- А) по первоначальной стоимости
- В) по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения
- С) по переоцененной стоимости, являющейся его стоимостью на дату переоценки
- Д) по переоцененной стоимости, являющейся его стоимостью на дату переоценки за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии

МСФО 16 определяет основные средства как:

1. материальные ценности любого срока использования;
2. материальные ценности ограниченного срока использования;
3. материальные ценности при сроке использования более одного отчетного периода;
4. нематериальные ценности ограниченного срока использования;
5. материальные ценности свыше определенного порога стоимости;
6. здания и сооружения.

МСФО 16 вводит несколько подходов в методике учета основных средств:

1. по балансовой стоимости или по рыночной стоимости;
2. по стоимости переоценки или по рыночной стоимости;
3. по балансовой стоимости или по стоимости переоценки;
4. по возмещаемой стоимости или по балансовой стоимости.

Стоимость переоценки основных средств - это:

1. возмещаемая стоимость, то есть та сумма, которая нужна для замены оцениваемого основного средства;
2. рыночная стоимость;
3. справедливая стоимость.

Балансовая стоимость основных средств - это:

1. их возмещаемая стоимость, то есть та сумма, которая нужна для замены оцениваемого основного средства;
2. первоначальная стоимость основных средств;
3. первоначальная стоимость основных средств за вычетом амортизации, накопленной на момент составления отчетности;
4. справедливая стоимость.

Земля и здания, находящиеся в совместном комплексе, представляются в бухгалтерском учете:

1. как одно основное средство;
2. как два отдельных основных средства;
3. могут признаваться и так, и так при предварительном утверждении учетной политикой предприятия.

Ликвидационная стоимость основных средств - это:

1. их возмещаемая стоимость, то есть та сумма, которая нужна для замены оцениваемого основного средства;
2. продажная стоимость основных средств;
3. предполагаемая стоимость реализации основных средств в конце срока их полезного использования;
4. справедливая стоимость.

Срок полезной службы основных средств в соответствии с МСФО 16 определяется:

1. оценочным путем на основе опыта эксплуатации аналогичных объектов;
2. на основании паспортных данных оборудования и недвижимости;
3. исходя из выгоды расчетных сумм амортизации;
4. в соответствии с учетной политикой предприятия.

Периодические пересмотры срока полезного использования объекта основных средств согласно МСФО 16:

- А) должны производиться не реже, чем на конец каждого финансового года
- В) должны производиться не реже, чем раз в квартал
- С) должны производиться в соответствии с учетной политикой

Согласно МСФО 16 по объектам основных средств периодически необходимо пересматривать их:

- А) срок полезного использования,
- В) ликвидационную стоимость,
- С) метод амортизации,
- Д) все вышеперечисленное

Ликвидационная стоимость основного средства представляет собой сумму, которая:

- А) могла быть получена при его продаже в данный момент
- В) могла бы быть получена за него, если бы на момент оценки оно находилось в том возрасте и состоянии как по истечении срока его полезного использования

С) дисконтирована на период срока полезного использования актива

Начисление амортизации согласно МСФО 16 по объекту основных средств заканчивают:

- А) в момент его списания, независимо от того, используется оно или нет
- В) при определении ликвидационной стоимости
- С) по решению руководства компании

При определении покупной цены объекта основных средств торговые скидки:

- А) вычитаются из покупной цены
- В) прибавляются к покупной цене
- С) не учитываются

Когда крупные запасные части классифицируются как основные средства?

- А) всегда
- В) если организация рассчитывает использовать их в течение более одного периода
- С) никогда

Когда резервное оборудование классифицируется как основные средства?

если организация рассчитывает использовать их в течение более одного периода

- А) всегда
- В) если организация рассчитывает использовать их в течение более одного периода
- С) никогда

Сервисное оборудование, используемое только для обслуживания определенного объекта основных средств:

- А) должно быть учтено как объект основных средств
- В) должно быть учтено в составе запасов
- С) должно быть учтено в составе стоимости обслуживаемого оборудования

Переоценка отдельного объекта основных средств согласно МСФО 16:

- А) обязательно производится в рамках переоценки всей группы основных средств, к которой относится данный объект
- В) может производиться отдельно от группы основных средств, к которой относится данный объект
- С) может производиться отдельно от группы основных средств, к которой относится данный объект, если такой порядок предусмотрен учетной политикой

При осуществлении переоценки отдельного объекта основных средств согласно МСФО №16:

- А) переоценка других объектов основных средств может не производиться
- В) переоценке подлежит вся группа основных средств, к которой относится данный актив
- С) этот вопрос учетной политики компании

Срок полезной службы объекта основных средств и, соответственно, суммы амортизационных отчислений по нему, в случае существенных отличий от предыдущих оценок:

- А) должны периодически пересматриваться
- В) не должны периодически пересматриваться
- С) могут периодически пересматриваться

Разницу между номинальной суммой вознаграждения от продажи основных средств с отсрочкой платежа и ценовым эквивалентом признают как:

- A) скидку с цены*
- B) процентный доход*
- C) выручка*

Затраты на осуществление бизнеса на новом месте или с новым классом клиентов в себестоимость объекта основных средств

- A) включаются только в себестоимость объектов*
- B) включаются*
- C) не включаются*

Затраты, понесенные в период, когда объект, способный функционировать так, как планирует руководство, еще только подлежит введению в эксплуатацию, в первоначальную стоимость основных средств

- A) Включаются*
- B) Включаются, либо не включаются в зависимости от учетной политики*
- C) Не включаются*

При соблюдении критериев признания, указанных в МСФО 16 стоимость каждого существенного технического осмотра объекта основных средств признается как:

- A) расходы периода*
- B) замещение в отложенных доходах*
- C) в балансовой стоимости данного объекта*
- D) доходы периода*

Предприятие амортизирующее отдельно некоторые части объекта основных средств

- A) отдельно амортизирует остаток объекта*
- B) целиком списывает остаток объекта на расходы периода*
- C) не амортизирует остаток объекта*

Затраты на демонтаж, ликвидацию и восстановление, включенные в стоимость земельного актива:

- A) не амортизируются, но проверяются на обесценение*
- B) амортизируется в течение 50 лет*
- C) не амортизируются, при выбытии объекта относятся на расходы*
- D) амортизируется в течение периода получения выгод от возникновения таких затрат*

Аренда (МСФО (IAS) 17)

Аренда — договор, согласно которому арендодатель передает арендатору право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на платеж или ряд платежей.

Финансовая аренда — аренда, предусматривающая передачу **практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом**. Право собственности в конечном итоге может как передаваться, так и не передаваться.

Операционная аренда — аренда, отличная от финансовой аренды.

Классификация аренды в качестве финансовой или операционной в большей степени зависит от содержания операции, нежели от формы договора. Ниже представлены

примеры обстоятельств, которые по отдельности или в совокупности обычно приводят к классификации аренды как финансовой:

(а) договор аренды предусматривает передачу права собственности на актив арендатору в конце срока аренды;

(б) арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, что на дату начала арендных отношений можно обоснованно ожидать реализации этого права;

(с) срок аренды распространяется на значительную часть срока экономической службы актива даже при отсутствии передачи права собственности;

(d) на дату начала арендных отношений приведенная стоимость минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды;

(е) сданные в аренду активы имеют такой специализированный характер, что только арендатор может использовать их без значительной модификации.

На дату начала срока аренды **арендаторы** должны признать финансовую аренду в своих отчетах о финансовом положении в качестве активов и обязательств в сумме, **наименьшей** из:

- справедливой стоимости имущества, которое является предметом аренды, или
- приведенной стоимости минимальных арендных платежей, рассчитанной по ставке подразумеваемой в договоре аренды.

при этом каждая из указанных стоимостей определяется **на дату начала арендных отношений**.

Ставка дисконтирования, используемая при расчете приведенной стоимости минимальных арендных платежей, представляет собой ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды, если существует практическая возможность определить такую ставку. Если же определить ее практически невозможно, следует использовать расчетную процентную ставку для арендатора.

Пример. Заключен договор лизинга на приобретение оборудования. Цена оборудования у поставщика 2,4 млн. руб. Лизинговые платежи 3 раза по 1 млн. рублей.

Дата	Сумма, млн.
01.01.2011	2,4
31.12.2011	-1
31.12.2012	-1
31.12.2013	-1
ЭСП:	0,120511

Ставка, подразумеваемая в договоре аренды 12,5% годовых. Это простой пример, поэтому приведенная стоимость арендных платежей равна справедливой стоимости имущества (т.к. нет выкупной цены, дополнительных платежей и т.д.).

Основное средство приходится на баланс **арендатора** по финансовой аренде:

Дебет Основное средство

Кредит Задолженность по финансовой аренде

Затраты на финансирование подлежат распределению между всеми периодами в течение срока аренды таким образом, чтобы **получилась постоянная периодическая ставка процента по непогашенному остатку обязательства.**

Долг	Сумма	Долг	Процент, млн. руб
01.01.2011	2,4	2,4	0,289228
31.12.2011	-1	1,689228	0,203571
31.12.2012	-1	0,892799	0,107593
31.12.2013	-1	1,000391	0
ЭСП:	0,120511		Всего: 0,6

Проценты начисляются:

Дебет Прочие расходы (% по финансовой аренде) 289228 (за первый год)

Кредит Задолженность по финансовой аренде 289228

Расчет процентов будет зависеть от авансового или последующего платежа. Если в нашем примере первый платеж авансовый:

01.01.2011	2,4
01.01.2011	-1
31.12.2011	-1
31.12.2012	-1
ЭСП:	0,27499

Распределение процентов в этом случае:

Долг	Сумма	Долг	Процент, млн. руб
01.01.2011	2,4		
01.01.2011	-1	1,4	0,384986
31.12.2011	-1	0,784986	0,215863
31.12.2012	-1	1,000849	0
ЭСП:	0,27499		Всего: 0,6

Учетная политика по амортизации арендуемых активов должна соответствовать учетной политике, применимой к амортизируемым активам, находящимся в собственности.

Если **нет** обоснованной уверенности в том, что арендатор получит право собственности на арендуемый актив к концу срока аренды, актив должен быть полностью амортизирован на протяжении **более короткого** из двух сроков:

срока аренды или срока полезного использования актива.

Арендодатели должны признавать в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в финансовой аренде, и представлять их в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистым инвестициям в аренду.

Земельные участки и здания, представляющие собой элементы арендуемого актива, в целях классификации аренды должны рассматриваться отдельно.

Любые первоначальные прямые затраты арендатора прибавляются к сумме, признаваемой в качестве актива.

Первоначальные прямые затраты часто ложатся на арендодателей и включают такие суммы, как комиссионные вознаграждения, выплаты за услуги юристов и внутренние затраты, непосредственно связанные с подготовкой и заключением договора аренды. Они не включают общие накладные расходы, такие, как расходы, понесенные отделами маркетинга или реализации.

При финансовой аренде, где **арендодатели:**

не являются производителями или дилерами, первоначальные прямые затраты включаются в первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде и уменьшают сумму дохода, признаваемого на протяжении срока аренды.

являются производителями или дилерами, исключаются из состава первоначальных прямых затрат. В результате они исключаются из состава чистых инвестиций в аренду и признаются в качестве расходов при признании прибыли от продаж, что в случае финансовой аренды обычно происходит на начало срока аренды.

Операционная аренда

Учет операций в целом соответствует РСБУ.

Арендатор. Арендные платежи по договору операционной аренды должны признаваться в качестве расходов прямолинейным методом на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика получения выгод пользователем.

Арендодатель. Доход от операционной аренды подлежит признанию в составе доходов прямолинейным методом на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования переданного в аренду актива.

Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателями при подготовке и заключении договора операционной аренды, прибавляются к балансовой стоимости актива, являющегося предметом аренды, и признаются в качестве расходов на протяжении срока аренды с использованием тех же принципов, которые применяются к доходу от аренды.

Аренда – это договор, по которому

- А) арендатор передаёт зависимому лицу право на использование актива в течение согласованного срока*
- В) арендодатель передает арендатору в обмен на арендную плату или серию платежей право на использование актива в течение согласованного срока*
- С) актив может быть передан любой компании для целей передачи третьей стороне*

Арендодатели должны признавать активы, находящиеся в финансовой аренде

- А) в отчете о финансовом положении, представляя их как дебиторскую задолженность в сумме, равной чистой инвестиции в аренду*
- В) В отчете о финансовом положении, как отложенное обязательство по перечислению арендной платы или серии платежей в обмен на право использования актива в течение согласованного срока*
- С) по своему усмотрению в составе отчёта о финансовом положении или отчёта об изменении капитала*

Сферой применения МСФО 17 «Аренда» является:

- a) финансовая аренда
- b) операционная аренда
- c) как финансовая, так и операционная (текущая) аренда

Финансовую аренду в балансе арендатора отражают в качестве:

- a) актива
- b) обязательства
- c) актива и обязательства

Амортизационная политика для арендованных активов:

- a) должна соответствовать той, которая используется компанией для собственных активов
- b) может соответствовать той, которая используется компанией для собственных активов
- c) не зависит от амортизационной политики, используемой для собственных активов

Арендные платежи при операционной аренде в отчете о прибылях и убытках арендатора в течение срока аренды отражают:

- a) на дисконтированной основе
- b) путем равномерного распределения, если не существует лучшей систематической основы распределения во времени получения выгод
- c) в соответствии с условиями договора

Амортизация средств, сданных в операционную аренду будет начисляться в соответствии:

- a) с амортизационной политикой арендодателя, принятой для аналогичных активов
- b) со специальными нормами
- c) с условиями договора операционной аренды

Первоначальные прямые затраты арендодателя при финансовой и операционной арендах:

- a) включают в первоначальную оценку дебиторской задолженности (финансовая аренда), в балансовую стоимость актива (операционная аренда)
- b) признают как расходы по окончании срока аренды в случае оплаты всех арендных платежей
- c) немедленно признают как расходы

Земля и постройки в целях классификации аренды рассматриваются:

- a) по отдельности
- b) только вместе
- c) вместе, если здание сдается в аренду с землей, на которой оно расположено

Инвестиционное имущество (МСФО (IAS) 40).

Инвестиционное имущество – недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящаяся во владении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей или прироста стоимости капитала, или того и другого, но:

(а) не для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, в административных целях; а также

(b) не для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.

Например:

- (a) земля, предназначенная для получения прироста стоимости капитала в долгосрочной перспективе;
- (b) земля, дальнейшее предназначение которой в настоящее время пока не определено.
- (c) здание предназначенное для сдачи в аренду
- (e) недвижимость, строящаяся или реконструируемая для будущего использования в качестве инвестиционного имущества.

Инвестиционное имущество генерирует потоки денежных средств в значительной степени независимо от других активов, которыми владеет предприятие. Это отличает инвестиционное имущество от недвижимости, занимаемой владельцем: собственный офис, гостиницы и т.д. - учет имущества регулируется МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Для определения того, соответствует ли объект определению инвестиционного имущества, необходимо опираться на профессиональное суждение.

В некоторых случаях предприятие предоставляет дополнительные услуги арендаторам принадлежащей ему недвижимости. Предприятие рассматривает такую недвижимость как инвестиционное имущество, если эти услуги составляют незначительную часть соглашения в целом. Примером является случай, когда собственник офисного здания предоставляет арендаторам, занимающим это здание, услуги по охране и текущей эксплуатации.

Признание. Инвестиционное имущество следует признавать как актив тогда и только тогда:

- (a) когда существует вероятность поступления в предприятие будущих экономических выгод, связанных с инвестиционным имуществом; и
- (b) можно надежно измерить стоимость инвестиционного имущества.

Инвестиционное имущество **первоначально** должно измеряться **по фактическим затратам**. В первоначальное измерение следует включать затраты по операции: первоначально понесенные при приобретении объекта инвестиционного имущества, и затраты, понесенные впоследствии на дооборудование объекта, замену части или обслуживание объекта недвижимости.

При отсрочке оплаты за инвестиционное имущество фактические затраты определяются как эквивалент цены при условии немедленного платежа денежными средствами. Разница между этой суммой и общей суммой оплаты признается в качестве расходов по процентам в течение срока отсрочки.

В стоимость инвестиционного имущества **не** включаются:

- (a) начальные затраты (за исключением случаев, когда они необходимы для приведения недвижимости в состояние, которое необходимо для того, чтобы она могла функционировать таким образом, как запланировано руководством предприятия);
- (b) операционные убытки, возникающие до того, как объект инвестиционного имущества достигнет запланированного уровня использования; или
- (c) сверхнормативные потери сырья, труда или прочих ресурсов, возникшие при строительстве или реконструкции недвижимости.

Первоначальная стоимость доли недвижимости, находящейся во владении предприятия по договору аренды и классифицируемой как инвестиционное имущество, определяется так

же, как для финансовой аренды в соответствии с пунктом 20 МСФО (IAS) 17, т.е. актив должен признаваться по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости недвижимости и приведенной стоимости минимальных арендных платежей. Эквивалентная сумма должна признаваться как обязательство в соответствии с указанным пунктом.

Организация может выбрать:

- а) модель учета по справедливой стоимости,
- б) модель учета по фактическим затратам (в соответствии с МСФО (IAS) 16).

Разница в изменении справедливой стоимости относится на **прибыль или убыток**.

Справедливая стоимость инвестиционного имущества – цена, по которой недвижимость может быть обменена между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию. Справедливая стоимость не включает расчетную цену, завышенную или заниженную в результате особых условий или обстоятельств, таких, как нетипичное финансирование, операции продажи с обратной арендой, особые возмещения или скидки, предоставляемые любой стороной, имеющей отношение к продаже.

При определении справедливой стоимости предприятие **не вычитает затраты** по операции, которые могут возникнуть в связи с продажей или прочим выбытием актива.

Справедливая стоимость инвестиционного имущества должна отражать рыночные условия **на конец отчетного периода**. Наилучшим подтверждением справедливой стоимости являются действующие цены на активном рынке подобной недвижимости с аналогичным местонахождением и в таком же состоянии и являющейся объектом аналогичной аренды и прочих договоров.

Перевод в категорию инвестиционного имущества или исключение из данной категории производится только при изменении предназначения объекта, подтверждаемого:

- (а) началом использования недвижимости в качестве недвижимости, занимаемой владельцем, при переводе из инвестиционного имущества в категорию недвижимости, занимаемой владельцем;
- (б) началом реконструкции в целях продажи, при переводе из инвестиционного имущества в запасы;
- (с) завершением периода, в течение которого собственник занимал недвижимость, при переводе из категории недвижимости, занимаемой владельцем, в инвестиционное имущество; или
- (d) началом операционной аренды по договору с другой стороной, при переводе из запасов в инвестиционное имущество.

Если недвижимость, занимаемая владельцем, переходит в категорию инвестиционного имущества, которое будет отражаться по справедливой стоимости, то предприятие должно применять положения МСФО (IAS) 16 до даты изменения предназначения объекта. Предприятие должно учитывать возникающую на эту дату разницу между балансовой стоимостью недвижимости по МСФО (IAS) 16 и ее справедливой стоимостью так же, как переоценку в соответствии с МСФО (IAS) 16. Т.е. действуют правила учета прироста стоимости того стандарта из сферы которого осуществляет перевод.

Признание объекта инвестиционного имущества должно быть прекращено (он исключается из отчета о финансовом положении) при его

- выбытии (продаже или передаче в финансовую аренду) или
- окончательном изъятии из эксплуатации, когда от выбытия объекта не предполагается получение экономических выгод.

Инвестиционная недвижимость – это недвижимость, предназначенная для

- A) Использования для административных целей*
- B) Получения арендных платежей по договору операционной аренды*
- C) Использования в производстве или поставках товаров или услуг*

Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости должна отражать

- A) Рыночные условия на дату приобретения (создания)*
- B) Условия внутри компании на дату приобретения или рыночные условия на дату создания*
- C) Рыночные условия на отчетную дату*

Что является инвестиционной собственностью:

- A) Имущество, используемое с целью получения арендных платежей*
- B) Имущество, приобретенное с целью получения доходов от прироста стоимости капитала*
- C) Имущество, используемое с целью получения арендных платежей и (или) доходов от прироста стоимости капитала*
- D) Имущество, используемое в производственной деятельности*
- E) Затраты заказчика по строительству объекта для инвестора*

Инвестиционная собственность (недвижимость) - это недвижимость, находящаяся во владении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью:

- a) получения арендных платежей или прироста стоимости капитала, или того и другого*
- b) продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности*
- c) использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, для административных целей*

Примером объекта инвестиционной собственности (недвижимости) является:

- a) недвижимость, приобретенная исключительно для последующей продажи в краткосрочной перспективе или для реконструкции и перепродажи;*
- b) недвижимость, строящаяся или реконструируемая по поручению третьих лиц*
- c) сооружение, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду по договору операционной аренды*

Офисное здание, собственником, предоставляющим арендаторам несущественные услуги по его охране и текущей эксплуатации, относится к:

- a) собственности, занимаемой владельцем*
- b) инвестиционной собственности*
- c) основным средства*

Определение справедливой стоимости инвестиционной собственности вычитания затрат по продаже:

- a) требует*
- b) не требует*
- c) требует или не требует в зависимости от выбранной учетной политики*

Операционные убытки, возникающие до того, как инвестиционная собственность достигнет запланированного уровня занятости, ее стоимость:

- a) Увеличивают или не увеличивают в зависимости от принятой учетной политики*
- b) Увеличивают*

c) *Не увеличивают*

Предстоящие капитальные затраты в целях обновления или усовершенствования инвестиционной собственности в ее справедливой стоимости:

- a) *не отражаются*
- b) *отражаются*
- c) *могут отражаться в зависимости от принятой учетной политики*

Гостиница, управляемая собственником, является

- a) *инвестиционной собственностью*
- b) *объектом, предназначенным на продажу*
- c) *собственностью, занимаемой владельцем*

Определять справедливую стоимость инвестиционной собственности должны все предприятия

- a) *предприятия, составляющие консолидированную отчетность*
- b) *предприятия, установившие подобное требование в учетной политике*
- c) *предприятия, применяющие модель оценки по справедливой стоимости через прибыли/убытки*

Долгосрочные активы, предназначенные для продажи (МСФО (IFRS) 5).

Многие экзаменационные программы предусматривают изучение IFRS 5 в двух частях: о долгосрочных активах и о прекращенной деятельности (ранее существовал МСФО 34 "Прекращенная деятельность", основные положения которого включены в IFRS 5, пункт о прекращенной деятельности оставили.). Эта часть о долгосрочных активах. IFRS 5 в части положений о прекращенной деятельности будет рассматриваться позже.

Долгосрчный актив (или выбывающая группа) считается предназначенным для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена в основном за счет продажи, а не посредством продолжающегося использования.

Для этого актив (или выбывающая группа) должен быть:

- в наличии для **немедленной продажи** в его текущем состоянии и только на условиях обычных и обязательных при продаже таких активов (или выбывающих групп),
- и его продажа должна быть в **высшей степени вероятной**.

Для того чтобы продажа была в высшей степени вероятной:

- соответствующий уровень руководства должен принять план продать актив (или выбывающую группу),
- должна быть инициирована активная программа поиска покупателя и выполнения плана,
- должна активно вестись деятельность по продаже актива (или выбывающей группы) по цене, которая является обоснованной сравнительно с его текущей справедливой стоимостью,

- должно быть ожидание, что продажа будет удовлетворять требованиям для признания в качестве законченной продажи в течение одного года с даты классификации, и действия, требуемые для выполнения плана по продаже, должны показывать, что значительные изменения в плане или его отмена маловероятны,
- вероятность одобрения акционерами (если таковое требуется в соответствующей юрисдикции) должна рассматриваться как часть оценки наличия высшей степени вероятности продажи.

Операции продажи включают обмен долгосрочных активов на другие долгосрочные активы, когда обмен имеет коммерческое содержание в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства», т. е. в результате обмена будущие денежные потоки, как ожидается, существенно изменятся.

Предприятие должно измерять долгосрочный актив (или выбывающую группу), классифицированный как предназначенный для продажи, **по наименьшей** из

- балансовой и
- справедливой стоимости **за вычетом** расходов на продажу.

Предприятие **не должно амортизировать** долгосрочный актив, пока он классифицируется как предназначенный для продажи или пока он является частью выбывающей группы, классифицированной как предназначенная для продажи. Проценты и другие расходы, относящиеся к обязательствам выбывающей группы, классифицированной как предназначенная для продажи, должны **продолжать** признаваться.

Под влиянием событий или обстоятельств период завершения продажи может превысить один год. Увеличение периода, требуемого для завершения продажи, не препятствует классификации актива (или выбывающей группы) в качестве предназначенного для продажи, если причиной задержки являются события или обстоятельства, не контролируемые предприятием, и существует достаточное подтверждение того, что предприятие будет продолжать выполнять план по продаже актива (или выбывающей группы).

Если ожидается, что продажа будет иметь место по истечении более одного года, то предприятие должно измерять расходы на продажу **по приведенной стоимости**. Любое увеличение приведенной стоимости расходов на продажу, возникающее в связи с течением времени, должно быть представлено в составе прибыли или убытка как затраты на финансирование.

Непосредственно перед первоначальной классификацией актива (или выбывающей группы) как предназначенного для продажи, балансовая стоимость актива (или всех активов и обязательств в группе) должна быть измерена в соответствии с применимыми МСФО (IFRS).

Если решение о продаже принято после окончания отчетного периода, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, то предприятие не должно классифицировать долгосрочный актив (или выбывающую группу) как предназначенный для продажи в выпускаемой за тот период финансовой отчетности, но должно раскрыть данную информацию в примечаниях.

Организация обязана оценивать долгосрочный актив, классифицированный в качестве предназначенного для продажи

- A) Только по справедливой стоимости
- B) Только по балансовой стоимости

С) По наименьшей из двух величин: текущей балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу

Амортизируется ли имущество, предназначенное для продажи (IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»

- А) амортизируется
- В) не амортизируется
- С) амортизируется с применением эффективной процентной ставки
- Д) в зависимости от принятой учетной политики и стоимости имущества

Продажа считается в высшей степени вероятной, если активно ведется деятельность по продаже актива по цене:

- а) обоснованной в отношении его текущей справедливой стоимости
- б) соответствующей остаточной стоимости актива
- с) соответствующей переменным расходам на продажу

Обмен долгосрочных активов на другие долгосрочные активы относится к операциям продажи активов:

- а) Всегда
- б) Никогда
- с) Когда обмен имеет коммерческую сущность
- д) Когда обмен имеет некоммерческую сущность

Непосредственно перед первоначальной классификацией группы на выбытие как предназначенной для продажи, балансовая стоимость всех активов и обязательств в группе должна быть измерена:

- а) по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу
- б) в соответствии с применимыми МСФО
- с) по справедливой стоимости
- д) по приведенной стоимости будущих денежных потоков

Проценты и другие расходы, относящихся к обязательствам группы на выбытие, классифицированной как предназначенная для продажи:

- а) прекращают начисляться
- б) продолжают начисляться
- с) начисляются, но относятся в уменьшении стоимости имущества

Актив был классифицирован в качестве предназначенного для продажи, но в запланированные сроки продажа не состоялась в связи с событиями, неподконтрольными данной организации. Признание актива как предназначенного для продажи:

- а) должно быть прекращено
- б) должно быть продолжено
- с) должно быть продолжено, при условии что существует достаточное подтверждение того, что предприятие будет продолжать выполнять план по продаже актива

Нематериальные активы (МСФО (IAS) 38).

Нематериальный актив — идентифицируемый немонетарный⁷ актив, не имеющий физической формы. Актив должен контролироваться организацией.

Актив удовлетворяет **критерию идентифицируемости**, если он:

(а) является отделяемым, т. е. может быть отсоединен или отделен от предприятия и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменен индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли предприятие так поступить; или

(б) является результатом договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от предприятия или от других прав и обязательств.

Гудвил (деловая репутация) является неидентифицируемым активом, т.е. неясно за что именно переплатили. Поэтому гудвил не отвечает критериям нематериального актива, его учет регулируется IFRS 3.

Некоторые нематериальные активы могут содержаться в или помещаться на **физическом носителе**, например, на компакт-диске (в случае компьютерного программного обеспечения), в юридической документации (в случае лицензии или патента) или на пленке. Например, программное обеспечение для станка с компьютерным управлением, который не может функционировать без данного специального программного обеспечения, является неотъемлемой частью соответствующего оборудования и учитывается в порядке, предусмотренном для основных средств. То же самое справедливо и по отношению к операционной системе компьютера. Если программное обеспечение не является неотъемлемой частью оборудования, к которому оно относится, то оно учитывается как нематериальный актив.

Предприятие **контролирует актив**, если обладает правом на получение будущих экономических выгод, приходящих от лежащего в его основе ресурса, а также на ограничение доступа других лиц к этим выгодам. Способность предприятия контролировать будущие экономические выгоды от нематериального актива обычно вытекает из юридических прав, которые могут быть реализованы в судебном порядке, но наличие таких прав не обязательно.

Предприятие должно оценить **вероятность ожидаемых будущих экономических выгод**, используя разумные и обоснованные допущения, представляющие собой наилучшую расчетную оценку руководства в отношении совокупности экономических условий, которые будут существовать на протяжении срока полезного использования актива. Например, использование интеллектуальной собственности в процессе производства может способствовать сокращению будущих производственных затрат, а не увеличению будущей выручки.

Нематериальный актив первоначально измеряется по себестоимости. Себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива включает в себя:

(а) цену покупки нематериального актива, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок и уступок; и

(б) любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

Примерами прямых затрат являются:

(а) затраты, связанные с вознаграждениями работникам (в значении, определенном в МСФО (IAS) 19), имеющие непосредственное отношение к приведению актива в рабочее состояние;

⁷ Немонетарный -неденежный. Подробнее см. IAS 21 и IAS 29.

(b) затраты на оплату профессиональных услуг, имеющие непосредственное отношение к приведению актива в рабочее состояние; и

(c) затраты на проверку надлежащей работы актива.

Примерами затрат, **не включаемых** в состав себестоимости нематериального актива, являются:

- a) затраты, связанные с внедрением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);
- b) затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала); и
- c) административные и прочие общие накладные расходы.
- d) затраты, понесенные при использовании или передислокации нематериального актива,
- e) затраты, понесенные в то время, когда актив, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства, еще не был введен в эксплуатацию; и
- f) первоначальные операционные убытки, например, понесенные в период формирования спроса на результаты, производимые данным активом.

В качестве своей учетной политики предприятие должно выбрать:

- либо модель учета по фактическим затратам,
- либо модель учета по переоцененной стоимости⁸.

Если нематериальный актив учитывается с использованием модели учета по переоцененной стоимости, все прочие активы одного с ним класса также должны учитываться с использованием той же модели, за исключением случаев отсутствия активного рынка для этих активов.

Переоценка должна проводиться с такой регулярностью, чтобы на конец отчетного периода балансовая стоимость актива не отличалась существенно от его справедливой стоимости.

Предприятие должно оценить, является ли срок полезного использования нематериального актива конечным или неопределенным и, в случае если срок конечный, продолжительность этого срока или количество единиц продукции или аналогичных единиц, составляющих этот срок полезного использования.

Амортизируемая величина нематериального актива с конечным сроком полезного использования должна распределяться на систематической основе на протяжении его срока полезного использования.

Амортизация должна начинаться с того момента, когда этот актив становится доступным для использования, т. е. когда его местоположение и состояние обеспечивают возможность его использования в соответствии с намерениями руководства.

Амортизация должна прекращаться на более раннюю из двух дат:

⁸ До 2008 года модель по фактической стоимости была основным подходом, по переоцененной - альтернативным. В ходе пересмотра МСФО деление на основной и альтернативный подходы было аннулировано.

- на дату классификации данного актива как предназначенного для продажи (или включения в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5, или
- на дату прекращения его признания.

Используемый метод начисления амортизации должен отражать ожидаемый характер потребления предприятием будущих экономических выгод от актива. Если указанный характер потребления нельзя надежно определить, то следует использовать прямолинейный метод.

Амортизация, начисленная за каждый период, должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда настоящий или другой стандарт разрешает или требует ее включения в балансовую стоимость другого актива.

Амортизируемая стоимость определяется за минусом ликвидационной⁹.

Ликвидационная стоимость НМА- сумма, которую можно возместить от его выбытия, исходя из цен, превалирующих на дату указанной оценки и относящихся к продаже аналогичных активов, которые достигли конца срока полезного использования и эксплуатировались в условиях, аналогичных условиям, в которых будет эксплуатироваться данный актив.

Предполагается, что ликвидационная стоимость нематериального актива с конечным сроком полезного использования равна нулю, за исключением случаев, когда:

(a) существует обязанность третьего лица купить данный актив в конце срока его полезного использования; или

(b) существует активный рынок для этого актива и:

(i) остаточную стоимость можно определить с использованием данных этого рынка;

(ii) существует высокая вероятность того, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования данного актива.

Ликвидационная стоимость анализируется не реже, чем в конце каждого финансового года. Какое-либо изменение остаточной стоимости актива учитывается как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Ликвидационная стоимость нематериального актива может увеличиться до суммы, равной его балансовой стоимости или превышающей ее. В таком случае начисляемая амортизация данного актива будет равняться нулю до тех пор, пока его ликвидационная стоимость не станет меньше его балансовой стоимости.

Нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования не подлежит амортизации. В соответствии с МСФО (IAS) 36 предприятие должно тестировать нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования на предмет обесценения путем сопоставления его возмещаемой величины с его балансовой стоимостью:

(a) ежегодно, а также

(b) всякий раз, когда появляются признаки возможного обесценения данного нематериального актива.

Признание нематериального актива прекращается:

(a) при его выбытии; или

(b) когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

⁹ В некоторых переводах, в т.ч. Минфина, используется термин "остаточная стоимость".

Прибыли не должны классифицироваться как выручка.

Для оценки того, удовлетворяет ли критериям признания **внутренне созданный нематериальный актив, предприятие подразделяет процесс создания актива на две стадии:**

(a) стадию исследований; затраты на этой стадии всегда относятся на текущие расходы;

(b) стадию разработки; затраты на этой стадии относятся на расходы или признаются в качестве актива.

Нематериальный актив, являющийся результатом **разработок** (или осуществления стадии разработки в рамках внутреннего проекта), подлежит признанию тогда и только тогда, когда предприятие может продемонстрировать все перечисленное ниже:

(a) Техническую осуществимость завершения создания нематериального актива так, чтобы его можно было использовать или продать.

(b) Намерение завершить создание нематериального актива и использовать или продать его.

(c) Способность использовать или продать нематериальный актив.

(d) То, каким образом нематериальный актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Помимо прочего, предприятие может продемонстрировать наличие рынка для продукции нематериального актива, или самого нематериального актива, либо, если этот актив предполагается использовать для внутренних целей, полезность такого нематериального актива.

(e) Наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки, использования или продажи нематериального актива.

(f) Способность надежно измерить затраты, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки.

Торговые марки, титульные данные, издательские права, списки клиентов и аналогичные по существу статьи, созданные самим предприятием, не подлежат признанию в качестве нематериальных активов.

В некоторых случаях предприятие несет затраты для обеспечения будущих экономических выгод, но при этом не приобретает и не создает никаких нематериальных или иных активов, подлежащих признанию. В случае поставки товаров предприятие признает такие затраты как расход при получении права на доступ к таким товарам. В случае поставки услуг предприятие признает такие затраты как расход при получении услуг. Например, затраты на исследования признаются в качестве расходов в момент их возникновения. Другие примеры затрат, признаваемых в качестве расходов в момент их возникновения, включают:

(a) Затраты, связанные подготовкой к началу производства (т. е. начальные/подготовительные затраты), за исключением случаев, когда такие затраты включаются в состав себестоимости объекта основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16. Начальные затраты могут состоять из затрат на учреждение, таких, как затраты на оплату услуг юристов и секретариата, понесенные при учреждении юридического лица, затрат на открытие нового завода или бизнеса (т. е. предпусковых затрат) или затрат на начало новой деятельности или запуск новых продуктов или процессов (т. е. предоперационных затрат).

(b) Затраты на обучение персонала.

(с) Затраты на рекламу и деятельность по продвижению продукции (включая каталоги торговли по почте)

(d) Затраты на передислокацию или реорганизацию части или всего предприятия.

У предприятия есть право на доступ к товарам, когда оно владеет такими товарами. Аналогичным образом, у него есть право на доступ к товарам, если они были созданы поставщиком в соответствии с условиями договора на поставку и предприятие может потребовать осуществить поставку в обмен на платеж. Услуги являются полученными, когда они выполнены поставщиком в соответствии с договором поставки услуг предприятию, а не тогда, когда они используются предприятием для предоставления другой услуги, например, рекламы заказчиком.

Стандарт не запрещает признавать предоплату в качестве актива в случаях, когда оплата поставки товаров производится до того, как предприятие получает право на доступ к товарам, а также в случаях, когда оплата предоставления услуг производится до предоставления услуг.

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования должны тестироваться на обесценение

- A) Не должны тестироваться
- B) Когда существуют признаки обесценения
- C) Ежегодно
- D) Каждые три года

Что из нижеследующего не является нематериальным активом?

- A) Зарегистрированный патент.
- B) Приобретенная в процессе объединения бизнеса торговая марка.
- C) Приобретенная за плату компьютерная программа
- D) Деловая репутация, приобретённая при объединении предприятий.

Что из нижеследующего не требуется раскрывать в отчетности

- A) Сроки полезного использования нематериальных активов.
- B) Справедливая стоимость аналогичных нематериальных активов
- C) Используемые методы амортизации нематериальных активов.
- D) Выверка балансовой стоимости на начало и конец отчетного периода

Нематериальные активы в какой-либо физической субстанции содержатся:

- a) могут, если физический элемент актива вторичен по отношению к нематериальному
- b) не могут
- c) могут, если физический элемент актива не может без них функционировать

Амортизация по нематериальному активу, у которого ликвидационная стоимость превышает балансовую стоимость:

- a) не начисляется, но в дальнейшем при определенном условии будет начисляться
- b) не начисляется никогда
- c) начисляется в обычном порядке

Период и метод начисления амортизации для нематериального актива с ограниченным сроком полезного использования должны пересматриваться:

- a) по меньшей мере, в конце каждого финансового года
- b) при наличии признаков обесценения

с) ежеквартально

Все прочие нематериальные активы класса, в который входит нематериальный актив, учитываемый с использованием модели учета по переоцененной стоимости, должны учитываться:

- а) с использованием модели по фактическим затратам*
- б) с использованием этой же модели*
- с) так, как установлено в учетной политике компании*

Распространяется ли МСФО 38 «Нематериальные активы» на деловую репутацию, возникающую при объединении бизнеса:

- а) да*
- б) только в части начисления амортизации*
- с) нет, это регулируется стандартом IFRS 3*

Нематериальный актив должен первоначально оцениваться:

- а) по дисконтированной стоимости*
- б) по себестоимости*
- с) по справедливой стоимости*

Процесс создания нематериального актива для определения его соответствия критериям признания подразделяется на:

- а) 6 стадий*
- б) 2 стадии*
- с) 4 стадии*
- д) 3 стадии*

Вознаграждения работникам (МСФО (IAS) 19).

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

Работодатель применяет IAS 19 для учета всех вознаграждений работникам, кроме тех, в которых применяется МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях».

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

(а) Согласно формализованным планам или другим формализованным соглашениям между предприятием и его работниками, группами работников или их представителями.

(б) Согласно требованиям законодательства или в связи с внутриотраслевыми договорами, в соответствии с которыми предприятия должны осуществлять взносы в национальные, государственные, отраслевые или другие планы, совместно учрежденные несколькими работодателями.

(с) Сложившейся практикой, которая ведет к появлению обязательства, вытекающего из такой практики. Сложившаяся практика приводит к возникновению обязательства, вытекающего из нее, если предприятие не имеет реальной альтернативы выплате вознаграждений работникам.

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

Краткосрочные вознаграждения работникам включают в себя такие статьи как:

(а) заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное обеспечение;
Аналогично РСБУ;

(b) краткосрочные оплачиваемые отсутствия на работе (такие как ежегодный оплачиваемый отпуск и отпуск по болезни) в случаях, когда компенсация за отсутствие должна быть выплачена в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники предоставляли соответствующие услуги. Предприятие признает ожидаемые затраты на выплату краткосрочных вознаграждений работникам в форме оплачиваемых отпусков на работе следующим образом:

(а) при накапливаемых оплачиваемых отсутствиях на работе (например, очередной ежегодный отпуск) — на момент, когда работники оказывают услуги, увеличивающие будущие оплачиваемые отсутствия на работе, путем создания резерва на оплату отпуска;

(b) при ненакапливаемых оплачиваемых отсутствиях на работе (например, учебный отпуск) — непосредственно при наступлении факта отсутствия на работе.

(с) участие в прибыли и премии, подлежащие выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги. *Предприятие признает ожидаемые затраты на участие в прибыли и выплату премий только в случае, если у предприятия нет реальной альтернативы выплатам. Например, выплата предусмотрена трудовым договором или коллективным договором.*

(d) вознаграждения в неденежной форме (такие, как медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, бесплатные или дотируемые товары или услуги) для существующих работников.

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

Предприятие признает **выходное пособие** в качестве обязательства и расходов только в случае, если оно имеет формальные обязательства в отношении:

(а) увольнения работника или группы работников до достижения ими установленного пенсионного возраста;

(b) выплаты выходного пособия в связи с тем, что работнику было сделано предложение уволиться по собственному желанию.

Предприятие признает выходное пособие в качестве обязательства и расходов только в случае, если оно имеет формальные обязательства и детальный формализованный план по прекращению трудовых отношений и не имеет реальной возможности прекратить его по собственному усмотрению. Детальный план должен включать, как минимум, следующую информацию:

(а) местонахождение, функции и примерное число работников, подлежащих увольнению;

(b) размер выходного пособия по каждой классификации ставок зарплаты или занимаемой должности;

(c) время реализации плана; реализация плана должна быть начата как можно скорее, а период его реализации должен быть таким, чтобы внесение в него существенных изменений было маловероятным.

Выходные пособия не обеспечивают предприятию каких-либо будущих экономических выгод и немедленно признаются в качестве расходов.

В случае если выходное пособие подлежит выплате по истечении более чем 12 месяцев после окончания отчетного периода, оно дисконтируется с применением ставки дисконтирования, определяемой на основе рыночной доходности высококачественных корпоративных облигаций по состоянию на конец отчетного периода. В странах, где отсутствует достаточно развитый рынок такого рода облигаций, используется рыночная доходность (на конец отчетного периода) государственных облигаций в той же валюте и условиях займа.

В случае если работникам сделано предложение уволиться по собственному желанию, базой для измерения выходного пособия должно быть количество работников, которые, как ожидается, примут такое предложение.

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

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают, например:

- (a) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как пенсии;
- (b) прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании периода занятости.

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

Часть норм IAS 19 рассматривается в теме IAS 26 (следующая тема), так как касается пенсионных планов.

В случае, когда работникам сделано предложение уволиться по собственному желанию, базой для оценки величины выходного пособия должно быть

- A) количество работников, которые, как ожидается, согласятся с предложением*
- B) среднесписочная численность работников компании*
- C) среднегодовой доход, полученный сотрудником данной категории*

Вознаграждения работникам, это

- A) закреплённые учётной политикой начисления в пользу персонала компании*
- B) денежные средства, передаваемые компанией работникам по результатам истёкшего периода в соответствии с параметрами коллективного договора*
- C) все формы вознаграждений и выплат, предоставляемых компанией работникам в обмен на оказанные ими услуги*

Премии, выплачиваемые в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода:

- a) являются краткосрочными вознаграждениями работникам*
- b) являются долгосрочными вознаграждениями работникам*

- c) не являются вознаграждениями работникам

Медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности:

- a) являются вознаграждениями работникам по окончании трудовой деятельности
- b) отнесение или не отнесение к вознаграждениям устанавливается учетной политикой
- c) не относится к вознаграждениям работникам

Вознаграждения, предоставляемые иждивенцам работников к вознаграждения работникам:

- a) относятся
- b) не относятся
- c) относятся или не относятся в зависимости от принятой учетной политики

Медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности к вознаграждениям по окончании трудовой деятельности:

- a) Относится
- b) Не относится
- c) Относится или не относится в зависимости от вида медицинского обслуживания

Ожидаемые затраты на выплату краткосрочных вознаграждений работникам в форме оплачиваемых отпусков:

- a) относятся к долгосрочным вознаграждениям работникам
- b) не относятся к вознаграждениям работникам
- c) относятся к краткосрочным вознаграждениям работникам

Затраты по планам участия в прибыли работников и выплатам им премий должны признаваться как:

- a) доход
- b) расход
- c) распределение чистой прибыли

В стандарте МСФО 19 отражены особенности начисления заработной платы:

- a) работников производственной и торговой сферы деятельности;
- b) пенсионеров и получающих пособия от фирмы;
- c) начисление отпускных выплат и премиальных;
- d) выходные пособия;
- e) все перечисленные виды начислений.

Стандарт МСФО 19 определяет, что вознаграждения работникам предоставляются в соответствии с:

- a) требованиями законодательства;
- b) соглашениями между фирмой и работником;
- c) традиционными обязательствами (практикой покрытия инфляционных потерь с помощью регулярного повышения зарплаты);
- d) социальной политикой страны;
- e) по всем перечисленным основаниям.

Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (МСФО (IAS) 26).

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

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают, например:

- (а) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как пенсии;
- (б) прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании периода занятости.

Пенсионные планы иногда называются иначе, например, «пенсионные схемы», «схемы пенсий по выслуге лет» или «схемы пенсионного обеспечения». Стандарт рассматривает пенсионный план как отчитывающееся предприятие, отделенное от работодателей участников плана. Некоторые пенсионные планы имеют спонсоров, не являющихся работодателями. Стандарт применяется также к финансовой отчетности таких планов.

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

Планы с установленными взносами — планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии, в рамках которых предприятие осуществляет фиксированные взносы в отдельную организацию (или фонд) и не будет иметь каких-либо юридических или вытекающих из практики обязательств по уплате дополнительных взносов, если активов фонда будет недостаточно для выплаты работникам всех вознаграждений, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и предшествующих периодах. Это планы пенсионного обеспечения, в соответствии с которыми размеры пенсий, подлежащих выплате, определяются на основе **взносов** в пенсионный фонд **и последующих инвестиционных доходов**.

Планы с установленными выплатами — планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии, отличные от планов с установленными взносами. Это планы пенсионного обеспечения, в соответствии с которыми размеры пенсий, подлежащих выплате, определяются по формуле, в основе которой обычно лежит размер вознаграждения, получаемого работником и/или выслуга лет.

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

План с установленными взносами	План с установленными выплатами
 <p>Определен взнос, будущая пенсия неизвестна. (Примерно тоже, что взнос в</p>	 <p>Взнос неизвестен. Но надо, чтобы на пенсии сотрудник получал в месяц,</p>

<p>Пенсионный Фонд РФ - пенсию обещают из взноса+доходность)</p>	<p>например, не менее 70% от оклада на момент выхода на пенсию, или например, 2000 евро. Расчет взноса требует актуарных оценок (вероятность дожития, сколько лет на пенсии, вероятность курса евро и т.д.)</p>
<p>В основе: взносы в пенсионный фонд и последующие инвестиционные доходы.</p>	<p>В основе обычно размер вознаграждения, и/или выслуга лет работника</p>
<p>Инвестиции пенсионного плана учитываются по справедливой стоимости. Справедливой стоимостью рыночных ценных бумаг является их рыночная стоимость. При наличии инвестиций пенсионного плана, справедливую стоимость которых оценить невозможно, раскрывается причина, по которой справедливая стоимость не используется. В качестве справедливой стоимости рыночных ценных бумаг обычно принимают их рыночную стоимость как наиболее подходящую меру оценки ценных бумаг на дату составления отчетности и результатов инвестиционной деятельности за период.</p>	
<p>Финансовая отчетность включает: -отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, и -описание политики финансирования плана.</p> <p>Чистые активы пенсионного плана, служащие источником выплат — это активы пенсионного плана за вычетом обязательств, отличных от актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат.</p>	<p>Финансовая отчетность включает один из указанных ниже отчетов: (a) отчет, показывающий: (i) чистые активы пенсионного плана, служащие источником выплат; (ii) актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат, с разделением на безусловные и безусловные выплаты; и (iii) итоговое превышение или дефицит; или (b) отчет о чистых активах пенсионного плана, служащих источником выплат, включающий одно из двух: (i) примечание, показывающее актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат, с разделением на безусловные и безусловные выплаты; или (ii) ссылку на эту информацию в прилагаемом отчете актуария.</p> <p>Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат — это приведенная стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану, причитающихся вышедшим на пенсию и работающим сотрудникам, исходя из уже предоставленных ими услуг, может рассчитываться и представляться в отчетности: -либо на основе текущих уровней заработной платы, -либо на основе прогнозируемых</p>

	<p>уровней заработной платы до момента выхода на пенсию участников плана. Во многих странах актуарные оценки проводятся не чаще одного раза в три года.</p>
	<p>Поскольку работодатель несет солидарную с пенсионным фондом ответственность перед работником, при недостаточности или излишке активов фонда более 10% от плановой суммы, в отчетности работодателя признается обязательство или актив (правило "10% коридора").</p>

Безусловные выплаты¹⁰ — это выплаты, право на получение которых согласно условиям пенсионного плана не зависит от продолжения трудовых отношений.

Отчетность по пенсионному плану с установленными взносами должна содержать:

- A) сведения об аннуитетных платежах, осуществляемых компанией по поручению работника в пользу негосударственного пенсионного фонда, выбранного им в соответствии с действующим законодательством
- B) описание активов, в которые размещаются полученные фондом средства в текущее управление
- C) раздел о чистых активах пенсионного плана и описание политики его финансирования

Инвестиции пенсионного плана должны учитываться:

- A) по установленной государством единой оценке
- B) по справедливой стоимости
- C) по величине дисконтированного потока денежных средств, направляемых в соответствии с пенсионным планом

Гарантированные пенсии – это:

- A) пенсии, право на получение которых не зависит от дальнейшей работы сотрудников
- B) обязательство государства перед компанией по содержанию её сотрудников, достигших установленного законодательством страны предельного возраста
- C) сумма денежных средств, полученная сотрудником, воспользоваться которой он может (по договорённости с компанией) либо в случае достижения оговорённого персональным пенсионным планом возраста, либо по наступлении оговорённого в коллективном договоре события

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности, это:

- A) выходные пособия и компенсационные выплаты долевыми инструментами, выплачиваемые по окончании трудовой деятельности
- B) денежные средства, получаемые работниками по окончании трудовой деятельности в соответствии с назначенным им пенсионным планом
- C) вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и компенсационных выплат долевыми инструментами), выплачиваемые по окончании трудовой деятельности

¹⁰ В некоторых версиях перевода -гарантированные пенсии.

План, при котором, обязательство компании заключается в обеспечении вознаграждений оговоренного размера действующим и бывшим работникам, является планом с установленными:

- A) выплатами
- B) взносами
- C) расходами
- D) доходами

Актuarная дисконтированная стоимость причитающихся пенсий:

- A) недисконтированная стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану, причитающихся вышедшим на пенсию и работающим сотрудникам в зависимости от их трудового стажа
- B) дисконтированная стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану, причитающихся только вышедшим на пенсию работникам
- C) дисконтированная стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану, причитающихся только работающим сотрудникам в зависимости от их трудового стажа
- D) дисконтированная стоимость ожидаемых выплат по пенсионному плану, причитающихся вышедшим на пенсию и работающим сотрудникам в зависимости от их трудового стажа

МСФО 26 к отчетности по пенсионным планам, поддерживаемым спонсорами, не являющимися работодателями:

- A) не применяется
- B) применяется
- C) применяется только в части требований к раскрытию информации

МСФО 26 выделяет пенсионные планы с:

- A) справедливыми взносами и несправедливыми взносами
- B) установленными взносами и с установленными выплатами
- C) дисконтированными взносами и недисконтированными взносами
- D) фиксированными платежами и нефиксированными платежами

Дисконтированная величина ожидаемых выплат по пенсионному плану рассчитывается и представляется в отчетности исходя из:

- A) только текущих уровней заработной платы до момента выхода на пенсию участников плана
- B) только прогнозируемых уровней заработной платы до момента выхода на пенсию участников плана
- C) текущих или прогнозируемых уровней заработной платы до момента выхода на пенсию участников плана

Инвестиции пенсионного плана должны учитываться по

- A) восстановительной стоимости за вычетом затрат на замещение
- B) справедливой стоимости
- C) наименьшей из балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу

Чистые активы пенсионного плана - это активы пенсионного плана за вычетом

- A) всех обязательств плана
- B) обязательств, иных чем актуарная дисконтированная стоимость причитающихся пенсий

- С) *актуарной дисконтированной стоимости причитающихся пенсий*
- Д) *актуарных доходов, дисконтированных по рыночной ставке*

Платежи, основанные на акциях (МСФО (IFRS) 2).

Опцион на акции представляют собой право приобретения определенного количества акций в будущем по заранее оговоренной цене. Чем больше разница между рыночной стоимостью акций и оговоренной ценой приобретения, тем большую выгоду получает работник при получении акций по опционной программе.

Пример. В январе работник получает опцион - право приобрести в январе следующего года 1 акцию своего предприятия по цене 15 рублей за акцию. Сейчас акция стоит 12 рублей.

В январе следующего года, если рыночная цена акции составит 20 рублей, работник реализует свое право опциона и купит ее за 15. Потом он может ее продать за 20, получив доход с разницы в цене.

Если цена акции не превысит 15 рублей, работник не воспользуется правом опциона¹¹.

Опцион на акции - договор, который предоставляет его владельцу право, но не обязанность, подписаться на акции предприятия по фиксированной или определяемой цене в течение определенного периода времени.

МСФО (IFRS) 2 требует от предприятия отражать в составе прибыли или убытка и в финансовом положении влияния операций предполагающих выплаты, основанные на акциях, включая расходы, связанные с операциями, в которых работникам предоставляются опционы на акции.

Долевой инструмент (акции, опционы на акции) -договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах предприятия, оставшихся после вычета всех его обязательств.

МСФО (IFRS) 2 выделяет три вида соглашений с выплатами на основе долевых инструментов:

- сделки с **выплатами долевыми инструментами**, по условиям которых компания получает товары или услуги в качестве возмещения за свои долевые инструменты.
- сделки на основе долевых инструментов с **выплатами денежными средствами**, по условиям которых компания получает товары (услуги), а взамен принимает на себя обязательства перед поставщиком этих товаров (услуг) в сумме, основанной на цене (стоимости) своих акций или других долевых инструментов. Сами акции нельзя раздавать бесконечно, т.к. эмиссия уменьшая доход на 1 акцию и они теряют в цене.
- сделки, по условиям которых компания получает или приобретает товары или услуги у поставщика, и при этом одна из сторон **имеет право выбора** между выплатами денежными средствами (иными активами) и выпуском долевых инструментов.

¹¹ Для наглядности схему можно сравнить с бронью в гостинице: гость может и не приехать, но гостиница должна держать номер -вдруг придет. То есть одна сторона имеет право, но не обязанность, другая - обязана обеспечить реализацию права.

Дата сделки	Запись сделки	Сумма сделки
Для сделок с выплатами долевыми инструментами - в момент получения товаров или услуг	Дебет Активы (если получен товар) или Расходы (если услуги работников) Кредит Капитал	Прямой метод: по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, за исключением случаев, когда эта справедливая стоимость не может быть надежно измерена. Тогда косвенный : т.е. на основе справедливой стоимости предоставленных долевого инструментов, например, на основе внутренней стоимости. Внутренняя стоимость -разница между справедливой стоимостью акций, на которые контрагент имеет право (условное или безусловное) подписаться или получить, и ценой (если таковая имеется), которую контрагент должен (или будет должен) заплатить за эти акции. Например, опцион на акции с ценой исполнения 15 д.е. за акцию со справедливой стоимостью 20 д.е., имеет внутреннюю стоимость 5 д.е.
Для сделок с выплатами денежными средствами - в момент получения товаров или услуг	Дебет Активы (если получен товар) или Расходы (если услуги работников) Кредит Обязательство	По справедливой стоимости обязательства. Пока обязательство не будет погашено, предприятие должно переоценивать справедливую стоимость обязательства на конец каждого отчетного периода, а также на дату расчетов по обязательству, признавая изменения в справедливой стоимости обязательства в составе прибыли или убытка за период.

Если право на предоставленные долевого инструменты не передается контрагенту до тех пор, пока он не завершит определенный период оказания услуг, то предприятие должно принять допущение о том, что услуги, которые должны быть оказаны контрагентом в качестве возмещения за эти долевого инструменты, будут получены в будущем **в течение периода перехода прав** на эти инструменты. Предприятие должно учитывать эти услуги по мере их оказания контрагентом в течение периода перехода, и при этом признавать соответствующее увеличение в капитале. Например: если работнику предоставляются опционы на акции при условии, что он проработает на предприятии три года, то предприятие должно принять допущение о том, что услуги, которые должны быть оказаны работником в качестве возмещения за опционы на акции, будут получены в будущем в течение этого трехлетнего периода перехода. *В учете эта норма реализуется путем принятия к учету за первый год работы 1/3 стоимости опциона и т.д. В примере в начале - период перехода -год - с января по январь, за каждый месяц -по 1/12 стоимости опциона.*

НО: учет опциона начинается, когда он "в деньгах", то есть цена исполнения опциона меньше справедливой цены акции. В нашем примере, если опцион дает право купить акцию за 15 рублей, опцион признается когда цена акции превысит 15 рублей, но этого момент учет ведется в нулевой оценке.

Рыночные условия, такие, например, как достижение заданной цены акции, от которых зависит переход (или возможность исполнения), должны приниматься во внимание при оценке справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов.

Применительно к сделкам с выплатами долевыми инструментами, организация должна оценивать полученные товары

- А) По справедливой стоимости, за исключением случаев, когда ее значение не поддается достоверной оценке*
- В) По наименьшей величине: справедливой или внутренней стоимости*
- С) По внутренней стоимости, за исключением случаев, когда ее значение не поддается достоверной оценке*

Долевой инструмент - это

- А) любой договор, в соответствии с которым у одной стороны возникают обязательства, а у другой активы*
- В) любой договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах организации, оставшихся после вычета всех ее обязательств*
- С) любой договор, в соответствии с которым одна сторона передаёт другой стороне оговоренную сумму в оговоренный срок в расчёте на получение отложенных выгод в будущем, представленных в форме денежных средств*

Товары или услуги, полученные или приобретенные в операции платежа, основанного на акциях, должны признаваться в момент:

- А) получения товаров или услуг*
- В) передачи акций*
- С) выпуска акций*

Товары или услуги, полученные или приобретенные в операции платежа, основанного на акциях, и не отвечающие критериям признания в качестве активов, они должны быть признаны как:

- А) распределение прибыли*
- В) доходы*
- С) расходы*
- Д) обязательства*

Полученные товары или услуги и соответствующее увеличение в собственном капитале для операций платежей, основанных на акциях, расчет по которым производится долевыми инструментами, должно измеряться:

- А) непосредственно по справедливой стоимости полученных товаров или услуг без исключений*
- В) непосредственно по балансовой стоимости полученных товаров или услуг*
- С) по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, за вычетом расходов на продажу*
- Д) непосредственно по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, за исключением случаев, когда эта справедливая стоимость не может быть надежно измерена*

Справедливая стоимость полученных услуг по операциям с работниками и другими лицами, оказывающими аналогичные услуги, должна измеряться на основе:

- A) справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов*
- B) балансовой стоимости предоставленных долевых инструментов*
- C) фиксированной стоимости услуг*
- D) балансовой стоимости услуг*

Период перехода в случае, когда услуги, которые должны быть оказаны работником в качестве возмещения за опционы на покупку акций, предоставляемые при условии, что он проработает пять лет, равен:

- A) 0 лет*
- B) 3 годам*
- C) 5 годам*
- D) любому принятому компанией количеству лет*

Достижение определенной цены акции, как рыночное условие, от которого зависит переход, при оценке справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов:

- A) Учитываются*
- B) Не учитываются*
- C) Учитываются или не учитываются в зависимости от принятой учетной политики*

При отсутствии на дату измерения надежной оценки справедливой стоимости предоставленных работникам за оказанные услуги долевых инструментов их отражают:

- A) по балансовой услуг*
- B) по их внутренней стоимости*
- C) по их внешней стоимости*
- D) по фиксированной стоимости услуг*

Финансовые инструменты (МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 7).

Исключения: Положения стандартов не применяется к учету ряда операций, в том числе к долям участия в дочерних, ассоциированных предприятиях или в совместном предпринимательстве, учитываемых в соответствии со стандартами МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» или МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве».

Уровень владения	Процент владения акций	Применимые стандарты
Нет существенного влияния; нет контроля	менее 20%	МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 7
Существенное влияние; нет контроля (ассоциированная компания)	20% - 50%	МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия»

Уровень владения	Процент владения акций	Применимые стандарты
Контроль (дочерняя компания)	более 50%	МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»

Если в тестах указывается, например: "контрольный пакет акций компании А", "35% акций компании Б" - это инвестиции в дочерние и ассоциированные компании, примеры:

Какие из перечисленных инвестиций попадают в сферу регулирования МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39:

- а) доля участия (25%) в совместной деятельности*
- б) 5% акций компании Б*
- в) доля участия в капитале акционерного общества свыше 50%*

Какие из перечисленных инвестиций не попадают в сфере регулирования МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39:

- а) инвестиции не обеспечивающие ни контроля, ни существенного влияния*
- б) контрольный пакет акций компании Б*
- в) доля участия в капитале акционерного общества менее 20%*

Финансовые инструменты классифицируются на:

- **непроизводные:** дебиторская и кредиторская задолженность, в том задолженность по финансовой аренде, кредиты и займы, акции
- **производные (деривативы):** опционы, форвардные и фьючерсные контракты, варранты

В тестах могут встретиться вопросы на определение производных инструментов, например, "Форвардный контракт - это:.."

Опцион —соглашение о том, что потенциальному покупателю (или потенциальному продавцу) предоставляется право приобрести (или продать) данный товар или ценную бумагу в определенный срок и по согласованной цене. Это означает, что в случае повышения в процессе торговли цены на выбранный покупателем товар покупатель может выиграть разницу в цене. На рынке ценных бумаг опционом называют право купить или продать ценные бумаги по установленному курсу, обусловленное уплатой специальной премии. Различают опционы на продажу [опцион пут] и на покупку [опцион колл], а также двусторонние [двойной опцион].

Например: опцион на акцию - акция является непроизводным финансовым инструментом, опцион -производным.

Форвардный контракт - приобретение или продажа определенного количества товара, государственных ценных бумаг, иностранной валюты или иных финансовых документов по текущей цене или цене при оплате наличными с доставкой и завершением сделки на определенную дату в будущем.

Например: облигация - непроизводный финансовый инструмент (задолженность по займу), форвард на продажу этой облигации - производный.

Фьючерсный контракт - заключаемые на биржах особые форвардные срочные соглашения, сделки купли-продажи сырьевых товаров, золота, валюты, ценных бумаг по ценам, действующим в момент сделки, с поставкой купленного товара и его оплатой в будущем. До исполнения сделки покупатель вносит небольшую гарантийную сумму. Основная цель фьючерсной сделки — получение разницы в ценах (курсах), возникающей к ликвидационному сроку, то есть разницы между ценой контракта в день его заключения и исполнения. Проигравшая сторона уплачивает разницу путем заключения обратной (оффсетной) сделки на покупку или продажу аналогичной партии товара по реальной биржевой цене. Выигравшая сторона заключает такую же оффсетную сделку и посредством нее получает свой выигрыш. Чаще всего фьючерсные сделки заключаются не в целях окончательной покупки и продажи товаров, а с целью страхования (хеджирования) будущей сделки с наличным товаром или получения прибыли за счет последующей перепродажи товара.

Варрант - это опцион на приобретение определенного числа акций (варрант акций) или облигаций (варрант облигаций) по цене исполнения в любой момент времени до истечения срока действия варранта.

Тесты на классификацию производные/непроизводные:

Какая из нижеперечисленных инвестиций является деривативом:

- а) варрант на покупку акций*
- б) акция, котирующаяся на рынке*
- в) облигация государственного займа*

Какая из нижеперечисленных инвестиций не является деривативом:

- а) варрант*
- б) акция*
- в) опцион*

Производный финансовый инструмент – финансовый инструмент или другой договор, находящийся в сфере применения МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39, имеющий 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, кредитного рейтинга или кредитного индекса, или другой переменной, при условии, что в случае с нефинансовой переменной (иногда называемой «базисной») она не является специальной для стороны договора;
- (б) для него не требуется первоначальной чистой инвестиции или требуется первоначальная чистая инвестиция, меньшая, чем та, которая была бы необходима для других видов договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом реагировали бы на изменения рыночных факторов; и**
- (с) расчеты по нему осуществляются в будущем.**

Возможны тесты на определение критериев деривативов:

Что из нижеперечисленного является критерием производного финансового инструмента:

- а) инструмент является финансовым*
- б) расчеты по инструменту осуществляются ценными бумагами*
- в) расчеты по инструменту осуществляются в будущем*

Что из нижеперечисленного не является критерием производного финансового инструмента:

- а) инструмент является финансовым*
- б) стоимость инструмента подвержена изменениям*
- в) расчеты по инструменту осуществляются в будущем*

Финансовые инструменты также классифицируются на:

- **долевые** - отражаются в разделе баланса "Капитал"- собственные акции, опционы на собственные акции
- **долговые** - отражаются в разделе баланса "Актив" или "Обязательство" - кредиторская и дебиторская задолженность, акции других компаний, полученные и выданные кредиты и т.д.

Долевой инструмент - это договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах предприятия, оставшихся после вычета всех его обязательств.

может являться:

непроизводным инструментом, по которому предприятие получит или может быть обязано получить **фиксированное количество собственных долевых инструментов**; Например, договор на выкуп 10 собственных акций,

или

производным инструментом, расчет по которому будет или может быть произведен **обменом фиксированной суммы** денежных средств или другого финансового актива на **фиксированное количество собственных долевых инструментов**. Например, выпущенный опцион на продажу 100 акций по цене 10 рублей за акцию.

К долевым инструментам может относиться:

- а) только производный финансовый инструмент*
- б) только непроизводный финансовый инструмент*
- в) как производный, так и непроизводный финансовый инструмент*

Признаком долевого инструмента является:

- а) обмен фиксированного количества инструментов на переменное количество денежных средств*
- б) обмен фиксированного количества инструментов на фиксированное количество денежных средств*
- в) обмен переменного количества инструментов на фиксированное количество денежных средств*

Долевой инструмент - это любой договор,

- а) в соответствии с которым у одной стороны возникают обязательства, а у другой активы*
- б) подтверждающий право на остаточную долю в активах организации, оставшихся после вычета всех ее обязательств*
- в, в соответствии с которым одна сторона передает другой стороне оговоренную сумму в оговоренный срок в расчёте на получение отложенных выгод в будущем, представленных в форме денежных средств*

Классификация финансовых инструментов на долевые и долговые производится на основе экономического содержания, а не юридического характера инструмента. Например, привилегированная акция, подлежащая выкупу Обществом через 5 лет с обязательной выплатой дивидендов, будет классифицироваться как долговой инструмент, отражаться в отчетности как обязательство, а выплаты дивидендов по ней будут классифицироваться как расходы на уплату процентов.

Эмитент **непроизводного финансового инструмента** должен проанализировать условия финансового инструмента с тем, чтобы определить, содержит ли он как компонент обязательства, так и компонент капитала. В дальнейшем классификация компонента не пересматривается.

Такие компоненты должны классифицироваться отдельно как финансовые обязательства, финансовые активы или долевые инструменты в соответствии. Например, облигация или сходный инструмент, который может быть конвертирован владельцем в установленное количество обыкновенных акций предприятия, - это **комбинированный финансовый инструмент**. С точки зрения предприятия такой инструмент состоит из двух компонентов: финансового обязательства (договорного соглашения предоставить денежные средства или иной финансовый актив) и долевого обязательства (опциона на покупку, предоставляющего владельцу право в течение оговоренного периода времени конвертировать его в установленное количество обыкновенных акций предприятия). Такие компоненты должны учитываться отдельно.

Эмитент непроизводного финансового инструмента должен оценить этот инструмент на предмет

- А) наличия в нем одновременно и компонента обязательства, и компонента капитала*
- В) возможных в будущем потоков денежных выгод*
- С) однозначности исполнения заложенных в договор по инструменту обязательств*

Компоненты «обязательство» и «капитал» комбинированных инструментов учитываются:

- 1. Отдельно;*
- 2. В капитале;*
- 3. В отчете о прибылях и убытках.*

В МСФО (IAS) 32 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:	Финансовое обязательство - это: обязательство, являющееся:
денежными средствами;	
долевым инструментом другого предприятия;	
обусловленным договором:	

<p>правом получить денежные средства или иной финансовый актив от другого предприятия; или обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях потенциально выгодных для предприятия; или</p>	<p>обязательством передать денежные средства или иной финансовый актив другому предприятию; или обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях, потенциально невыгодных для предприятия; или</p>
<p>договором, расчет по которому будет или может быть осуществлен путем поставки собственных долевых инструментов, и являющимся:</p>	
<p>(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.</p>	<p>(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.</p>
<p>Примеры: Средства на депозитных счетах в банке, Дебиторская задолженность покупателей, подлежащая погашению денежными средствами Дебиторская задолженность по финансовой аренды</p>	<p>Примеры: Кредиторская задолженность поставщикам, подлежащая погашению денежными средствами Задолженность по кредитам и займам Вексель, подлежащий обмену на облигации</p>

не классифицируются как финансовые инструменты:

- долевые и долговые инструменты являются договорными инструментами. **Внедоговорные инструменты** в сферу регулирования МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 не входят (задолженность и переплата по налогам, отложенные налоговые активы и обязательства, обязательства по резервам и т.д.)

- **договор, который предусматривает получение или передачу физических активов**, не создает финансовый актив у одной стороны и финансовое обязательство у другой, если только соответствующий платеж по нему не отложен на период после момента передачи физического актива. Такая ситуация возникает при покупке или продаже товаров с отсрочкой платежа.

классифицируются как финансовые инструменты:

- некоторые договоры связаны с товарами, но не предполагают проведения расчета путем физического получения или передачи товара. Они предусматривают взаиморасчеты

посредством денежных платежей, суммы которых не фиксированы, а определяются по формуле, установленной в договоре. Например, основная сумма облигации может рассчитываться путем применения превалирующей рыночной цены нефти на дату погашения облигации применительно к фиксированному объему нефти. Основная сумма индексируется по отношению к котировке товара, но погашается только в денежной форме. Такой договор представляет собой финансовый инструмент.

- под определение финансового инструмента подпадает также договор, который создает нефинансовый актив или нефинансовое обязательство в дополнение к финансовому активу или финансовому обязательству. Например, нефтяная облигация может давать владельцу право на периодическое получение фиксированных процентных выплат и фиксированной суммы при наступлении срока погашения с возможностью обменять основную сумму долга на фиксированный объем нефти. Предпочтительность реализации опциона будет меняться время от времени в зависимости от справедливой стоимости нефти относительно курса обмена денежных средств на нефть (цена обмена), предусмотренного облигацией. Намерения владельца облигации в отношении реализации опциона не влияют на содержание активов, составляющих инструмент. Финансовый актив владельца и финансовое обязательство эмитента делают облигацию финансовым инструментом, независимо от других типов активов и обязательств, которые они также создают.

Задание:

Классифицируется ли как финансовый инструмент следующие операции (варианты ответов: долевого, финансовый актив, финансовое обязательство, не регулируется МСФО 32,39) :

Вид операции	Классификация
<p>Оплачено 100 тысяч рублей на приобретение акций другой компании:</p> <ul style="list-style-type: none"> - по фиксированной цене - по рыночной цене на будущую дату 	
<p>Компания А владеет 12% акций компании Б</p>	
<p>Оплачено 25 млн.рублей аванса на покупку оборудования</p>	
<p>Продукция завода отгружена покупателю в долг, оплата будет произведена:</p> <ul style="list-style-type: none"> - денежными средствами -100 акциями предприятия-покупателя -100 акциями предприятия-поставщика -продукцией предприятия-покупателя 	
<p>Приобретена облигация, дающая право вместо денежных средств получить новую облигацию</p>	
<p>Заводом выпущены облигации на сумму 132 млн. рублей, оплата облигаций будет произведена продукцией завода</p>	
<p>Компания А владеет 32% акций компании Б</p>	

<i>Получен беспроцентный кредит</i>		
<i>Получена оплата 1 000 рублей за 1 выпущенную акцию , отчет еще не зарегистрирован</i>		
<i>Выдан кредит в сумме 1 млн. рублей</i>		
<i>Получен от покупателя аванс на строительные работы</i>		
<i>Компания А владеет 72% акций компании Б</i>		

В соответствии с МСБУ 39 финансовый инструмент - это договор, в результате которого:

- 1. Возникает финансовое обязательство у одного лица и финансовое обязательство у другого лица*
- 2. Возникает финансовый актив у одного лица и финансовое обязательство или капитал у другого лица*
- 3. Возникает финансовый актив у одного лица и финансовое обязательство у другого лица*
- 4. Возникает капитал у обеих сторон договора*

Стандарты IAS 32, IAS 39 применяются ко всем финансовым инструментам, включая:

- 1. Доли в капитале дочерних компаний, ассоциированных компаний и совместных предприятий, а также пособия, выплачиваемые по окончании трудовой деятельности (пенсии)*
- 2. Большинство обязательств по займам*
- 3. Договоры на предоставление товаров для дилерской деятельности*

Когда эмитент передает или может быть обязан передать денежные средства или иной финансовый актив держателю инструмента, то это:

- 1. Комбинированный инструмент;*
- 2. Долевой инструмент;*
- 3. Обязательство.*

Когда инструмент представляет остаточную долю в чистых активах эмитента, то данный инструмент классифицируется как:

- 1. Комбинированный инструмент;*
- 2. Капитал;*
- 3. Обязательство.*

Инструменты, такие как ценные бумаги, которые могут конвертироваться в акции, представляют собой:

- 1. Комбинированный инструмент;*
- 2. Капитал;*
- 3. Обязательство.*

Производные инструменты, предполагающие передачу фиксированной суммы денежных средств или иных финансовых активов за фиксированное количество собственных долевых инструментов компании, классифицируются как:

- 1. Комбинированные инструменты;*

2. *Капитал;*

3. *Обязательства.*

Признание. Предприятию следует признавать финансовый актив или финансовое обязательство в своем отчете о финансовом положении только тогда, когда оно становится стороной договорных положений инструмента.

!нет условий перехода права собственности

ФИНАНСОВЫЕ АКТИВЫ

В целях измерения финансового актива **после первоначального признания** финансовые активы в МСФО (IAS) 39 классифицируются по следующим четырем категориям:

- (a) финансовые активы, учтенные по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
- (b) инвестиции, удерживаемые до погашения;
- (c) займы и дебиторская задолженность; и
- (d) финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи.

1. Финансовые активы или финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка – финансовые активы или финансовые обязательства, которые соответствуют одному из следующих условий:

1а. классифицируются как предназначенные для торговли. Финансовые активы или финансовые обязательства классифицируются как предназначенные для торговли, если они

- (i) приобретены или приняты, в основном, с целью их продажи или выкупа в ближайшем будущем;
- (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
- (iii) являются производными инструментами (за исключением производных инструментов, представляющих собой договоры финансовой гарантии или классифицированные и эффективные инструменты хеджирования).

1б. При первоначальном признании они классифицируются предприятием как финансовые активы или финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка.

Инвестиции в долевые инструменты, которые не имеют рыночных котировок на активном рынке и справедливая стоимость которых не может быть надежно измерена, не могут быть классифицированы как «оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка».

2. Инвестиции, удерживаемые до погашения – производные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами и фиксированным сроком погашения, которые предприятие **планирует и может удерживать до погашения**.

3. Займы и дебиторская задолженность – производные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами, не котируемые на активном рынке, за исключением:

- (a) активов, которые предприятие намеревается продать немедленно или в ближайшем будущем, которые должны быть классифицированы как предназначенные для торговли, а также активы, которые предприятие при первоначальном признании классифицирует как «оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка»;
- (b) активов, классифицированных предприятием при первоначальном признании как «имеющиеся в наличии для продажи»; и
- (c) активов, по которым владелец может не возместить значительную часть своих первоначальных инвестиций, за исключением случаев, когда это происходит из-за ухудшения кредитоспособности, и которые должны быть классифицированы как имеющиеся в наличии для продажи.

Доля, приобретенная в группе активов, которые не являются займами или дебиторской задолженностью (например, доля активов взаимного или аналогичного фонда) не является займом или дебиторской задолженностью.

4. Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи, - производные финансовые активы, которые классифицируются, как имеющиеся в наличии для продажи, и не классифицируются как (a) займы и дебиторская задолженность, (b) инвестиции, удерживаемые до погашения, или (c) финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка.

Задание:

В какую из категорий могут быть отнесены следующие активы :

<i>Вид актива</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<i>32% акций компании Н</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Приобретенная 7% пятилетняя облигация с намерением держать ее до погашения</i>		<i>v</i>		<i>v</i>
<i>Выкупленные собственные акции</i>				
<i>Вексель, не котируемый на бирже</i>				
<i>Котируемые облигации, с целью продажи в ближайшие 2 месяца</i>				
<i>Некотируемые облигации, с целью продажи в ближайшие 2 месяца</i>				
<i>Дебиторская задолженность покупателя</i>				
<i>Аванс, выданный поставщику материалов</i>				

<i>Денежные средства</i>				
<i>Две акции ОАО "Газпром"</i>				
<i>Займы, выданные другому предприятию Группы</i>				
<i>Аванс на покупку акций другого предприятия</i>				
<i>Дебиторская задолженность, приобретенная по договору цессии для истребования</i>				
<i>Котируемые облигации, с целью продажи в ближайшие 2 года</i>				
<i>72% акций другой компании</i>				

В соответствии с МСБУ 39. Какие условия необходимо выполнить для классификации финансовых инструментов в качестве удерживаемых до погашения?

- 1. Намерение удерживать актив до погашения*
 - 2. Гарантия того, что справедливая стоимость актива может быть надежно определена*
 - 3. Возможность удерживать актив до погашения*
 - 4. Наличие физической формы*
- a) 1,2*
b) 2,3
c) 2
d) 3,4

За исключением случаев, когда производные инструменты учитываются как хеджирование, то они всегда включаются в категорию:

- 1. «Предназначенные для торговли»;*
- 2. «Имеющиеся для продажи»;*
- 3. Займы и дебиторская задолженность.*

Все долевыми ценные бумаги, за исключением тех, которые учитываются по справедливой стоимости с отнесением ее изменения на прибыль или убыток, классифицируются как:

- 1. «Предназначенные для торговли»;*
- 2. «Имеющиеся для продажи»;*
- 3. Займы и дебиторская задолженность.*

Заем, приобретенный у другого заимодавца, классифицируется как:

- 1. «Предназначенный для торговли»;*
- 2. «Имеющийся для продажи»;*
- 3. Займы и дебиторская задолженность.*

Все нижеуказанное – это финансовые инструменты:

- A) Обязательство по передаче ценных бумаг или иных финансовых активов, полученных в долг у продавца, занимающего короткую позицию.*
- B) Производные обязательства, которые не отражаются как инструменты хеджирования.*
- C) Финансовые обязательства, образовавшиеся с намерением выкупить их в ближайшем будущем.*

Финансовые обязательства, составляющие часть портфеля определенных финансовых инструментов, которые управляются совместно и в отношении которых существуют доказательства фактического получения прибыли за последний краткосрочный период.

1. *Имеющиеся для продажи;*
2. *Кредиты и дебиторская задолженность;*
3. *Финансовые обязательства, предназначенные для торговли.*

Финансовый инструмент, имеющий все нижеуказанные характеристики:

- *его стоимость изменяется в ответ на изменения «базисной» цены или индекса;*
- *он не требует никаких первоначальных чистых инвестиций или требует первоначальных инвестиций, сумма которых существенно меньше той, которая бы потребовалась для приобретения базисного инструмента; и*
- *расчет по нему осуществляется в будущем, представляет собой:*

1. *Обязательство.*
2. *Предназначен для торговли;*
3. *Производный финансовый инструмент.*

Фьючерсные контракты, предусматривающие передачу в будущем финансовых инструментов или товаров в соответствии с заранее установленными условиями;

- форвардные контракты, которые устанавливают обязательства для двух сторон совершить обмен на определенную дату в будущем в соответствии с условиями, которые были определены на дату заключения контракта;

- свопы, представляющие собой соглашение между двумя сторонами об обмене потока будущих денежных средств от одних активов на поток будущих денежных средств от других активов;

- опционные контракты, в соответствии с которыми осуществляется операция, дающая одной из сторон право на приобретение или продажу чего-либо другой стороне по установленной цене в течение установленного срока.

Все вышеуказанное - это:

1. *Обязательства;*
2. *Предназначенные для торговли;*
3. *Производные финансовые инструменты.*

При первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства, предприятие измеряет такой финансовый актив или финансовое обязательство

в случае финансового актива или финансового обязательства, учитываемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток (**1 категория**), **без учета затрат** по сделке,

в случае финансового актива или финансового обязательства, не учитываемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток (**2-4 категория**), по справедливой стоимости **плюс затраты по сделке**, которые напрямую связаны с приобретением или выпуском такого финансового актива или финансового обязательства.

Справедливая стоимость – сумма, на которую может быть обменян актив или исполнено обязательство при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Затраты по сделке – дополнительные затраты, непосредственно связанные с приобретением, выпуском или выбытием финансового актива или финансового обязательства. Дополнительные затраты – затраты, которые бы не возникли, если бы предприятие не приобрело, не выпустило или не продало финансовый инструмент.

Финансовые активы и обязательства первоначально оцениваются по:

1. Себестоимости;
2. Справедливой стоимости;
3. Амортизированной стоимости

При принятии на баланс финансовый инструмент должен быть оценен по:

- 1) первоначальной стоимости
- 2) справедливой стоимости
- 3) амортизируемой стоимости

После первоначального признания предприятию следует измерять финансовые активы, в том числе производные инструменты, являющиеся активами, по справедливой стоимости без вычета затрат по сделке, которые могут быть понесены при продаже или другом выбытии, за исключением следующих финансовых активов:

- (a) займов и дебиторской задолженности, которые должны измеряться по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента;
- (b) инвестиций, удерживаемых до погашения, которые должны измеряться по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента; и
- (c) инвестиций в долевые инструменты, которые не имеют рыночных котировок на активном рынке и справедливая стоимость которых не может быть надежно измерена, а также производных инструментов, связанных с такими некотируемыми долевыми инструментами, расчеты по которым должны быть осуществлены путем поставки этих активов, которые должны оцениваться по себестоимости.

Задание:

Заполните таблицу

<i>Категория финансовых активов</i>	<i>Оценка на отчетную дату</i>
1	
2	
3	
4	

Метод эффективной ставки процента – метод расчета амортизированной стоимости финансового актива или финансового обязательства (или группы финансовых активов или финансовых обязательств) и распределения процентного дохода или процентного расхода на соответствующий период.

Эффективная процентная ставка¹² – ставка, применяемая при точном дисконтировании расчетных будущих денежных платежей или поступлений на протяжении ожидаемого времени существования финансового инструмента или, где это уместно, более короткого периода, до чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства.

При расчете эффективной ставки процента предприятие должно рассчитать потоки денежных средств с учетом всех договорных условий финансового инструмента (например, права на досрочное погашение, опциона на покупку и аналогичных опционов), но не должно принимать во внимание будущие кредитные потери. **Расчет включает все вознаграждения и суммы, выплаченные или полученные сторонами по договору**, которые являются неотъемлемой частью эффективной ставки процента (см. МСФО (IAS) 18 «Выручка»), затрат по сделке и всех прочих премий или скидок.

Организация «А» приобрела облигации с дисконтом и предполагает их держать до даты погашения. Какое из следующих утверждений верно

- A) Дисконт амортизируется методом эффективной процентной ставки*
- B) Дисконт амортизируется равными долями.*
- C) Дисконт не амортизируется.*
- D) Стоимость приобретения данных облигаций ежегодно переоценивается до справедливой стоимости*

Последующая оценка финансовых активов и обязательств зависит от:

- A. размера компании*
- B. типа организации*
- C. классификации финансовых инструментов*

Торговые активы и обязательства, а также имеющиеся в наличии для продажи активы, оцениваются по:

- 1) первоначальной стоимости*
- 2) справедливой стоимости*
- 3) амортизируемой стоимости*

Кредиты, дебиторская задолженность и инвестиции, удерживаемые до погашения, отражаются по:

- 1) первоначальной стоимости*
- 2) справедливой стоимости*
- 3) амортизируемой стоимости*

При отсутствии котироваемых рыночных цен компания использует:

- 1) первоначальную стоимость*
- 2) справедливую стоимость*
- 3) амортизируемую стоимость*
- 4) методы оценки, учитывающие рыночные данные*

¹² Практическое применение см. <Письмо> Банка России от 27.04.2010 N 59-Т "О Методических рекомендациях "О порядке расчета амортизированной стоимости финансовых активов и финансовых обязательств с применением метода эффективной ставки процента". Для экзамена не требуется.

Изменения балансовой стоимости отражаются в капитале только в отношении:

- 1) *финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости*
- 2) *кредитов и дебиторской задолженности*
- 3) *инвестиций, удерживаемых до погашения*
- 4) *финансовых активов, имеющих в наличии для продажи*

В амортизируемую стоимость не включается:

- 1) *сумма, подлежащая выплате/возмещению при наступлении срока погашения*
- 2) *любая неамортизируемая первоначальная премия или скидка*
- 3) *затраты по созданию и затраты по сделке*

Амортизация амортизируемой стоимости рассчитывается с использованием:

- 1) *регрессионного анализа*
- 2) *метода эффективной ставки процента*
- 3) *рыночных процентных ставок*

Доход или убыток, возникающий от изменения справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства, должен признаваться следующим образом:

(а) доход или убыток по финансовому активу или финансовому обязательству, оцениваемому по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, должен признаваться в составе прибыли или убытка;

(б) доход или убыток от финансового актива, имеющегося в наличии для продажи, должен быть признан в прочей совокупной прибыли за исключением убытков от обесценения и прибылей и убытков от изменения курсов иностранных валют до тех пор, пока не прекращено признание финансового актива. В этот момент накопленный доход или убыток, ранее признанный в прочей совокупной прибыли, должен быть исключен из состава капитала и признан в составе прибыли или убытка в качестве корректировки при реклассификации. Однако проценты, рассчитанные с использованием метода эффективной ставки процента, признаются в составе прибыли или убытка. Дивиденды по имеющимся в наличии для продажи долевым инструментам признаются в составе прибыли или убытка, когда установлено право предприятия на получение платежа.

Обесценение

Обесценение вызывается совокупностью событий. Убытки, ожидаемые в результате будущих событий, не признаются вне зависимости от степени вероятности их понесения. Объективные подтверждения обесценения финансового актива или группы финансовых активов включают наблюдаемые данные, которые становятся известны держателю актива, о следующих событиях, приводящих к убытку:

- (а) значительные финансовые затруднения эмитента или должника;
- (б) нарушение договора, например, неуплата или нарушение сроков платежа процентов или основной суммы долга;
- (с) предоставление кредитором должнику уступок, экономически или юридически связанных с финансовыми затруднениями заемщика, которые не были бы предоставлены в противном случае;
- (d) возможность банкротства или иного рода финансовой реорганизации заемщика и др.

Обесценение может отражаться путем начисления резерва под обесценение (как в РСБУ).

Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости

Убытки от обесценения займов и дебиторской задолженности или удерживаемых до погашения инвестиций, учитываемых по амортизированной стоимости, измеряется как разница между балансовой стоимостью актива и приведенной стоимостью расчетных будущих потоков денежных средств (исключая будущие кредитные убытки, которые не были понесены), **дисконтированная по первоначальной эффективной ставке процента по финансовому активу** (т.е. эффективной ставке процента, рассчитанной при первоначальном признании).

Если условия займа, дебиторской задолженности или инвестиции, удерживаемой до погашения, пересматриваются или изменяются из-за финансовых затруднений заемщика или эмитента, то обесценение измеряется с использованием первоначальной эффективной ставки процента до изменения условий.

Потоки денежных средств, относящиеся к краткосрочной дебиторской задолженности, не дисконтируются, если эффект от дисконтирования незначителен.

Если ставка процента по займу, дебиторской задолженности или удерживаемым до погашения инвестициям является переменной, то в качестве ставки дисконтирования, используемой для измерения убытка от обесценения применяется текущая эффективная процентная ставка (ставки), устанавливаемая в соответствии с договором.

Расчет приведенной стоимости предполагаемых будущих потоков денежных средств по финансовому активу, обеспеченному залогом, отражает потоки денежных средств, которые могут возникнуть в результате обращения взыскания на залог за вычетом затрат на получение и продажу залога, независимо от того, есть ли вероятность обращения взыскания на залог.

Финансовые активы, учитываемые по себестоимости

Если был понесен убыток от обесценения, сумма убытка от обесценения измеряется как разница между балансовой стоимостью финансового актива и приведенной стоимостью расчетных будущих потоков денежных средств, **дисконтированных по текущей рыночной норме доходности для аналогичного финансового актива**. Такие убытки от обесценения в дальнейшем не должны восстанавливаться.

Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи

Если снижение справедливой стоимости имеющегося в наличии для продажи финансового актива признано в составе прочей совокупной прибыли, и при этом имеется объективное свидетельство обесценения актива, то накопленный убыток, признанный в составе прочей совокупной прибыли, должен быть исключен из состава капитала и признан в составе прибыли или убытка в качестве корректировки при реклассификации, даже если признание финансового актива не было прекращено, и в дальнейшем не должен восстанавливаться через прибыль или убыток.

Процентный доход после признания обесценения

Начиная с момента частичного списания стоимости финансового актива или группы аналогичных финансовых активов в результате убытка от обесценения, процентный доход признается на основе процентной ставки, используемой для

дисконтирования будущих потоков денежных средств в целях измерения убытка от обесценения.

Задание:

Заполните таблицу

<i>Категория финансовых активов</i>	<i>Учет обесценения и ставка дисконтирования</i>	<i>Возможность реверсирования</i>
1		
2, 3		
4 котироваемые		
4 некотироваемые		

! Вы обратили внимание, что обесценение по первой группе не отражается - так как финансовые инструменты первой группы оцениваются по справедливой стоимости и любое колебание цены по ним отражается как изменение справедливой стоимости. Поэтому термин "обесценение" к первой категории не применимо.

Создаются ли в соответствии с IAS 39 резервы по фьючерсам?

- 1) *В зависимости от учетной политики*
- 2) *Да*
- 3) *Нет*

Выберите наиболее верное утверждение. В отчетности банка по МСФО сумма резерва по ссудам отражается:

- a) *По отношению к величине фактической задолженности*
- b) *По отношению к величине дисконтированной задолженности*
- c) *По отношению к дисконтированной задолженности за вычетом справедливой стоимости полученного обеспечения*

Согласно МСФО (IAS) 39 после того как стоимость финансового актива была частично списана в результате возникновения убытка от обесценения, то процентный доход:

- 1) *Признается на основе процентной ставки, применяемой для дисконтирования будущих потоков денежных средств в целях определения величины убытка от обесценения*
- 2) *Признается на основе процентной ставки, действующей на момент принятия финансового актива к учету*
- 3) *Не признается*

Убытки от обесценения, признанные в прибыли или убытке для инвестиции в долевой инструмент, классифицированный в качестве имеющегося в наличии для продажи

- 1) *Не могут быть обращены через прибыль или убыток*
- 2) *Могут быть обращены через прибыль или убыток*
- 3) *Должны быть обращены через прибыль или убыток*

В соответствии с МСФО 39 при определении убытка от обесценения ссуды величина дисконтированной стоимости предполагаемых будущих потоков денежных средств определяется исходя из:

- 1) *Эффективной ставки процента, рассчитанной при первоначальном признании*

- 2) Текущей эффективной ставки процента
- 3) Текущей рыночной ставки процента

Подлежит ли реверсированию обесценение долевых ценных бумаг, предназначенных для продажи:

- 1) Да
- 2) Нет
- 3) Да, но на сумму, не превышающую объема ранее начисленных убытков от обесценения этого актива

Подлежит ли восстановлению ранее признанное обесценение ссуд и дебиторской задолженности в соответствии с МСФО (IAS) 39:

- 1) Да
- 2) Нет
- 3) Да, но на сумму, не превышающую объема ранее начисленных убытков от обесценения этого актива

Ранее признанный убыток от обесценения финансовых активов, отнесенных к категории ссуд и дебиторской задолженности:

- 1) Реверсируется в случае, если величина убытка уменьшается, и это уменьшение может быть объективно соотнесено с событием, имевшим место после признания обесценения, например повышением кредитного рейтинга дебитора
- 2) Реверсированию не подлежит
- 3) Реверсируется на полную сумму признанного убытка в следующем отчетном периоде

Создается ли резерв под форвардный контракт на покупку какао-бобов, если расчеты по нему производятся на основе ежедневного перечисления вариационной маржи?

- 1) Да
- 2) Нет
- 3) Зависит от учетной политики

По какой стоимости учитываются ссуды и дебиторская задолженность

- 1) По амортизированной стоимости
- 2) По первоначальной стоимости
- 3) По фиксированной стоимости

Образуются ли в соответствии с IAS 39 резервы по фьючерсам, если на Лондонской бирже произошло резкое снижение их котировок?

- 1) В зависимости от учетной политики
- 2) Да
- 3) Нет

Доказательства обесценения существуют, когда:

- 1) балансовая стоимость финансового актива, учитываемая по амортизируемой стоимости, превышает оцениваемую величину возмещения
- 2) балансовая стоимость финансового актива, учитываемая по амортизируемой стоимости, превышает его справедливую стоимость
- 3) справедливая стоимость финансового актива превышает оцениваемую величину его возмещения

Восстановление стоимости инвестиций в долевые ценные бумаги:

- 1) следует проводить систематически

- 2) *следует проводить ежегодно*
- 3) *запрещается*

Предприятие должно **прекратить** признание финансового актива только тогда, когда:

- (a) истекает срок действия договорных прав на потоки денежных средств от этого финансового актива; или
- (b) оно передает финансовый актив,

Когда предприятие передает финансовый актив, ему следует **оценить степень, в которой оно сохраняет риски и вознаграждения**, связанные с владением финансовым активом. В этом случае:

- (a) если предприятие передает практически все риски и вознаграждения, связанные с владением финансовым активом, то оно должно прекратить признание финансового актива и признать отдельно в качестве активов или обязательств те права и обязательства, которые были созданы или сохранены при передаче;
- (b) если предприятие сохраняет практически все риски и вознаграждения, связанные с владением финансовым активом, то оно должно продолжать признавать финансовый актив.

Если передача не приводит к прекращению признания, потому что предприятие сохранило практически все риски и вознаграждения, связанные с владением переданным активом, то предприятие должно продолжать признавать переданный актив в полном объеме и должно признать финансовое обязательство в отношении полученного возмещения. В последующие периоды предприятие должно признавать все доходы от переданного актива и все расходы, понесенные по финансовому обязательству.

Компания владеет ценными бумагами и продает их за 100 рублей с обязательством их обратной покупки через 6 мес. за 107 рублей (сделка РЕПО). Компания сохраняет все риски (при падении стоимости бумаг) и все преимущества (при росте стоимости бумаг свыше 107), поэтому их признание не прекращается. Отражается их передача в залог, а полученная от покупателя сумма отражается как получение кредита под залог ценных бумаг. Разница в 7 рублей будет признана как уплата процентов по кредиту.

Попадает ли первая часть РЕПО под действие IAS 39 «Финансовые инструменты – признание и оценка»

- 1) *Да*
- 2) *Нет*
- 3) *В зависимости от учетной политики*

Признание **стандартной процедуры** покупки или продажи финансового актива или прекращение признания, если применимо, должно осуществляться с использованием:
учета по дате заключения сделки
или
учета по дате расчетов

Выкупленные собственные акции. Если предприятие выкупает собственные долевые инструменты, то эти инструменты («собственные акции, выкупленные у акционеров») должны вычитаться из капитала. В составе прибыли или убытка не должны признаваться никакие доходы или убытки, возникающие при покупке, продаже, выпуске или аннулировании собственных долевых инструментов предприятия. Такие собственные

акции, выкупленные у акционеров, могут быть приобретены и удерживаться самим предприятием или другими членами группы, представляющей консолидированную отчетность. Выплачиваемое или получаемое возмещение должно признаваться непосредственно в капитале.

ФИНАНСОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

При первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства, предприятие измеряет такой финансовый актив или финансовое обязательство по справедливой стоимости плюс, в случае финансового актива или финансового обязательства, не учитываемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, затраты по сделке, которые напрямую связаны с приобретением или выпуском такого финансового актива или финансового обязательства.

Справедливая стоимость финансового обязательства, погашаемого по требованию кредитора (например, депозит до востребования), будет не меньшей, чем сумма, подлежащая выплате по требованию, дисконтированная с первой даты, на которую может быть потребована выплата этой суммы.

После первоначального признания предприятие должно измерять все финансовые обязательства по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента, за исключением:

(а) финансовых обязательств, учтенных по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Такие обязательства, включая производные инструменты, являющиеся обязательствами, должны измеряться по справедливой стоимости, за исключением обязательств по производным инструментам, которые связаны с некотируемыми долевыми инструментами (справедливую стоимость которых нельзя надежно измерить, и которые должны быть измерены по фактическим затратам) и расчет по которым должен быть осуществлен путем такой поставки;

(b) финансовые обязательства, возникающие, когда передача финансового актива не удовлетворяет критериям для прекращения признания или когда применяется подход продолжающегося участия. Несмотря на другие требования настоящего стандарта по измерению переданный актив и связанное обязательство измеряются на основе, отражающей права и обязательства, сохраняемые предприятием. Связанное обязательство измеряется таким образом, что чистая балансовая стоимость переданного актива и связанного обязательства является:

(а) амортизированной стоимостью прав и обязательств, сохраняемых предприятием, если переданный актив измеряется по амортизированной стоимости; или

(b) равной справедливой стоимости сохраняемых предприятием прав и обязательств, измеряемых на самостоятельной основе, если переданный актив измеряется по справедливой стоимости.

(c) договоры финансовой гарантии¹³. После первоначального признания эмитент такого инструмента должен (за исключением случаев, когда применяется (а) или (b)) измерять его **по наибольшему из следующих значений**:

¹³ **Договор финансовой гарантии** представляет собой договор, согласно которому эмитент обязан произвести определенные выплаты с целью возмещения держателю инструмента убытка, понесенного им в связи с тем, что определенный должник не в состоянии совершить платеж в установленный срок в соответствии с первоначальными или пересмотренными условиями долгового инструмента.

(i) суммы, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 37; и
(ii) первоначально признанной суммы за вычетом, если это уместно, накопленной амортизации, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18.

(d) обязательства по предоставлению займа по процентной ставке ниже рыночной. После первоначального признания эмитент такого обязательства должен (за исключением случаев, когда применяется пункт (а)) измерять его по **наибольшему из следующих значений**:

- (i) сумма, определенная в соответствии с МСФО (IAS) 37; и
(ii) первоначально признанной суммы за вычетом, если это уместно, накопленной амортизации, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18.

Задание:

Заполните таблицу

<i>Вид финансовых обязательств</i>	<i>Оценка на отчетную дату</i>
Выданная гарантия	
Полученный банковский кредит	
Полученный аванс на акции, котируемые на бирже. Акции переданы, но риски и преимущества остались у продавца.	
Полученный заем по ставке ниже рыночной	

ХЕДЖИРОВАНИЕ

Хеджируемая статья – актив, обязательство, твердое соглашение, весьма вероятная прогнозируемая операция или чистые инвестиции в зарубежную деятельность, которые:

(а) подвергают предприятие риску изменений справедливой стоимости или будущего движения денежных средств и

(b) определяются как хеджируемые

Прогнозируемая операция – необязательная, но ожидаемая будущая операция.

Инструмент хеджирования – определенный производный инструмент или (только для хеджирования изменений курсов обмена валют) определенный непроизводный финансовый актив или непроизводное финансовое обязательство, справедливая стоимость

движение денежных средств которых должны компенсировать изменения справедливой стоимости назначенной хеджируемой статьи.

Существует три вида отношений хеджирования:

- (a) *хеджирование справедливой стоимости*: хеджирование подверженности риску изменения справедливой стоимости признанного актива или обязательства или непризнанного твердого соглашения, или идентифицированной части такого актива, обязательства или твердого соглашения, которое связано с конкретным риском и может оказать влияние на финансовый результат.
- (b) *хеджирование потоков денежных средств*: хеджирование подверженности риску изменений движения денежных средств, которые (i) связаны с отдельным риском, имеющим отношение к признанному активу или обязательству (например, всем или некоторым будущим процентным выплатам по долгу по переменной ставке процента), или вероятной будущей операцией и (ii) могут оказать влияние на финансовый результат.
- (c) *хеджирование чистых инвестиций в иностранные компании* в соответствии с определением МСФО (IAS) 21.

Суть отражения операций по хеджированию:

для хеджируемой статьи и инструмента хеджирования делаются исключения из правил, чтобы доходы по одному и убытки по другому встретились в одном периоде на одном счете.

Например, доход от изменения стоимости инструмента хеджирования признается в прочем совокупном доходе до момента совершения прогнозируемой операций, и затем переносится в ОПУ для покрытия убытков.

Поэтому главный признак для применения специального учета хеджирования - эффективность хеджирования, то есть покрытие от 80 до 120% убытков по хеджируемой статье.

Раскрытие информации о характере и степени рисков, возникающих в связи с финансовыми инструментами (МСФО (IFRS) 7).

Балансовая стоимость каждой из следующих категорий, как они определяются в МСФО (IAS) 39, должна раскрываться либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях к финансовой отчетности по каждой из четырех категорий.

Предприятие должно раскрыть информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценить **характер и размер** связанных с финансовыми инструментами рисков, которым предприятие подвержено на конец отчетного периода.

Раскрытие информации определяет риски, которые возникают в связи с финансовыми инструментами, а также то, как осуществляется управление рисками. Эти риски обычно включают **кредитный риск, риск ликвидности и рыночный риск**, но не ограничиваются ими.

кредитный риск	Риск того, что одна из сторон по финансовому инструменту нанесет финансовые убытки другой стороне посредством неисполнения своих обязательств.
-----------------------	--

	<p>Предприятие должно раскрыть следующую информацию:</p> <p>(а) сумму, наилучшим образом отражающую максимальный размер кредитного риска, которому предприятие подвержено на конец отчетного периода, без учета какого-либо удерживаемого обеспечения или других использованных механизмов повышения качества кредита (например, соглашений о взаимозачете, не удовлетворяющих критериям взаимозачета согласно МСФО (IAS) 32);</p>
риск ликвидности	<p>Риск того, что у предприятия возникнут сложности при исполнении финансовых обязательств.</p> <p>Предприятие должно раскрывать:</p> <p>(а) анализ финансовых обязательств по срокам погашения, оставшимся на конец отчетного периода в соответствии с договором; и</p> <p>(б) описание того, как предприятие управляет риском ликвидности, определенным в соответствии с пунктом (а).</p>
рыночный риск	<p>Риск того, что справедливая стоимость или будущие потоки денежных средств по финансовому инструменту будут колебаться в связи с изменением рыночных цен. Рыночный риск включает в себя три вида рисков: валютный риск, процентный риск и прочий ценовой риск</p> <p>Предприятие должно раскрыть анализ чувствительности предприятия к каждому виду рыночных рисков, которым оно подвержено на конец отчетного периода, с отражением эффекта, какой оказали бы на прибыль или убытки и капитал предприятия изменения соответствующей переменной, от которой зависит уровень риска, которые были обоснованно возможными на эту дату;</p>

По каждому виду рисков, возникающих в связи с финансовыми инструментами, предприятие должно раскрыть следующую информацию:

- (а) подверженность предприятия рискам и как они возникают;
- (б) цели, политика и процедуры предприятия в области управления рисками и методы, используемые предприятием для оценки риска; и
- (с) любые изменения в (а) или (б) по сравнению с предыдущим периодом.

В соответствии с МСФО рыночный риск включает в себя:

1. Риск увольнения работника
2. Риск изменения процентной ставки
3. Ценовой риск
4. Риск изменения в налоговом законодательстве:
 - a) 1
 - b) 2,3
 - c) 1,2,3,4
 - d) 3

Какую информацию о рисках в соответствии с МСФО 7 банк не обязан раскрывать:

- a) Риск ликвидности
- b) Риск продолжающейся деятельности
- c) Рыночный риск
- d) Кредитный риск

В соответствии с МСФО какой риск необходимо раскрывать в разбивке по срокам::

- a) Риск ликвидности
- b) Рыночный риск
- c) Кредитный риск
- d) Риск продолжающейся деятельности

МСФО (IFRS) 7 требует представления информации о:

- (i) рисках, связанных с финансовыми инструментами компании;
- (ii) политике руководства по управлению указанными рисками;
- (iii) учетной политике в отношении инструментов;
- (iv) характере и степени использования компанией финансовых инструментов;
- (v) целях бизнеса, достижению которых они служат;
- (vi) рынках, на которых обращаются финансовые инструменты.

- 1. (i)
- 2. (i)-(ii)
- 3. (i)-(iii)
- 4. (i)-(iv)
- 5. (i)-(v)
- 6. (i)-(vi)

--	--

Обеспечение

Предприятие должно раскрывать:

- (a) балансовую стоимость финансовых активов, которые оно передало в качестве обеспечения обязательств или условных обязательств, включая суммы, которые были реклассифицированы в соответствии с пунктом 37(a) МСФО (IAS) 39; и
- (b) сроки и условия такого залога.

В случае, когда предприятие является держателем обеспечения (представленного финансовыми или нефинансовыми активами) и имеет разрешение собственника обеспечения реализовать или перезаложить это обеспечение в случае отсутствия дефолта, оно должно раскрыть:

- (a) справедливую стоимость удерживаемого обеспечения;
- (b) справедливую стоимость любого соответствующего обеспечения, реализованного или перезаложеного, а также наличие у предприятия обязательства по его возврату; и
- (c) сроки и условия, связанные с использованием этого обеспечения предприятием.

Банк, предоставивший финансовый актив в качестве обеспечения обязан раскрывать в соответствии с МСФО:

- a) Справедливую стоимость переданного в залог актива
- b) Место хранения актива
- c) Условия передачи актива в качестве обеспечения

Неисполнение и нарушение обязательств

В отношении задолженности по привлеченным займам на конец отчетного периода предприятие должно раскрыть:

- (а) информацию о любом факте дефолта в течение периода в отношении основной суммы, процентов, фонда погашения или условий погашения такой задолженности;
- (б) балансовую стоимость просроченной задолженности по привлеченным займам на конец отчетного периода; и
- (с) был ли возмещен ли ущерб, возникший в связи с неисполнением обязательств, или были ли пересмотрены условия задолженности по привлеченным займам до даты утверждения финансовой отчетности.

Таблица правил учета финансовых инструментов в зависимости от категории классификации

Категория	Первоначальное признание	Последующее измерение	Учет изменения стоимости	Переводы (реклассификация)
(а) финансовые активы, учтенные по справедливой стоимости через прибыль или убыток;	По справедливой стоимости без учета затрат по сделке	По справедливой стоимости без учета расходов на продажу (как правило, наилучшие рыночные котировки)	ОПУ текущие доходы и расходы	В 1 кат - нельзя Из 1 кат- в редких случаях можно во 2-ю
(б) инвестиции, удерживаемые до погашения; (с) займы и дебиторская задолженность;	По справедливой стоимости с учетом затрат по сделке	По амортизируемой стоимости с учетом эффективной ставки процента за минусом обесценения		изменение справедливой стоимости - прочий совокупный доход; обесценение (кроме относимого на ранее признанный доход) - ОПУ проценты и дивиденды - в ОПУ курсовые разницы - по монетарным - в ОПУ, немонетарным - прочий совокупный доход
(д) финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи. котируемые		По справедливой стоимости без учета расходов на продажу	По фактической стоимости за вычетом обесценения (суммы обесценения не восстанавливаются)	
некотируемые				

Оценка и отражение в финансовой отчетности финансовых результатов. (МСФО (IAS) 18).

Выручка — валовое поступление экономических выгод за определенный период в ходе обычной деятельности предприятия, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала. *Учет выручки в целом соответствует РСБУ.*

Выручка должна измеряться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения.

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.

В случае, если поступление денежных средств или эквивалентов денежных средств откладывается, справедливая стоимость возмещения может быть меньше полученной или подлежащей получению номинальной суммы денежных средств. Например, предприятие может предоставить беспроцентный кредит покупателю или принять от него вексель к получению с процентной ставкой ниже рыночной в качестве возмещения при продаже товаров. Когда договор фактически представляет собой операцию финансирования, справедливая стоимость возмещения определяется дисконтированием всех будущих поступлений с использованием вмененной ставки процента. **Вмененная ставка процента** — это наиболее точно определяемая величина из следующих:

(a) преобладающая ставка для аналогичного финансового инструмента эмитента с аналогичным рейтингом кредитоспособности; или

(b) процентная ставка, которая дисконтирует номинальную сумму финансового инструмента до текущих цен товаров или услуг при продажах за наличные.

Разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой возмещения признается процентным доходом.

Критерии признания, представленные в этом стандарте, обычно применяются отдельно к каждой операции. Однако при определенных обстоятельствах необходимо применять их к отдельно идентифицируемым элементам индивидуальной сделки для того, чтобы отразить ее содержание. Например, если продажная цена товара включает сумму на последующее обслуживание, которая может быть определена, эта величина откладывается и признается как выручка за период, в течение которого производится обслуживание.

Выручка от продажи товаров должна признаваться, если удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

(a) предприятие передало покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары;

(b) предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;

(c) сумма выручки может быть надежно измерена;

(d) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;

(е) понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно измерить.

Определение момента, когда предприятие передает покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, требует изучения условий операции. В большинстве случаев передача рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, совпадает с передачей покупателю юридических прав собственности или владения. Так происходит при большинстве розничных продаж. В других случаях передача рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, происходит в иной момент, чем передача юридических прав собственности или передача владения.

Если результат операции, предполагающей **предоставление услуг**, поддается надежной оценке, выручка от такой операции должна признаваться в соответствии со стадией завершенности операции на конец отчетного периода. Результат операции можно надежно оценить, если выполняются все следующие **условия**:

- (а) сумма выручки может быть надежно измерена;
- (б) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;
- (с) стадия завершенности операции по состоянию на конец отчетного периода может быть надежно измерена;
- (д) затраты, понесенные при выполнении операции, и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть надежно измерены.

Выручка признается только при наличии вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении возможности получить сумму, уже включенную в выручку, недополученная сумма, или сумма, вероятность получения которой стала маловероятной, признается в качестве расхода (*списание или создание резерва сомнительных долгов*), а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки.

Если результат операции, предполагающей предоставление услуг, не может быть надежно оценен, выручка должна признаваться только в размере признанных возмещаемых расходов.

Если результат операции не может быть надежно оценен и отсутствует вероятность того, что понесенные затраты будут возмещены, выручка не признается, а понесенные затраты признаются в качестве расхода.

Выручка, возникающая от использования другими организациями активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды, должна признаваться на следующей основе:

- (а) **проценты признаются по методу эффективной ставки процента,**
- (б) роялти признаются по принципу начисления в соответствии с содержанием соответствующего договора;
- (с) **дивиденды признаются тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.**

Когда невыплаченные проценты начислены до приобретения инвестиции, содержащей проценты, последующее получение процентов распределяется между периодом до приобретения и периодом после приобретения; только часть процентов за период после приобретения признается в качестве выручки. *Учет в данном случае аналогичен приобретению облигации с НКД - сначала его сумма оплачивается в цене облигации предыдущему владельцу - при получении НКД учитывается не в доход, а в возмещение.*

Выручка – это

- А) это приток денежных средств в составе любой из трёх видов деятельности компании (операционной, финансовой или инвестиционной)*
- В) это бухгалтерская прибыль до учёта амортизационных отчислений, процентов по заёмным средствам и отражению подлежащих к уплате налогов*
- С) валовой приток экономических выгод за период, возникающий в ходе обычной деятельности компании, когда такой приток приводит к увеличению собственного капитала, иному, чем за счет взносов акционеров*

Выручка должна оцениваться

- А) по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению встречного предоставления*
- В) по усмотрению главного бухгалтера компании по любому из доступных методов*
- С) по наиболее выгодному с точки зрения размера потенциальной бухгалтерской прибыли методу с обязательным закреплением этого метода в учётной политике*

Когда результат операции, предполагающей оказание услуг, не может быть оценен надёжно, выручка должна признаваться

- А) в том периоде, когда результат может быть надёжно и точно измерен*
- В) только на величину признанных возмещаемых расходов*
- С) по наибольшей из двух величин: справедливой стоимости актива, проходящего в операции, по которой оценивается выручка, или же по дисконтированной оценке потока денежных средств, который предположительно может принести операция*

Организация «А» приобрела облигации с дисконтом и предполагает их держать до даты погашения. Какое из следующих утверждений верно

- А) Дисконт амортизируется методом эффективной процентной ставки*
- В) Дисконт амортизируется равными долями.*
- С) Дисконт не амортизируется.*
- Д) Стоимость приобретения данных облигаций ежегодно переоценивается до справедливой стоимости*

Если результат сделки по оказанию услуг не может быть оценен надёжно, выручка:

- А) не должна признаваться*
- В) должна признаваться только в размере признанных возмещаемых расходов*
- С) должна признаваться в периоде, когда результата может быть надёжно оценен*

Отсутствие надёжной оценки результата сделки по оказанию услуг вызывает необходимость признания выручки:

- А) в сумме признанных возмещаемых расходов*
- В) в нулевой оценке*
- С) в будущих периодах*

Условия признания выручки от продажи товаров по сравнению с предоставлением услуг:

- А) совпадают*
- В) не совпадают*

Моментом признания дивидендов, подлежащих получению в качестве дохода, признается дата:

- А) установления права компании на получение этих выплат*

- В) получения дивидендов
- С) проведения собрания акционеров

В каком случае в процессе реализации сделки по оказанию услуг выручка не признается, а понесенные по сделке затраты признаются в качестве расхода:

- А) ни при каких обстоятельствах
- В) при невозможности оценить результат данной сделки
- С) при невозможности оценить результат данной сделки и отсутствии вероятности того, что понесенные затраты будут возмещены

Сумма послепродажной поддержки при продаже программного обеспечения, включенная в продажную цену товара, признается в качестве выручки:

- А) одномоментно
- В) по окончании послепродажной поддержки
- С) на протяжении периода предоставления услуги

Последующее получение процентов, когда невыплаченные проценты накапливаются перед приобретением инвестиции, содержащей проценты, признается в качестве выручки:

- А) целиком
- В) только в части после приобретения
- С) только в части до приобретения

Отложенный налог на прибыль (МСФО (IAS) 12).

Содержание стандарта в целом соответствует ПБУ 18. Излагаются основные отличия. Тем слушателям, которые не знакомы с практическим применением ПБУ 18 требуется дополнительная литература для изучения данного раздела.

Бухгалтерская прибыль — прибыль или убыток за период до вычета расхода по налогу.

Расход по налогу на прибыль (доход по налогу на прибыль) — агрегированная сумма, включенная в расчет прибыли или убытка за период в отношении текущего налога и отложенного налога.

Временные разницы — разницы между **балансовой стоимостью актива** или обязательства в отчете о финансовом положении и **их налоговой базой**. Временные разницы могут представлять собой либо налогооблагаемые временные разницы, либо вычитаемые временные разницы.

Налоговая база актива или обязательства — сумма, относимая на актив или обязательство в налоговых целях из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будет получать предприятие при возмещении балансовой стоимости актива.

Если эти экономические выгоды не подлежат налогообложению, налоговая база актива равна его балансовой стоимости.

Если балансовая стоимость актива превышает его налоговую базу, сумма налогооблагаемых экономических выгод будет превышать сумму, которую можно будет вычесть в налоговых целях.

Отложенные налоговые обязательства (ОНО) — суммы налогов на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.

Отложенные налоговые активы (ОНА) — суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:

- (а) вычитаемых временных разниц;
- (b) перенесенных неиспользованных налоговых убытков;
- (c) перенесенных неиспользованных налоговых кредитов.

ОНО ОНА определяются из разницы бухгалтерского и налогового балансов. Определение налоговой базы первоначально представляет проблему для российского бухгалтера. Потренируйтесь, здесь нет ничего сложного! Представьте, что ведете бухгалтер по нормам Налогового Кодекса.

Примеры стандарта	
1	Себестоимость станка составляет 100. В налоговых целях амортизация в сумме 30 уже была вычтена в текущем и предыдущих периодах, а остальная часть себестоимости будет вычитаться в будущих периодах либо как амортизация, либо путем вычета при выбытии. Выручка, полученная в результате использования станка, подлежит налогообложению, любая прибыль от выбытия станка будет облагаться налогом, а любой убыток от выбытия — вычитаться в налоговых целях. <i>Налоговая база станка составляет 70.</i>
2	Балансовая стоимость процентов к получению составляет 100. Соответствующий процентный доход будет облагаться налогом на основе кассового метода. <i>Налоговая база процентов к получению равняется нулю.</i>
3	Балансовая стоимость торговой дебиторской задолженности составляет 100. Относящаяся к ней выручка уже была включена в состав налогооблагаемой прибыли (налогового убытка). <i>Налоговая база торговой дебиторской задолженности составляет 100.</i>
4	Балансовая стоимость дивидендов к получению от дочернего предприятия составляет 100. Дивиденды не облагаются налогом. <i>По существу, вся балансовая стоимость актива подлежит вычету из экономических выгод. Следовательно, налоговая база дивидендов составляет 100.</i>
5	Балансовая стоимость выданного займа к получению составляет 100. Погашение займа не будет иметь налоговых последствий. <i>Налоговая база займа составляет 100.</i>

Если операция не облагается налогом, в налоговом балансе ее стоимость приравнивается к бухгалтерской, чтобы не возникало разниц.

ОНО ОНА должны признаваться в отношении всех временных разниц, если только не возникают из первоначального признания актива или обязательства в операции:

- (a) первоначального признания гудвила; или
- (b) первоначального признания актива или обязательства в операции, которая:
 - (i) не является объединением бизнеса;
 - (ii) на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Измерение отложенных налоговых обязательств и активов должно отражать налоговые последствия, которые возникли бы **в зависимости от способа**, с помощью которого предприятие предполагает на конец отчетного периода возместить или погасить балансовую стоимость этих активов и обязательств. *Одно время в Налоговом кодексе РФ была норма не разрешающая полностью амортизировать дорогостоящие автомобили. Получалось, если их использовать - база для налоговой амортизации одна, а если собирались продать - база другая.*

Отложенные налоговые активы и обязательства не подлежат дисконтированию. Но рассчитываются и в том случае, когда сама балансовая стоимость определяется на дисконтированной основе, например, в случае с обязательствами по пенсионному плану (см. МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам*»).

Текущий налог и отложенный налог, относящийся к статьям, отраженным в том же самом или другом периоде:

(a) в составе прочей совокупной прибыли, **должен признаваться в составе прочей совокупной прибыли** (например, переоценка основных средств).

(b) непосредственно в капитале, должен признаваться непосредственно в капитале (например, корректировки из-за изменений учетной политики).

Выгоды, относящиеся к налоговым убыткам, которые можно перенести на предыдущий период с целью возмещения текущего налога предыдущего периода, признаются в качестве активов.

Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов **в той мере, в которой существует вероятность получения будущей налогооблагаемой прибыли**, за счет которой можно реализовать неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые кредиты.

На конец каждого отчетного периода предприятие **переоценивает непризнанные** отложенные налоговые активы. При изменении обстоятельств активы могут быть признаны.

Поскольку материнское предприятие контролирует политику дочернего предприятия в отношении дивидендов, оно в состоянии контролировать сроки восстановления временных разниц, относящихся к этим инвестициям. Соответственно, если материнское предприятие определило, что эта прибыль не будет распределена в обозримом будущем, оно не признает отложенное налоговое обязательство.

Инвестор, осуществивший вложения в ассоциированное (*зависимое*) предприятие, не контролирует такое предприятие и обычно не имеет возможности определять его политику в отношении дивидендов. Соответственно, при отсутствии соглашения, запрещающего распределение прибыли ассоциированного предприятия в обозримом будущем, инвестор признает отложенное налоговое обязательство, возникающее из налогооблагаемых временных разниц, которые относятся к его инвестициям в ассоциированное предприятие.

Балансовая стоимость ОНА ОНО подлежат пересмотру в конце каждого отчетного периода.

Основные компоненты расхода (дохода) по налогу должны раскрываться в отчетности отдельно.

Предприятие должно проводить **взаимозачет текущих** налоговых активов и текущих налоговых обязательств тогда и только тогда, когда предприятие:

(a) имеет юридически закрепленное право осуществить зачет признанных сумм;

(b) намеревается произвести расчет на нетто-основе или реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.

Предприятие должно проводить **взаимозачет отложенных** налоговых активов и отложенных налоговых обязательств тогда и только тогда, когда:

(a) предприятие имеет юридически закрепленное право на зачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств; и

- (b) отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства относятся к налогам на прибыль, взыскиваемым одним и тем же налоговым органом либо:
- (i) с одного и того же предприятия-налогоплательщика; либо
 - (ii) с разных предприятий-налогоплательщиков, которые намереваются либо произвести расчет по текущим налоговым обязательствам и активам на нетто-основе, либо реализовать активы и погасить обязательства одновременно в каждом будущем периоде, в котором ожидается погашение или возмещение значительных сумм отложенных налоговых обязательств или активов.

Отложенное налоговое требование для перенесенных на будущее неиспользованных налоговых убытков должно признаваться в той степени, в какой существует вероятность того, что:

- 1) у компании будет иметься будущая бухгалтерская прибыль,
- 2) у компании будет иметься будущая налогооблагаемая прибыль, против которой он может быть использован;
- 3) отложенное налоговое требование подлежит уплате в будущих периодах.

Актив имеет балансовую стоимость 100 денежных единиц и налоговую базу 60 денежных единиц. В случае продажи актива применялась бы ставка налога 20%, к другим доходам - ставка 30%. Какую величину будет иметь отложенное налоговое обязательство, если организация предполагает сохранить актив и возместить его балансовую стоимость путем его использования:

- 1) компания признает отложенное налоговое обязательство 12 ден. Ед. (40 при ставке 30%)
- 2) компания признает отложенное налоговое обязательство 8 ден. Ед.
- 3) компания признает отложенное налоговое обязательство 30 ден. Ед.

Подлежат ли дисконтированию отложенные налоговые требования и обязательства?

- 1) нет
- 2) да
- 3) да, если период признания превышает 12 месяцев

Балансовая сумма отложенного налогового актива:

- 1) подлежит проверке по состоянию на каждую отчетную дату
- 2) не подлежит дальнейшей проверке после адекватного формирования
- 3) подлежит проверке при списании

Большинство отложенных налоговых обязательств и активов возникает тогда, когда:

- 1) изменяется налоговая ставка
- 2) нормы МСФО отличаются от национальных стандартов учета
- 3) доход или расход включаются в бухгалтерскую прибыль в одном периоде, а в налогооблагаемую прибыль (убыток) – в другом

Отложенные налоговые обязательства обусловлены возникновением:

- 1) временных вычитаемых разниц
- 2) временных налогооблагаемых разниц
- 3) временных вычитаемых и налогооблагаемых разниц

В соответствии с МСФО 12 в оговоренных случаях компания может производить взаимозачет между налоговыми активами и обязательствами:

- 1) между текущими налоговыми активами и обязательствами
- 2) между текущими и отложенными налоговыми активами и обязательствами

3) *взаимозачет подобного рода запрещен к проведению*

Превышение суммы налогооблагаемых экономических выгод над величиной, вычитание которой разрешается для целей налогообложения, свидетельствует о том, что балансовая стоимость актива:

- 1) *меньше его налоговой базы*
- 2) *равна его налоговой базы*
- 3) *больше его налоговой базы*

Основные элементы (компоненты) по налогу на доходы (прибыль) компаний (возмещению налога) должны отражаться в финансовой отчетности:

- 1) *на нетто-основе*
- 2) *раздельно*
- 3) *в составе прочего совокупного дохода*

МСФО 12 дисконтирование отложенных налоговых требований и обязательств

- 1) *не требует и не разрешает*
- 2) *требует*
- 3) *разрешает (согласно учетной политике)*

Непризнанные отложенные налоговые требования

- 1) *компания переоценивает на каждую отчетную дату*
- 2) *переоценивает налоговый орган при расчете налога на прибыль*
- 3) *списывают на нераспределенную прибыль на каждую отчетную дату*
- 4) *компания переоценивает при подготовке только консолидированной отчетности*

Временные разницы относительно балансовой суммы актива или обязательства, определяемого на дисконтированной основе:

- 1) *не признаются*
- 2) *признаются*
- 3) *признаются только по определенному перечню активов и обязательств*

Актив имеет балансовую стоимость 100 денежных единиц и налоговую базу 60 денежных единиц. В случае продажи актива применялась бы ставка налога 20%, к другим доходам - ставка 30%. Какую величину будет иметь отложенное налоговое обязательство, если организация предполагает продать актив без его дальнейшего использования:

- 1) *компания признает отложенное налоговое обязательство 8 денежных единиц (40 при ставке 20%)*
- 2) *30 денежных единиц*
- 3) *12 денежных единиц*

Прибыль на акцию (МСФО (IAS) 33).

Опционы, варранты и их эквиваленты — это финансовые инструменты, которые дают своему владельцу право на покупку обыкновенных акций.

Обыкновенная акция — это долевой инструмент, субординированный по отношению ко всем прочим видам долевых инструментов.

Потенциальная обыкновенная акция — это финансовый инструмент или другой контракт, который может наделить своего владельца правом собственности на обыкновенные акции.

$$\text{Базовая прибыль на акцию} = \frac{\text{Прибыль (убыток) группы от продолжающейся деятельности, приходящаяся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия}}{\text{Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находившихся в обращении в течение этого периода}} \\ \text{(выкупленные, аннулированные акции не включаются, техника расчета как по налогу на имущество)}$$

Прибыль (убыток) группы от продолжающейся деятельности, приходящаяся на долю держателей **обыкновенных акций** материнского предприятия определяется за вычетом выплат по привилегированным акциям:

по некумулятивным привилегированным акциям (ненакапливающим дивиденды), вычитаются, если были объявлены;

по кумулятивным привилегированным акциям (накапливающим дивиденды), вычитаются в любом случае.

Показатель	Сумма	От продолжаемой деятельности	От прекращаемой деятельности
Чистая прибыль группы, всего	1000	800	200
Из них доля:			
-материнской компании	900	720	180
-миноритариев дочерней компании	100	80	20
Дивиденды по привилегированным акциям материнской компании	50		
Прибыль для расчета базовой прибыли:		x	x

Разводнение — это уменьшение прибыли на акцию или **увеличение убытков** на акцию в результате предположения о том, что конвертируемые инструменты были конвертированы, опционы или варранты были исполнены, или что обыкновенные акции были выпущены после выполнения оговоренных условий.

$$\text{Разводненная прибыль на акцию} = \frac{\text{Прибыль (убыток) группы от продолжающейся деятельности, приходящаяся на долю держателей обыкновенных акций материнского предприятия}}{\text{Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находившихся в обращении в течение этого периода}} \\ \text{скорректированная на эффект разводнения} \\ \text{скорректированное на эффект разводнения}$$

Для расчета определяется эффект разводнения по каждой серии (выпуску) конвертируемых ценных бумаг или опционов:

Пример. Выпущена одна конвертируемая облигация (может быть обменена на 1 акцию). В текущем периоде конвертация не произведена.

Показатель	Данные отчетного периода	Прогноз, если бы конвертация состоялась
Выручка	300	300
Расходы (% по облигации)	(100)	
Бухгалтерская прибыль	200	300
Налог на прибыль (20%)	(40)	(60)
Чистая прибыль	160	240
Количество акций	1	2
Прибыль на акцию	160	120

Прибыль на акцию уменьшилась, значит конвертируемая облигация имеет эффект разводнения.

Опционы, варранты обладают эффектом разводнения если:

- цена обыкновенных акций больше цены их исполнения.

Другой пример. Выпущена одна конвертируемая облигация (может быть обменена на 1 акцию). В текущем периоде конвертация не произведена.

Показатель	Данные отчетного периода	Прогноз, если бы конвертация состоялась
Выручка	300	300
Расходы (% по облигации)	(200)	
Бухгалтерская прибыль	100	300
Налог на прибыль (20%)	(20)	(60)
Чистая прибыль	80	240
Количество акций	1	2
Прибыль на акцию	80	120

Прибыль на акцию **не** уменьшилась, значит конвертируемая облигация **не** имеет эффекта разводнения.

В этом случае базовая прибыль равна разводненной.

Условно выпускаемые обыкновенные акции — это обыкновенные акции, выпускаемые для бесплатного размещения или реализации за незначительное денежное или иное возмещение при условии выполнения определенных условий, оговоренных в договоре о выпуске акций **при выполнении определенных условий**. Считаются находящимися в обращении и включаются в расчет разводненной прибыли на акцию в случае выполнения определенных условий (т.е. если произошли какие-то события).

Разводняющие потенциальные обыкновенные акции считаются конвертированными в обыкновенные в начале периода или, если позднее, то в день эмиссии потенциальных обыкновенных акций.

Разводняющие потенциальные обыкновенные акции определяются независимо для каждого охватываемого отчетностью периода. Количество разводняющих потенциальных обыкновенных акций, включаемых в расчет показателя за период с начала года, не равно средней взвешенной из показателей количества разводняющих потенциальных обыкновенных акций, использованных при промежуточных вычислениях

Базовая прибыль на акцию определяется:

- 1) *путем деления чистой прибыли (убытка) за причитающийся к начислению период, приходящейся на владельцев обыкновенных и привилегированных акций, на средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении за период*
- 2) *путем деления чистой прибыли (убытка) за причитающийся к начислению период, приходящейся на владельцев обыкновенных акций, на средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении за период*
- 3) *путем деления чистой прибыли (убытка) за причитающийся к начислению период, приходящейся на владельцев обыкновенных акций, на средневзвешенное количество всех акций, находящихся в обращении за период*

При расчете базовой прибыли на акцию чистая прибыль (убыток), выступающий как основа данного расчета, принимается в сумме:

- 1) *нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за период*
- 2) *чистой прибыли (убытка) за период за вычетом дивидендов на привилегированные акции*
- 3) *чистой прибыли (убытка) за период за вычетом дивидендов на обыкновенные акции*

Базовую прибыль на акцию определяют, используя показатель:

- 1) *средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении*
- 2) *средневзвешенное количество всех акций, находящихся в обращении*
- 3) *средневзвешенное количество всех действующих и потенциальных обыкновенных акций, находящихся и могущих находиться в обращении*

Базовая прибыль на акцию определяется как:

- 1) *Отношение прибыли на акции всех типов к их количеству*
- 2) *Отношение прибыли на обыкновенные акции к количеству обыкновенных акций*
- 3) *Отношение прибыли к количеству обыкновенных акций*

Количество разводняющих потенциальных обыкновенных акций, включенных в расчет за период с начала отчетного года, средневзвешенным количеством разводняющих потенциальных обыкновенных акций, включенных в расчет за каждый промежуточный период:

- 1) *может являться при определенных условиях*
- 2) *является*
- 3) *не является*

«Контрольной цифрой» для определения того, имеют ли потенциальные обыкновенные акции разводняющий или антиразводняющий эффект, выступает сумма прибыли или убытка от:

- 1) *всей деятельности, относимая на материнское предприятие*
- 2) *прекращенной деятельности, относимая на материнское предприятие*
- 3) *продолжающейся деятельности, относимая на материнское предприятие*

4) *всей деятельности, относимая на дочернее предприятие*

Опционы и варранты имеют разводняющий эффект, если средняя рыночная цена обыкновенных акций в течение периода цены исполнения опционов или варрантов:

- 1) *больше*
- 2) *меньше*
- 3) *равна*
- 4) *равна и меньше*
- 5) *равна и больше*

Запасы (МСФО (IAS) 2).

Настоящий стандарт **не применяется** в отношении:

(а) незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство, включая непосредственно связанные с ними договора на предоставление услуг (см. МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»);

(б) финансовые инструменты;

(с) биологические активы, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности, и сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»). После ее сбора измеряется по чистой цене продажи в соответствии с принятой практикой учета в этих отраслях.

(d) товарные брокеры-трейдеры измеряют свои запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу.

Запасы — это активы:

(а) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;

(б) находящиеся в процессе производства для такой продажи; или

(с) находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

Учет в целом соответствует РСБУ - ПБУ 5.

Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

Примерами затрат, **не** включаемых в себестоимость запасов и признаваемых в качестве расходов в период возникновения, являются:

(а) сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;

(б) затраты на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства;

(с) административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов;

(d) затраты на продажу.

Отнесение постоянных **производственных** накладных расходов на затраты на переработку производится на основе нормальной производительности производственных мощностей (*о распределении нашего 25 счета, а наш 26 - всегда в текущие расходы, не включается в себестоимость*). **Нормальная производительность** — это тот объем

производства, который ожидается получить исходя из средних показателей за ряд периодов или сезонов работы в нормальных условиях, с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслуживанием.

Пример:

Показатель	Декабрь	Январь
Амортизация здания цеха, рублей	200	200
Выпуск продукции, штук	100 (как обычно)	50 (из-за праздников)
Распределяемые расходы на 1 шт.	$200/100=2$ рубля	2 рубля (из нормальной производительности) $\times 50= 100$ рублей
Нераспределенные накладные расходы признанные в качестве текущих расходов	0	100 рублей

Поставщики услуг имеют запасы, они измеряют эти запасы по затратам на их производство, состоящие главным образом из затрат на оплату труда и прочих затрат на персонал, непосредственно занятый в предоставлении услуг, включая персонал, выполняющий надзорные функции, и распределяемых накладных расходов. Затраты на оплату труда и прочие затраты, относящиеся к персоналу, занимающемуся сбытом и выполняющему административные функции общего характера, не включаются в себестоимость запасов, а признаются в качестве расходов в период возникновения. Себестоимость запасов поставщика услуг не включает в себя нормы прибыли или нераспределяемые накладные расходы, которые часто заложены в ценах, определяемых поставщиками услуг.

Себестоимость запасов определяется с использованием метода:

- «первое поступление — первый отпуск» (ФИФО)
- средневзвешенной стоимости.
- запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов, должна определяться с использованием специфической идентификации конкретных затрат.

Для удобства могут использоваться такие методы измерения себестоимости запасов, как:

- метод учета по нормативным затратам. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни потребления сырья и материалов, труда, эффективности и производительности. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются с учетом текущих условий.
- метод учета по розничным ценам. Себестоимость единицы запасов определяется путем уменьшения цены продажи данной единицы запасов на соответствующий процент валовой прибыли (*маржи*).

Предприятие должно использовать один и тот же способ расчета себестоимости для всех запасов, имеющих одинаковый характер и способ использования предприятием. Применительно к запасам с неодинаковым характером или способом использования может быть оправдано применение разных способов расчета себестоимости.

Запасы на отчетную дату должны измеряться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене продажи.

Чистая цена продажи — это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности **за вычетом:**

- **расчетных затрат на завершение производства**
- **и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.**

Сумма любой уценки запасов до чистой цены продажи и все потери запасов должны быть признаны в качестве расходов в том периоде, в котором была выполнена уценка или имели место потери.

Сырье и прочие материалы, предназначенные для использования в производстве запасов, не списываются до уровня ниже себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается продать по цене, соответствующей себестоимости или выше себестоимости.

При продаже запасов балансовая стоимость этих запасов должна быть признана в качестве расходов в том периоде, в котором признается соответствующая выручка.

Сумма любой реверсивной записи в отношении списания запасов, выполненной в связи с увеличением чистой цены продажи, должна быть признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в том периоде, в котором была сделана данная реверсивная запись.

Исключением из сферы применения МСФО 2 «Запасы» является:

- 1) *незавершенное производство*
- 2) *незавершенные работы, возникающие при выполнении договоров на строительство*
- 3) *незавершенное производство по индивидуальным проектам*

Сферой применения МСФО 2 «Запасы» является раскрытие информации, относящейся к активам в форме сырья и материалов, предназначенным для:

- 1) *использования в производстве продукции или работ,*
- 2) *использования в предоставлении услуг,*
- 3) *для продажи в ходе нормальной деятельности,*
- 4) *всего вышеперечисленного.*

По какой величине должны оцениваться запасы:

- 1) *по себестоимости*
- 2) *по цене продажи*
- 3) *по наименьшей из величин: себестоимости и цене продажи*
- 4) *по наименьшей из величин: себестоимости и цене продажи*

*Учет выбытия запасов **не** может производиться методом:*

- 1) *ФИФО,*
- 2) *ЛИФО,*
- 3) *средневзвешенной стоимости*

В качестве основного подхода к оценке себестоимости запасов, произведенных и предназначенных для специальных проектов, согласно МСФО выступает:

- 1) *метод ФИФО*
- 2) *метод средневзвешенной стоимости*
- 3) *метод специфической идентификации*

Заработная плата и прочие затраты на торговый и общий административный персонал в себестоимость запасов поставщика услуг:

- 1) *включаются*
- 2) *не включаются*
- 3) *включаются или не включаются в зависимости от вида услуги*

Определение себестоимости запасов путем уменьшения продажной стоимости запаса на величину соответствующего процента валовой маржи соответствует методу:

- 1) *фиксированных цен*
- 2) *учета по нормативным затратам*
- 3) *розничных цен*

Различные способы расчета себестоимости по запасам с разными основными свойствами или использованием применяться:

- 1) *могут*
- 2) *не могут*
- 3) *могут в зависимости от принятой учетной политики*

Сельское хозяйство (МСФО (IAS) 41).

Биологический актив – живущее животное или растение. Отличительной особенностью является способность к биотрансформации.

Биотрансформация включает процессы роста, вырождения, продуцирования и размножения, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.

Предприятию следует признать биологический актив или сельскохозяйственную продукцию только тогда, когда:

- (a) данное предприятие **контролирует** актив в результате прошлых событий (например, наличие клейма на животном);
- (b) существует высокая вероятность получения предприятием будущих экономических выгод, связанных с данным активом; и
- (c) справедливую стоимость или фактическую стоимость актива можно надежно измерить.

В момент первоначального признания и на конец каждого отчетного периода биологический актив должен измеряться **по справедливой стоимости за вычетом расходов** на продажу, кроме случая, когда справедливую стоимость нельзя надежно измерить .

Справедливая стоимость актива определяется исходя из его местоположения и состояния на данный момент времени. Так, например, справедливой стоимостью крупного рогатого скота на ферме является его цена на соответствующем рынке, за вычетом транспортных и прочих затрат по доставке этого скота на указанный рынок.

При отсутствии активного рынка, предприятие для определения справедливой стоимости использует один или несколько из нижеуказанных показателей:

- (a) цену последней сделки на рынке при условии, что в период между датой совершения сделки и концом отчетного периода не произошло существенных изменений хозяйственных условий;
- (b) рыночные цены на подобные активы, скорректированные с учетом отличий; и

(с) соответствующие отраслевые показатели, например, стоимость садовых насаждений в расчете на один экспортный лоток, бушель или гектар, и стоимость крупного рогатого скота в расчете на килограмм мяса.

При некоторых обстоятельствах рыночные цены или стоимостные показатели для биологического актива в его текущем состоянии могут отсутствовать. В таких обстоятельствах для определения справедливой стоимости актива предприятие рассчитывает приведенную стоимость чистых потоков денежных средств, ожидаемых от этого актива, путем их дисконтирования по ставке текущего рынка.

Предприятие не включает в свои расчеты потоки денежных средств, связанные с финансированием активов, налогообложением или восстановлением биологических активов после получения (сбора) сельскохозяйственной продукции (например, затраты на восстановление лесопосадок после получения сбора сельскохозяйственной продукции).

Если нельзя оценить справедливую стоимость биологический актив должен измеряться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Если предприятие ранее измеряло какой-либо биологический актив по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, то оно продолжает измерять данный биологический актив по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу вплоть до момента его выбытия.

Иногда себестоимость может быть приблизительно равна справедливой стоимости, в частности, когда:

(а) с момента осуществления первоначальных затрат не произошло значительной биотрансформации (например, саженцы плодово-ягодных деревьев посажены непосредственно перед концом отчетного периода); или

(б) не ожидается, что влияние биотрансформации на цену будет значительным (например, на этапе первоначального роста сосен в лесопосадке, производственный цикл которой составляет 30 лет).

Прибыль или убыток, возникающие при первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, а также в результате изменения справедливой стоимости биологического актива за вычетом расходов на продажу, должны включаться в состав прибыли или убытка за период, в котором они возникают.

Биологические активы часто бывают неразрывно связаны с землей (например, деревья в лесопосадках). Отдельный рынок для биологических активов, неразрывно связанных с землей, может отсутствовать, и в то же время может существовать активный рынок для взаимосвязанных между собой активов, т.е. для биологических активов, необработанной земли и капитализированных затрат на ее благоустройство, рассматриваемых как единое целое. Предприятие может использовать информацию, относящуюся к взаимосвязанным между собой активам, для определения справедливой стоимости биологических активов.

Предприятие должно в отчетности:

- раскрыть совокупную величину прибыли или убытка, возникающих в текущем периоде при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции, а также в результате изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом расходов на продажу.
- дать описание каждой группы биологических активов.

Биологический актив в момент первоначального признания должен оцениваться (за исключением некоторых случаев) по:

- 1) справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов,
- 2) фактической себестоимости,
- 3) справедливой стоимости не принимая во внимание предполагаемые сбытовые расходы.

При первоначальном признании биологического актива может возникнуть:

- 1) прочий совокупный доход
- 2) добавочный капитал
- 3) прибыль или убыток

Информация о взаимосвязанных между собой активах для определения справедливой стоимости биологических активов использоваться:

- 1) не может
- 2) может

Затраты на восстановление активов после сбора продукции в расчет дисконтированной стоимости ожидаемых от биологического актива чистых денежных потоков:

- 1) включаются
- 2) не включаются
- 3) включаются или не включаются в зависимости от вида

Себестоимость биологических активов их справедливой стоимости приблизительно равна:

- 1) может быть
- 2) не может никогда

Затраты по займам (МСФО (IAS) 23).

В принципе правила учета аналогичны ПБУ 15 в РСБУ.

Затраты по займам — процентные и другие расходы, которые предприятие несет в связи с получением заемных средств, могут включать:

- расходы по процентам, рассчитываемые с использованием метода эффективной ставки процента, как описано в МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и измерение*»;
- финансовые затраты, связанные с финансовой арендой, в соответствии с МСФО (IAS) 17 «*Аренда*»;
- курсовые разницы, возникающие в результате привлечения займов в иностранной валюте, в той мере, в какой они компенсируют снижение затрат на выплату процентов.

Затраты по займам могут быть капитализированы в стоимости актива, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует **значительного времени**, таких как:

- (a) запасы
- (b) производственные мощности
- (c) электрогенерирующие мощности

- (d) нематериальные активы
- (e) инвестиционное имущество.

Предприятие должно начать капитализацию затрат по займам как части себестоимости актива, отвечающего определенным требованиям, на дату начала капитализации. Дата начала капитализации – это дата, выполнения предприятием **следующих условий впервые**:

- (a) понесены затраты по данному активу;
- (b) понесены затраты по займам;
- (c) началась и продолжает выполняться работа, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.

Затраты по займам, разрешенные для капитализации - это сумма **фактических затрат**, понесенных по этому займу в течение периода, **за вычетом** инвестиционного дохода от временного инвестирования этих заемных средств.

В той степени, в которой предприятие заимствует средства в общих целях и использует их для получения актива, отвечающего определенным требованиям, предприятие должно определить сумму затрат по займам, разрешенную для капитализации, путем умножения ставки капитализации на сумму затрат на данный актив. В качестве ставки капитализации применяется средневзвешенное значение затрат по займам применительно к займам предприятия, остающимся непогашенными в течение периода, за исключением займов, полученных специально для приобретения актива, отвечающего определенным требованиям. Сумма затрат по займам, которую предприятие капитализирует в течение периода, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода.

Когда балансовая стоимость или предполагаемая окончательная стоимость актива, отвечающего определенным требованиям, превышает возмещаемую стоимость или чистую стоимость возможной продажи, балансовая стоимость частично или полностью списывается в соответствии с требованиями других стандартов.

Предприятие должно **приостановить** капитализацию затрат по займам в течение продолжительных периодов, когда активная разработка актива, отвечающего определенным требованиям, прерывается.

К таким затратам относятся затраты по содержанию незавершенных объектов: такие затраты не капитализируются. Однако, предприятие обычно не приостанавливает капитализацию затрат по займам в течение периода, когда осуществляется значительная техническая и административная работа. Предприятие также не приостанавливает капитализацию затрат по займам, когда временная задержка представляет собой необходимую часть процесса подготовки актива к использованию по назначению или к продаже. 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 период, в котором проводится строительство.

Предприятие должно **прекратить** капитализацию затрат по займам когда **завершены практически все работы**, необходимые для подготовки актива, отвечающего определенным требованиям, к использованию по назначению или к продаже.

Предприятие должно **раскрывать**:

- (a) сумму затрат по займам, капитализированную в течение периода; и

(b) ставку капитализации, использованную для определения разрешенной для капитализации суммы затрат по займам.

Процесс капитализации затрат по займам:

- 1) может приостанавливаться на периоды прерывания активной деятельности по строительству инвестиционного объекта
- 2) не может приостанавливаться
- 3) может приостанавливаться по решению руководства

Капитализация затрат по займам должна прекращаться:

- 1) когда завершены практически все работы
- 2) когда строительство полностью завершено
- 3) когда кредит полностью возвращен

Сумма затрат по займам, капитализированная в течение периода:

- 1) не должна превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода
- 2) может в некоторых случаях превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода
- 3) всегда равна сумме затрат по займам, понесенных в течение этого периода

Сумма затрат по займам, капитализированная в течение периода – это информация, которая:

- 1) не подлежит раскрытию в финансовой отчетности
- 2) должна быть раскрыта в финансовой отчетности
- 3) подлежит раскрытию в финансовой отчетности в зависимости от учетной политики

Затраты по займам в общем случае подлежат признанию в качестве:

- 1) расходов того периода, когда они были понесены
- 2) активов того периода, когда они были понесены
- 3) обязательств того периода, когда они были понесены

Договоры страхования (МСФО (IFRS) 4).

Договор страхования - договор, по которому одна сторона (**страховщик**) принимает на себя значительный **страховой риск** от другой стороны (**держателя полиса**), соглашаясь предоставить компенсацию держателю полиса в случае, если оговоренное будущее событие, возникновение которого неопределенно (**страховой случай**), неблагоприятно повлияет на держателя полиса.

Держатель полиса	Страховой случай/ страховой риск	Страховая организация (страховщик)
Сторона, имеющая право на получение возмещения по договору страхования в случае наступления страхового случая .	Будущее событие, предусмотренное договором страхования , возникновение которого неопределенно и которое	Сторона, обязанная по договору страхования выплатить держателю полиса возмещение в случае наступления страхового

	создает страховой риск . Риск, отличный от финансового риска , передаваемый держателем договора страховщику.	случая.
--	---	----------------

Финансовый риск - Риск возможного изменения в будущем одного или нескольких из следующих факторов: заданной процентной ставки, цены финансового инструмента, цены товара, обменного курса иностранной валюты, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса, или другой переменной, при условии, что в случае нефинансовой переменной, эта переменная не специфична для стороны по договору.

Договор финансовой гарантии - договор, который требует от эмитента произвести определенные платежи для возмещения держателю договора убытка, понесенного в связи с тем, что определенный должник не осуществляет платежи при наступлении срока в соответствии с первоначальными или измененными условиями долгового инструмента.

Учет договоров финансовой гарантии регулируется МСФО (IAS) 39, МСФО (IAS) 32 и МСФО (IFRS) 7, за исключением случаев когда страховщик ранее явным образом расценивал их в качестве договоров страхования и использовал порядок учета, применимый к договорам страхования.

Неопределенность (или риск) является сущностью договора страхования. Соответственно, по меньшей мере, одно из перечисленного ниже является неопределенным на начало действия договора страхования:

- (а) произойдет ли *страховой случай*;
- (б) когда оно произойдет; или
- (с) какую сумму страховщику придется выплатить, если он произойдет.

Отражение в отчетности договоров строительного подряда (МСФО (IAS) 11).

В связи с характером деятельности, осуществляемой по договорам на строительство, дата начала договорной деятельности и дата ее завершения, как правило, приходится на различные отчетные периоды. Таким образом, основной проблемой учета договоров на строительство является распределение выручки и затрат по договору на строительство по отчетным периодам, в течение которых проводятся строительные работы.

В принципе содержание аналогично ПБУ 2 в РСБУ.

Договор на строительство - это договор, заключаемый с целью строительства объекта или группы объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию. Виды:

- **Договор с фиксированной ценой** - подрядчик соглашается на фиксированную договорную цену или фиксированную ставку за единицу работ, повышение которой в некоторых случаях возможно при увеличении затрат.

- **Договор "затраты плюс"** -подрядчику возмещаются разрешенные или иным образом определенные затраты плюс процент от суммы таких затрат или фиксированная сумма вознаграждения.

Для целей учета несколько договоров могут объединяться в "единый договор", один договор разбиваться на несколько объектов - в зависимости от степени автономности формирования денежных потоков, являющейся предметом профессионального суждения.

Выручка по договору включает:

- (a) первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре; и
- (b) отклонения от работ по договору, претензии и поощрительные платежи:
 - (i) в той степени, в которой существует вероятность получения выручки; и
 - (ii) если суммы отклонений могут быть надежно измерены.

Выручка по договору оценивается по справедливой стоимости полученного или причитающегося возмещения.

Отклонение представляет собой одобренное заказчиком изменение объема работ, которые должны быть выполнены по договору. Отклонение может привести к увеличению или уменьшению выручки по договору. Примеры отклонений включают изменение спецификаций или конструкции объекта и изменение срока действия договора. Отклонение включается в выручку по договору, если:

- (a) вероятно, что заказчик одобрит отклонение и сумму выручки, возникающей из-за отклонения; и
- (b) сумма выручки может быть надежно измерена.

Претензия представляет собой сумму, которую подрядчик намеревается получить от заказчика или другой стороны в качестве возмещения затрат, не включаемых в цену договора. Претензии могут возникать, например, в связи с задержкой со стороны заказчика, ошибками в спецификациях или конструкции, а также спорными отклонениями в работах по договору. Оценка суммы выручки от претензий подвержена высокой степени неопределенности и часто зависит от результата переговоров. Таким образом, претензии включаются в выручку по договору только, если:

- (a) переговоры достигли той стадии, когда принятие претензии заказчиком стало вероятным; и
- (b) сумма, которую заказчик, вероятно, примет, может быть надежно измерена.

Поощрительные платежи представляют собой дополнительные суммы, уплачиваемые подрядчику, если нормы, предусмотренные договором, выполняются или превышаются. Например, договор может предусматривать поощрительный платеж подрядчику за досрочное выполнение работ по договору. Поощрительные платежи включаются в выручку по договору, если:

- (a) договор находится в той стадии его завершения, когда выполнение или превышение предусмотренных им норм уже вероятно; и
- (b) суммы поощрительных платежей можно надежно измерить.

Затраты по договору включают:

- (a) **затраты, непосредственно связанные с определенным договором;**
- (b) **затраты, которые относятся к договорной деятельности в целом, и могут быть распределены на данный договор; и**
- (c) **такие другие затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора.**

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

Затраты, которые **не могут** быть распределены на отдельный договор:

- (a) общие управленческие затраты, возмещение которых не предусмотрено договором;
- (b) затраты по продаже;
- (c) затраты на исследования и разработки, возмещение которых не предусмотрено договором; и
- (d) амортизацию простаивающих основных средств (не используемых при выполнении определенного договора).

Если результат договора на строительство может быть надежно рассчитан, выручка и затраты, связанные с договором на строительство, признаются в качестве выручки и расходов соответственно, по мере выполнения этапов по договору на конец отчетного периода.

Степень выполнения договора может быть определена несколькими способами. Предприятие использует тот метод, который позволяет надежно измерить выполненные работы. В зависимости от характера договора, такие методы могут включать:

- (a) сравнение затрат по договору, понесенных для выполнения работ на указанную дату, с совокупными затратами по договору;
- (b) экспертная оценка выполненных работ; или
- (c) подсчет доли выполненных работ по договору в натуральном выражении.

Промежуточные и авансовые платежи, получаемые от заказчика, часто не отражают реального объема выполненных работ.

Признание выручки и расходов по степени выполнения договора часто называют методом процента выполнения. В соответствии с данным методом, путем сопоставления выручки по договору с затратами по договору, понесенными для достижения данной степени выполнения, определяются для целей отражения в отчетности выручка, расходы и прибыль, которые можно отнести к пропорции выполненных работ.

Показатель	План	По проценту выполненных работ (20%)	По затратам (200 рублей)
Выручка	1000	200	X=222
Расходы	900	X=180	200
Прибыль	100	X1=20	X1=22

Если степень выполнения определяется по затратам по договору, понесенным на определенную дату, в такие затраты включаются только затраты, связанные с завершенными работами по договору на эту же дату. Примерами затрат по договору, которые не учитываются в этом случае, являются:

- (a) затраты по договору, имеющие отношение к будущей деятельности по договору, такие как стоимость материалов, которые были доставлены на строительную площадку или зарезервированы для использования при выполнении договора, однако еще не были установлены, использованы или применены, за исключением материалов, произведенных специально для выполнения договора; и
- (b) авансовые платежи субподрядчикам за работы, которые должны быть выполнены по договорам субподряда.

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

- (a) выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат по договору, которые вероятно будут возмещены; и
- (b) затраты по договору признаются как расходы в периоде, в котором они понесены.

Если превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору вероятно, ожидаемый убыток признается как расход немедленно.

Предприятие должно раскрывать:

- (a) сумму выручки по договору, признанную как выручка в отчетном периоде;
- (b) методы, используемые для определения выручки по договору, признаваемой в отчетном периоде; и
- (c) методы, используемые для определения степени выполнения незавершенных договоров.

а также следующие данные обо всех договорах, незавершенных на конец отчетного периода:

- (a) агрегированную сумму понесенных затрат и признанной прибыли (за вычетом признанных убытков) на текущую дату;
- (b) сумму полученных авансовых платежей; и
- (c) сумму удержаний.

Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков по договору на капитальное строительство, являются отражением выполненной работы?

- A) нет, никогда
- B) нет, они часто не отражают выполненной работы
- C) да, обязательно

Стадия выполнения договора на капитальное строительство согласно МСФО 11:

- A) может быть определена только одним способом
- B) не может быть определена
- C) может быть определена рядом способов

Должна ли раскрываться в отчетности информация о методах, используемых для определения стадии выполнения договора на капитальное строительство?

- A) нет
- B) да
- C) только для стадии завершенности работ

МСФО 11 «Договоры на строительство» предусматривает определение ожидаемого убытка по договору подряда:

- A) независимо от величины прибылей от других договоров
- B) с учетом величины прибылей от других договоров
- C) с учетом величины прибылей от других договоров с этим заказчиком

Вероятность превышения общих затрат по договору подряда общих доходов по нему вызывает необходимость признания ожидаемого убытка:

- A) равномерно в течении выполнения договора
- B) немедленно
- C) в момент завершения договора

Претензии включаются в доход по договору подряда только когда переговоры достигли определенной стадии, на которой появилась вероятность того, что заказчик признает

претензию, и сумма, которую заказчик примет:

- A) согласована сторонами
- B) может быть надежно измерена
- C) оплачена заказчиком

МСФО 11 «Договоры на строительство» предусматривает:

- A) тип договора с фиксированной ценой
- B) тип договора «затраты плюс»
- C) тип договора с фиксированной ценой и тип договора «затраты плюс»

Согласно МСФО 11 различные контракты:

- 1. могут объединяться в единый договор;
- 2. не могут отражаться как часть общего договора;
- 3. это предмет профессионального суждения

МСФО 11 рассматривает договоры подряда (контракты), которые:

- 1. имеют дату подписания и выполнения в один отчетный период;
- 2. имеют дату подписания и выполнения в разные отчетные периоды;
- 3. дата не имеет значения.

Доходы по договорам подряда (контракты) включают в себя:

- 1. только первоначальную сумму дохода;
- 2. дополнительно к первоначальной сумме и отклонения от условий контракта (претензии и поощрительные платежи);
- 3. любые условия договоров подряда.

Затраты по договору подряда включают в себя:

- 1. стоимость материалов и оплату страхования;
- 2. оплату юридических и посреднических услуг;
- 3. все текущие затраты.

Глава 2. Представление финансовой отчетности

Состав финансовой отчетности (МСФО (IAS) 1, МСФО (IFRS) 8).

IAS 1 не регламентирует структуру и содержание сокращенной промежуточной финансовой отчетности, подготавливаемой в соответствии с МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность». Тем не менее, на такую финансовую отчетность распространяется действие пунктов 15–35.

Финансовая отчетность общего назначения (именуемая «финансовая отчетность») - это отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности получать отчетность, подготовленную специально для удовлетворения их особых информационных нужд.

Полный комплект финансовой отчетности включает:

- (a) отчет о финансовом положении на дату окончания периода;
- (b) отчет о совокупной прибыли за период;
- (c) отчет об изменениях в капитале за период;
- (d) отчет о движении денежных средств; и
- (e) примечания, состоящие из краткого обзора основных принципов учетной политики и прочей пояснительной информации.

(f) отчет о финансовом положении на начало самого раннего сравнительного периода в случае, если предприятие применяет учетную политику ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности, или если оно реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности.

Предприятие может использовать наименования отчетов, отличающиеся от тех, что использованы в настоящем стандарте.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО (IFRS)) – это стандарты и разъяснения, принятые Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (Правление КМСФО). Они состоят из:

- (a) Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS);
- (b) Международных стандартов финансовой отчетности (IAS); и
- (c) разъяснений, подготовленных Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности (КРМФО) или ранее действовавшим Постоянным комитетом по разъяснениям (ПКР).

В исключительно редких случаях, когда руководство приходит к выводу, что соблюдение какого-либо требования стандарта или разъяснения может до такой степени вводить в заблуждение, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции», предприятие должно отказаться от выполнения такого требования, если соответствующая нормативно-правовая база предписывает или не запрещает произвести такое отступление.

Отступление от того или иного требования стандарта или интерпретации:

- a) поощряется
- b) запрещено
- c) возможно в редких случаях

Раскрытие и классификация отдельных компонентов отчетности (МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 7).

Предприятие должно представлять каждый существенный класс аналогичных статей в финансовой отчетности отдельно. Предприятие должно представлять статьи, отличающиеся по характеру или функции, отдельно, за исключением случаев, когда они являются несущественными.

Существенный - Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности. Размер или характер статьи, или их сочетание, могут быть определяющим фактором.

Предприятие не должно зачитывать активы и обязательства, а также доходы и расходы, если только это не требуется или не разрешено в соответствии с каким-либо МСФО.

Отчет о финансовом положении

Предприятие должно представлять в своем отчете о финансовом положении краткосрочные и долгосрочные активы, а также краткосрочные и долгосрочные обязательства в качестве отдельных разделов, за исключением случаев, когда представление информации, основанное на степени ликвидности, обеспечивает надежную и более уместную информацию. Если применяется указанное исключение, предприятие должно представлять все активы и обязательства в порядке своей ликвидности. Для некоторых предприятий, таких, как финансовые институты, представление активов и обязательств в порядке возрастания или убывания ликвидности обеспечивает надежную и более уместную информацию, нежели та, которая может быть получена при разделении активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные, поскольку предприятие не осуществляет поставку товаров или услуг в рамках четко определяемого операционного цикла.

Предприятие должно классифицировать актив как краткосрочный, если он удовлетворяет любому из перечисленных ниже критериев:

- (a) его предполагается реализовать или он предназначен для продажи или потребления в рамках обычного операционного цикла предприятия;
- (b) оно предназначено в основном для целей торговли;
- (c) его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода ; или
- (d) актив представляет собой денежные средства или ,их эквиваленты (в значении, определенном в МСФО (IAS) 7), если только не существует ограничения на его обмен или использование для погашения обязательств в течение как минимум двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

Предприятие должно классифицировать все прочие активы как долгосрочные.

Операционный цикл предприятия представляет собой период времени с момента приобретения активов для обработки и до момента их обмена на денежные средства или эквиваленты денежных средств. Если невозможно четко определить обычный операционный цикл предприятия, делается допущение, что его продолжительность составляет двенадцать месяцев. Краткосрочные активы включают активы (такие, как запасы и дебиторская задолженность), которые продаются, потребляются или реализуются в рамках обычного операционного цикла, даже если не предполагается их реализовать в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

Предприятие должно классифицировать обязательство как краткосрочное в случаях, когда:

- (a) предполагается погашение предприятием обязательства в рамках обычного операционного цикла предприятия;
- (b) оно удерживает обязательство в основном для целей торговли;
- (c) обязательство подлежит погашению в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода ; или
- (d) у предприятия нет безусловного права откладывать погашение обязательства в течение как минимум двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

Если предприятие предполагает и имеет возможность по своему усмотрению рефинансировать или продлить какое-либо обязательство на срок, составляющий не менее двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, в рамках существующей кредитной линии, оно классифицирует это обязательство как долгосрочное, даже если в противном случае это обязательство подлежало бы погашению в более короткий срок. Тем не менее, если предприятие не может по своему усмотрению рефинансировать или продлевать обязательство (например, при отсутствии соглашения о рефинансировании), предприятие не принимает во внимание потенциальную возможность рефинансирования и классифицирует обязательство как краткосрочное.

Предприятие должно раскрыть в отчете о финансовом положении или в примечаниях более подробную разбивку представленных статей с использованием классификации, которая подходит для деятельности предприятия.

Степень детализации при представлении разбивки статьи зависит от требований МСФО (IFRS), а также от величины , характера и функции соответствующих сумм. По каждой статье предусмотрено разное раскрытие информации, например:

- (a) статьи основных средств детализируются по видам в соответствии с МСФО (IAS) 16;
- (b) дебиторская задолженность детализируется с выделением задолженности покупателей и заказчиков, задолженности связанных сторон, сумм предоплаты и прочих сумм;
- (c) запасы разбиваются в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» на такие виды, как товары, производственные запасы, материалы, незавершенное производство и готовая продукция;
- (d) резервы разбиваются на резервы по затратам на вознаграждения работникам и прочие статьи; и
- (e) капитал и капитальные резервы детализируются по таким различным категориям, как оплаченный капитал, эмиссионный доход и капитальные резервы.

Использование разных основ измерения для разных классов активов предполагает различие их характера или функции, а, следовательно, их представление предприятием как отдельных статей. Например, различные классы основных средств могут отражаться по себестоимости или переоцененной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16.

Отчет о совокупном доходе (прибыли)

Предприятие должно представить все статьи доходов и расходов, признанные за период в одном из следующих вариантов:

- (a) в одном отчете о совокупном доходе, или
- (b) в двух отчетах: отчете, отражающем компоненты прибыли или убытка (отдельный отчет о прибылях и убытках) и во втором отчете, начинающемся с прибыли

или убытка и отражающем компоненты прочей совокупной прибыли (отчет о совокупной прибыли).

Предприятие должно представить анализ расходов, признанных в составе прибыли или убытка, с использованием классификации, основанной:

- либо на характере затрат, (*материальные расходы, амортизация, расходы на оплату труда и т.д.*)
- либо на их функции (*себестоимость, коммерческие, управленческие - как в РСБУ*)

в рамках предприятия в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию.

Предприятие, классифицирующее расходы на основе их функции, должно раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая затраты на амортизацию и расходы на вознаграждения работникам.

Прочий совокупный доход включает статьи дохода и расхода (в том числе корректировки в отношении реклассификации), которые не признаны в составе прибыли или убытка, как того требуют или допускают другие МСФО.

Компоненты прочей совокупной прибыли включают:

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

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

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

(д) прибыли и убытки при повторном измерении финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи (см. МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и измерение*»);

(е) эффективную часть прибылей и убытков от инструментов хеджирования при хеджировании денежных потоков (см. МСФО (IAS) 39).

Предприятие должно раскрыть сумму подоходного налога в отношении каждого компонента прочей совокупной прибыли, включая корректировки при реклассификации, либо в отчете совокупной прибыли, либо в примечаниях.

Отчет об изменениях в капитале

В принципе аналогично РСБУ

Предприятие должно представить, либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях, сумму дивидендов, признанную в качестве распределений в пользу собственников, в течение периода и соответствующую сумму на долю.

Собственники - это держатели инструментов, классифицируемых как долевыми.

Отчет о движении денежных средств

В принципе аналогично РСБУ

Денежные средства включают денежные средства в кассе и депозиты до востребования.

Эквиваленты денежных средств представляют собой краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко обратимые в заранее известные суммы денежных средств и подверженные незначительному риску изменения их стоимости.

Для того чтобы инвестиция могла классифицироваться как эквивалент денежных средств, она должна быть:

- легко обратима в заранее известную сумму денежных средств
- и подвержена незначительному риску изменения стоимости.

Таким образом, обычно инвестиция классифицируется как эквивалент денежных средств, только когда она имеет короткий срок погашения, например, три месяца с даты приобретения или менее. Инвестиции в капитал других предприятий не включаются в состав эквивалентов денежных средств, если только они по существу не являются эквивалентами денег, как, например, в случае привилегированных акций, приобретенных незадолго до срока их погашения и имеющих установленную дату погашения.

В некоторых странах банковские овердрафты, возмещаемые по требованию, составляют неотъемлемую часть управления денежными средствами компании. В этом случае банковские овердрафты включаются в состав денежных средств и эквивалентов денежных средств. Характерной чертой таких соглашений с банками является то, что остаток по банковскому счету часто изменяется от положительного к отрицательному.

Движение денежных средств не включает обороты между статьями денежных средств или эквивалентов денежных средств, потому что эти компоненты являются частью управления денежными средствами предприятия, а не частью его операционной, инвестиционной или финансовой деятельности. Управление денежными средствами включает инвестирование излишка денежных средств в приобретение эквивалентов денежных средств.

Отчет о движении денежных средств должен содержать сведения о потоках денежных средств за отчетный период с разбивкой на потоки от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

Потоки денежных средств - поступления и выплаты денежных средств и эквивалентов денежных средств.

Операционная деятельность - основная приносящая доход деятельность предприятия и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности.

Денежные авансы и займы, предоставляемые финансовыми институтами, обычно классифицируются как операционная деятельность, поскольку они относятся к основной приносящей доход деятельности такого учреждения.

Предприятие должно представлять сведения о движении денежных средств от операционной деятельности, используя либо:

(a) прямой метод, при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и выплат; (поощряется) либо

(b) косвенный метод, при котором прибыль или убыток корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или выплат, возникающих в ходе операционной деятельности, а также статей доходов или расходов, связанных с поступлением или выплатой денежных средств в рамках инвестиционной или финансовой деятельности.

Потоки денежных средств, возникающие в связи с **налогами на прибыль**, должны раскрываться отдельно и классифицироваться как движение денежных средств от

операционной деятельности за исключением случаев, когда они могут быть непосредственно отнесены к финансовой или инвестиционной деятельности.

Инвестиционная деятельность - приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств. Примеры:

- денежные авансы и займы, предоставленные другим лицам (кроме авансов и займов, предоставляемых финансовыми институтами);
- денежные поступления от возврата авансов и займов, предоставленных другим лицам (кроме авансовых платежей и займов финансовых институтов);
- денежные выплаты по фьючерсным контрактам, форвардным контрактам, опционам и договорам "своп"¹⁴, за исключением случаев, когда контракты заключены в коммерческих или торговых целях или выплаты классифицируются как финансовая деятельность; и
- денежные поступления по фьючерсным контрактам, форвардным контрактам, опционам и договорам "своп", за исключением случаев, когда контракты заключены в коммерческих или торговых целях или поступления классифицируются как финансовая деятельность.

Когда контракт отражается в учете как хеджирование некой идентифицируемой позиции, поток денежных средств по такому контракту классифицируется так же, как и поток денежных средств по хеджируемой позиции.

Финансовая деятельность - деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств предприятия. Примеры:

- (a) денежные поступления от эмиссии акций или других долевых инструментов;
- (b) денежные выплаты собственникам для приобретения или погашения акций предприятия;
- (c) денежные поступления от выпуска долговых обязательств, займов, векселей, облигаций, залладных и других краткосрочных или долгосрочных заимствований;
- (d) денежные выплаты по заемным средствам; и
- (e) денежные выплаты арендатора для уменьшения непогашенной задолженности по финансовой аренде.

¹⁴ Договора своп (swap) – это соглашение между двумя контрагентами об обмене в будущем платежами в соответствии с определенными в контракте условиями. Различают товарные, валютные и иные свопы. Товарный своп: продавец продаст зерно банку по цене 100 рублей. Банк продаст зерно обратно по рыночной цене. Если рыночная цена упадет до 90 -проиграет банк, если вырастет до 120 - проиграет продавец зерна. Если контракты своп содержат положение о том, что действительной поставки товара не происходит, стороны перечисляют друг другу разницу между фиксированной ценой и ценой, основанной на меняющейся ставке. В этом случае это инвестиционная деятельность

Валютный своп. В мае сторона 1 продаст стороне 2 доллары по такому-то курсу (сделка спот), а в июле сторона 2 продаст стороне 1 то же количество долларов по такому-то курсу (сделка форвард).

Для **финансовых институтов** выплаченные проценты и полученные проценты и дивиденды классифицируются как движение денежных средств от операционной деятельности.

Денежные потоки от следующих видов операционной, инвестиционной или финансовой деятельности могут представляться в отчетах на нетто-основе:

(а) денежные поступления и выплаты от имени клиентов, когда движение денежных средств отражает деятельность клиента, а не деятельность предприятия;

(а) принятие и выплата вкладов до востребования банка;

(b) средства клиентов инвестиционной компании; и

(с) арендная плата, собираемая от имени владельцев недвижимости и передаваемая им.

и (b) денежные поступления и выплаты по статьям, характеризующимся быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками погашения.

(а) основным суммам задолженности держателей кредитных карт;

(b) приобретению и продаже инвестиций; и

(с) прочим краткосрочным займам, например, со сроком погашения до трех месяцев.

Потоки денежных средств, возникающие в результате каждого из следующих видов деятельности финансового института, могут представляться в отчетах на нетто-основе:

(а) денежные поступления и выплаты для принятия и выплаты депозитов с фиксированным сроком погашения;

(b) размещение и изъятие депозитов в других финансовых институтах; и

(с) денежные авансовые платежи и кредиты клиентам и погашение этих авансов и кредитов.

Движение денежных средств, возникающее в результате операций **в иностранной валюте**, должно отражаться в функциональной валюте предприятия путем применения к сумме в иностранной валюте обменного курса между функциональной и иностранной валютами на дату движения денежных средств.

Движение денежных средств иностранного дочернего предприятия должно пересчитываться по соответствующему обменному курсу между функциональной и иностранной валютами на дату движения денежных средств.

Инвестиционные и финансовые операции, **не требующие** использования денежных средств или эквивалентов денежных средств, должны исключаться из отчета о движении денежных средств. Подобные операции должны раскрываться в других формах финансовой отчетности таким образом, чтобы обеспечить всю необходимую информацию о такой инвестиционной и финансовой деятельности.

Раскрытие информации об учетной политике

В кратком обзоре основных принципов учетной политики предприятие должно раскрывать следующую информацию:

(а) база (или базы) оценки, использованная при составлении финансовой отчетности; и

(b) прочие принципы учетной политики, которые представляются уместными для понимания финансовой отчетности.

Должны ли сохраняться представление и классификация статей в финансовой отчетности от одного периода к следующему?

- A) Да
- B) Нет
- C) Да, за исключением значительного изменения в характере операций предприятия

Какова регулярность обязательного представления финансовой отчетности для внешних пользователей?

- A) Ежеквартально
- B) Ежемесячно
- C) Ежегодно

Активы и обязательства

- A) Подлежат взаимозачету, если это предусмотрено в учетной политике организации
- B) Никогда не подлежат взаимозачету
- C) Подлежат взаимозачету, когда это разрешено или требуется каким-либо Стандартом или Интерпретацией МСФО

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» для сокращенной промежуточной отчетности

- A) Не применяется
- B) Применяется в полном объеме
- C) Должен применяться в оговоренных случаях

Согласно МСФО (IAS) 1 обязательство классифицируется как краткосрочное, если оно подлежит погашению в течение

- A) Двенадцати месяцев после отчетной даты
- B) восемнадцати месяцев после отчетной даты
- C) пяти лет после отчетной даты

Согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» к долгосрочным активам относятся

- A) Основные средства, нематериальные активы, краткосрочная дебиторская задолженность
- B) Основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения (менее одного года)
- C) Основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения (более одного года)

В соответствии с МСФО для подготовки финансовых отчетов (за исключением Отчета о движении денежных средств) необходимо использовать

- A) Метод начисления
- B) Кассовый метод
- C) Любой метод, зафиксированный в учетной политике компании

При раскрытии в финансовой отчетности зачет активов и обязательств, доходов и расходов

- A) Производится в соответствии с профессиональным суждением бухгалтера
- B) Не производится, за исключением случаев, когда это разрешено стандартами
- C) Производится по инициативе руководителя организации

При составлении финансовой отчетности руководство обязано оценить способность организации

- A) Обновлять объекты основных средств

- В) Осуществлять инновационную деятельность*
- С) Продолжать свою деятельность непрерывно*

Какой метод классификации активов и обязательств банка рекомендуется использовать при составлении баланса по МСФО:

- А) группировка по характеру происхождения*
- В) группировка по степени ликвидности*
- С) группировка информации по линейным статьям*
- Д) группировка по принципу срочности*
- Е) по любому из методов на альтернативной основе*

При составлении отчета о совокупном доходе в соответствии с МСФО банки должны классифицировать затраты:

- А) по методу характера затрат*
- В) по методу функции затрат*
- С) по любому из методов на альтернативной основе*

Актив, существующий в форме денежных средств, но имеющий ограничения в использовании, классифицируется как:

- а) краткосрочный*
- б) долгосрочный*
- с) в зависимости от учетной политики*

Актив, который предполагается реализовать или удерживать для целей продажи или потребления в пределах операционного цикла деятельности организации, должен быть классифицирован как:

- а) внеоборотный*
- б) оборотный (краткосрочный)*
- с) оборотный или внеоборотный в зависимости от направления использования актива*

Обязательство, которое ожидается к погашению в пределах обычного операционного цикла деятельности организации, классифицируется как:

- а) бессрочное*
- б) долгосрочное*
- с) краткосрочное*

МСФО для составления отчета о совокупном доходе предусматривает:

- а) один формат представления*
- б) два формата представления*
- с) три формата представления*
- д) четыре формата представления*

Взаимозачет активов и обязательств в финансовой отчетности, подготовленной согласно МСФО:

- а) допустим в любом случае*
- б) допустим только когда стандарт или интерпретация требуют или разрешают такой зачет*
- с) не допустим*

Взаимозачет доходов и расходов в финансовой отчетности, подготовленной по правилам МСФО:

- a) допустим в любом случае
- b) допустим только когда стандарт или интерпретация требуют или разрешают такой зачет
- c) не допустим

Подклассы каждой из представленных в балансе линейных статей, классифицированных в соответствии с операциями организации, должны раскрываться:

- a) в балансе или в примечаниях к нему
- b) не раскрываются
- c) только в балансе

Организация имеет основные средства, одна часть которых учитывается по фактической себестоимости, в другая часть - по сумме переоценки. Эти основные средства должны быть отражены в отчетности:

- a) как одна линейная статья
- b) в качестве отдельных линейных статей

Организации, классифицирующие в Отчете о прибылях и убытках расходы по функциям:

- a) не должны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов
- b) должны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов (включая расходы на амортизацию и расходы на вознаграждения работникам)

Финансовая отчетность составляется согласно методу начисления:

- a) в полном объеме
- b) за исключением информации о движении денежных средств
- c) метод составления финансовой отчетности закрепляется в учетной политике организации

Денежные потоки, возникающие в связи с налогом на прибыль, в отчете о движении денежных средств классифицируются как денежные потоки:

- a) от операционной деятельности
- b) от финансовой деятельности
- c) денежные потоки от операционной, финансовой или инвестиционной деятельности, если они могут быть увязаны с этими видами деятельности

Не денежные инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств, в финансовой отчетности:

- a) должны включаться в соответствующий раздел отчета
- b) должны исключаться из отчетов о движении денежных средств
- c) должны включаться в специальный раздел отчета

Формирование данных о движении денежных средств от операционной деятельности может производиться способом:

- a) только прямым
- b) только косвенным
- c) прямым или косвенным

Для представления потоков денежных средств по операционной деятельности в Отчете о движении денежных средств поощряется использование компаниями метода

- a) смешанного
- b) косвенного
- c) прямого

Учетная политика, изменения в расчетных оценках, ошибки (МСФО (IAS) 8).

Учетная политика	Изменения в бухгалтерской оценке
<p>- это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности.</p>	<p>это корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, или суммы периодического потребления актива,</p> <p>которая возникает в результате оценки</p> <ul style="list-style-type: none"> • текущего состояния активов и обязательств • ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами.
	<p>Например, могут требоваться расчетные оценки:</p> <p>(a) безнадежных долгов;</p> <p>(b) устаревания запасов;</p> <p>(c) справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств;</p> <p>(d) сроков полезного использования или ожидаемой схемы потребления будущих экономических выгод, заключенных в амортизируемых активах; и</p> <p>(e) гарантийных обязательств.</p>
<p>Когда трудно отличить изменение в учетной политике от изменения в бухгалтерской оценке, оно учитывается как изменение в бухгалтерской оценке.</p>	
<p>Предприятие должно вносить изменения в учетную политику, только если такое изменение (a) требуется каким-либо МСФО; или (b) приведет к тому, что финансовая отчетность будет более надежной.</p>	<p>Расчетная оценка может требовать пересмотра, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации или развития событий или накопления опыта.</p>
<p>Изменение в учетной политике должно применяться ретроспективно, за исключением случаев, когда практически невозможно определить влияние.</p>	<p>Оказывает влияние на текущий и будущие периоды. Отражается перспективно.</p>

В отсутствие конкретного МСФО (IFRS), применимых к операции, прочему событию или условию, руководство должно использовать собственное суждение в разработке и применении учетной политики для формирования информации, которая

- (a) уместна для пользователей при принятии экономических решений; и
 (b) надежна в том, что финансовая отчетность:

(i) достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия;

- (ii) отражает экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только их юридическую форму;
- (iii) является нейтральной, то есть свободной от предвзятости;
- (iv) является консервативной; и
- (v) является полной во всех существенных отношениях.

При вынесении суждения, описанного выше, руководство должно обращаться и рассматривать применимость следующих **источников в нисходящем порядке**:

- (a) требования МСФО, затрагивающие аналогичные и связанные вопросы;
- (b) определения, критерии признания и концепции измерения активов, обязательств, доходов и расходов, представленные в *Концепции*.

В тех случаях, когда эффект от применения учетной политики не является существенным, ее применение не является обязательным. Однако является неприемлемым допускать несущественные отклонения от Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS) или оставлять такие отступления неисправленными в целях представления финансового положения, финансовых результатов или движения денежных средств предприятия определенным образом.

Предприятие должно выбрать и применять учетную политику **последовательно** для аналогичных операций, прочих событий и условий, **если только** какой-либо МСФО специально не требует или не разрешает деление статей по категориям, для которых могут подходить разные учетные политики.

Предприятие должно вносить изменения в учетную политику, только если такое изменение:

- (a) требуется каким-либо МСФО; или
- (b) приведет к тому, что финансовая отчетность будет предоставлять надежную и более уместную информацию о влиянии операций, прочих событий или условий на финансовое положение, финансовые результаты или движение денежных средств предприятия.

Следующие действия не являются изменениями в учетной политике:

- (a) применение учетной политики в отношении операций, прочих событий или условий, отличающихся по своей сущности от операций, прочих событий или условий, ранее имевших место; и
- (b) применение новой учетной политики в отношении операций, событий или условий, которые ранее не имели место или были несущественными.

Ошибки

Предприятие должно ретроспективно корректировать существенные ошибки предыдущих периодов в первом пакете финансовой отчетности, утвержденной к выпуску (за исключением тех случаев, когда практически невозможно определить влияние, относящееся к определенному периоду, или кумулятивное влияние ошибки), после их обнаружения посредством:

- (a) пересчета сравнительных данных за представленный предыдущий период(ы), в котором была допущена ошибка; или
- (b) если ошибка была допущена до самого раннего из представленных периодов, то пересчета начального сальдо активов, обязательств и капитала за самый ранний из представленных периодов.

Когда практически невозможно определить влияние ошибки, относящейся к определенному периоду, на сравнительную информацию за один или более представленных периодов, предприятие должно пересчитать начальное сальдо активов, обязательств и капитала за самый ранний период, для которого ретроспективный пересчет практически осуществим (этот период может быть текущим).

Когда практически невозможно определить кумулятивное влияние ошибки на все предыдущие периоды по состоянию на начало текущего периода, предприятие должно пересчитать сравнительную информацию для того, чтобы перспективно скорректировать ошибку с самой ранней даты, с которой это будет практически осуществимо.

Учетная политика должна изменяться в случаях:

- А) если это требуется в соответствии с МСФО*
- В) если это изменение приводит к улучшению отражения событий и сделок в финансовой отчетности*
- С) во всех вышеперечисленных случаях*

Принятие учетной политики для события или сделок, не происходивших ранее или не признаваемых ранее существенными:

- А) является изменением учетной политики*
- В) не является изменением учетной политики*

Изменение в учетной политике должно быть применено ретроспективно (т.е. таким образом, как если бы эта новая политика использовалась всегда), если:

- А) сумма любой итоговой корректировки, относящейся к предшествующим периодам, в достаточной в степени поддается определению*
- В) сумма любой итоговой корректировки, относящейся к предшествующим периодам, не может быть обоснованно определена*
- С) ретроспективный или перспективный подход – сугубо прерогатива выбора компании*

Изменение в учетной политике должно быть применено перспективно (т.е. применительно к событиям и сделкам с момента их возникновения после даты изменения учетной политики), если:

- А) сумма любой итоговой корректировки, относящейся к предшествующим периодам, в достаточной в степени поддается определению*
- В) сумма любой итоговой корректировки, относящейся к предшествующим периодам, не может быть обоснованно определена*
- С) ретроспективный или перспективный подход – сугубо прерогатива выбора компании*

Невозможность определения эффекта от добровольного изменения учетной политики в отдельных периодах вызывает необходимость применения новой учетной политики:

- А) перспективно, начиная с того периода, в котором такое применение возможно*
- В) ретроспективно, начиная с отчетного периода,*
- С) ретроспективно, начиная с того периода, в котором такое применение возможно*

Ретроспективный пересчет по существенным ошибкам означает, что результаты корректировки:

- А) включают в сальдо нераспределенной прибыли на начало самого последнего из представленных в отчетности периодов*
- В) включают в сальдо нераспределенной прибыли на конец самого раннего из представленных в отчетности периодов*

- С) включают в сальдо нераспределенной прибыли на начало самого раннего из представленных в отчетности периодов

По своей природе пересмотр расчетной оценки:

- А) имеет отношения к предыдущим периодам и является исправлением ошибки
В) является исправлением ошибки, отражаемой перспективно
С) не имеет отношения к предыдущим периодам и не является корректировкой ошибки

Изменения в оценках статей финансовых отчетов как результат неопределенностей, свойственных предпринимательской деятельности, могут влиять:

- А) на прибыль и убыток текущего периода,
В) на прибыль и убыток будущего периода,
С) как на прибыль и убыток текущего периода, так и на прибыль и убыток текущего и будущего периодов

Прекращенная деятельность (МСФО (IFRS) 5).

Положения стандарта в части учета долгосрочных активов, предназначенных для продажи были рассмотрены в предыдущей части. Здесь идет речь о второй части стандарта.

Компонент предприятия включает деятельность и потоки денежных средств, которые могут быть четко обособлены операционно и для целей финансовой отчетности от остальной части предприятия. Другими словами, компонент предприятия должен быть единицей или группой единиц, генерирующих денежные средства, пока он предназначен для использования.

Прекращенной деятельностью является компонент предприятия, который

- либо выбыл,
 - либо классифицируется как предназначенный для продажи, и
- (а) представляет собой отдельный значительный вид деятельности или географический район ведения операций;
- (б) является частью единого скоординированного плана выбытия отдельного значительного вида деятельности или географического района ведения операций или
- (с) является дочерним предприятием, приобретенным исключительно с целью последующей перепродажи.

Предприятие должно представить анализ статей отчета о совокупном доходе по составляющим (в части продолжаемой и прекращаемой деятельности), который может быть представлен либо в примечаниях, либо непосредственно в отчете о совокупной прибыли. Если он представлен непосредственно в отчете о совокупной прибыли, то он должен быть представлен в части, идентифицированной как относящаяся к прекращенной деятельности, т.е. отдельно от продолжающейся деятельности. Анализ не требуется для выбывающих групп, которые являются новоприобретенными дочерними предприятиями, отвечающими критериям классификации в качестве предназначенных для продажи при приобретении.

Если предприятие прекращает классификацию компонента предприятия как предназначенного для продажи, то результаты деятельности компонента, ранее

представленные как часть прекращенной деятельности, должны быть переклассифицированы и включены в прибыль от продолжающейся деятельности для **всех** представленных в отчетности периодов.

Прекращенная деятельность представляет собой компонент предприятия, который:

- a) выбыл*
- b) был классифицирован как предназначенный для продажи*
- c) либо выбыл, либо был классифицирован как предназначенный для продажи*

Сумма прибыли или убытка после налогов от прекращенной деятельности, должна быть раскрыта в:

- a) отчете о совокупном доходе*
- b) в примечаниях к отчетности*
- c) в отчете о совокупном доходе или в примечаниях к отчетности*

Чистые потоки денежных средств по финансированию прекращенной деятельности не обязательно должны раскрываться в отношении:

- a) отдельного основного вида деятельности, являющегося частью единого координационного плана выбытия*
- b) географического района ведения операций*
- c) новоприобретенных дочерних предприятий, отвечающих критериям классификации в качестве предназначенных для продажи*

Если предприятие прекращает классификацию своего компонента как предназначенного для продажи, то результаты деятельности компонента, ранее представленные как часть прекращенной деятельности должны быть:

- a) переклассифицированы и включены в прибыль от продолжающейся деятельности для всех представленных периодов*
- b) включены в прибыль от прекращенной деятельности только в отчетном периоде*
- c) переклассифицированы и включены в прибыль от продолжающейся деятельности только для отчетного периода, а в отношении прошлых периодов информация раскрывается в пояснениях*

Дочернее предприятие, приобретенное исключительно с целью последующей перепродажи отражается:

- a) как продолжаемая деятельность*
- b) как прекращенная деятельность*
- c) как продолжаемая деятельность с раскрытием намерения о продаже в примечаниях*

События после отчетной даты (МСФО (IAS) 10).

События после окончания отчетного периода - это события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между:

- окончанием отчетного периода
- и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Предприятие должно **раскрывать дату утверждения** финансовой отчетности к выпуску и **наименование органа**, утвердившего финансовую отчетность к выпуску. В случае если собственники предприятия или другие лица имеют право

вносить поправки в финансовую отчетность после ее выпуска, предприятие обязано раскрыть данный факт.

Различают два типа таких событий:

корректирующие события	некорректирующие события
события, подтверждающие условия, существовавшие на отчетную дату	события, свидетельствующие о возникших после окончания отчетного периода условиях
<p>Предприятие должно корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности, для отражения корректирующих событий после окончания отчетного периода.</p>	<p>Предприятие не должно корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности. Существенные события раскрывают в пояснениях:</p> <p>(а) характер события; и</p> <p>(b) расчетную оценку его финансового влияния или заявление о невозможности такой оценки.</p>
<p>(а) урегулирование судебного спора, состоявшееся после окончания отчетного периода, предприятие корректирует оценочный резерв, признанный ранее и относящийся к данному судебному спору;</p> <p>(b) получение информации после окончания отчетного периода, свидетельствующей или об обесценении актива на отчетную дату, или о необходимости корректировки ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива. Например:</p> <p>(i) банкротство покупателя, произошедшее после окончания отчетного периода, обычно подтверждает существование на отчетную дату убытка по торговой дебиторской задолженности, и необходимость корректировки чистой балансовой стоимости торговой дебиторской задолженности; и</p> <p>(ii) продажа запасов, произошедшая после окончания отчетного периода, может служить источником информации об их чистой стоимости возможной продажи на отчетную дату;</p> <p>(c) определение после окончания отчетного периода стоимости активов, приобретенных до окончания отчетного периода, или поступлений от продажи активов, проданных до окончания отчетного периода;</p> <p>(d) определение после окончания отчетного периода величины выплат по планам участия в прибыли или премирования, если на конец отчетного периода у предприятия было существующее юридическое обязательство или обусловленное сложившейся практикой обязательство произвести такие выплаты;</p> <p>(e) обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые подтверждают, что финансовая отчетность является неправильной.</p>	<p>Снижение рыночной стоимости инвестиций в период между датой окончания отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску.</p> <p>Дивиденды, объявленные после окончания отчетного периода, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску,</p> <p>(а) существенное объединение бизнеса после окончания отчетного периода;</p> <p>(b) оглашение плана по прекращению деятельности;</p> <p>(c) крупные покупки активов, классификация активов в качестве предназначенных для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, прочие выбытия активов или экспроприация большей части активов государством;</p> <p>(d) уничтожение важных производственных мощностей компании в результате пожара после окончания отчетного периода;</p> <p>(e) объявление о крупномасштабной реструктуризации или начало ее реализации;</p> <p>(f) крупные операции с обыкновенными акциями и потенциальными обыкновенными акциями, произошедшие после окончания отчетного периода;</p> <p>(g) необычно большие изменения стоимости активов или обменных курсов валют, произошедшие после окончания отчетного периода;</p> <p>(h) изменения налоговых ставок или налогового законодательства после окончания отчетного периода;</p> <p>(i) принятие значительных обязательств или условных обязательств, например, при выдаче значительных гарантий; и</p>

Предприятие не должно составлять финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности, если после окончания отчетного периода руководство решает или ликвидировать предприятие, или приостановить его деятельность, или что у него нет реальной альтернативы такому решению ¹⁵ .	
---	--

Снижение рыночной стоимости инвестиций в период между датой баланса и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску является примером:

- a) некорректирующего события после отчетной даты*
- b) корректирующего события после отчетной даты*

Какое из указанных событий является корректирующим:

- a) объявление о крупномасштабной реструктуризации или начало ее реализации;*
- b) определение после окончания отчетного периода стоимости активов, приобретенных до окончания отчетного периода,*
- c) крупные операции с обыкновенными акциями и потенциальными обыкновенными акциями, произошедшие после окончания отчетного периода*

Дивиденды, объявленные после даты баланса, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, как обязательство на дату баланса:

- a) некорректирующего события после отчетной даты*
- b) корректирующего события после отчетной даты*

Какое из указанных событий является некорректирующим:

- a) определение после окончания отчетного периода стоимости активов, приобретенных до окончания отчетного периода,*
- b) оглашение плана по прекращению деятельности*
- c) поступлений от продажи активов, проданных до окончания отчетного периода;*

Промежуточная финансовая отчетность (МСФО (IAS) 34, IFRIS 10).

Стандарт **не определяет**, какие предприятия должны публиковать промежуточную финансовую отчетность, с какой частотой или как быстро после окончания промежуточного периода это следует делать. Приветствуется, когда предприятия, ценные бумаги которых обращаются на открытом рынке:

(a) представляют промежуточную финансовую отчетность, по крайней мере, по состоянию на конец первого полугодия своего финансового года; и

¹⁵ Обратите внимание на отличие от некорректирующего события - (b) оглашение плана по прекращению деятельности.

(b) предоставляют свою промежуточную финансовую отчетность не позднее, чем через 60 дней после окончания промежуточного периода.

Промежуточный период - отчетный финансовый период **короче чем** полный финансовый год.

Промежуточный финансовый отчет означает финансовый отчет, содержащий

- либо полный комплект финансовой отчетности
- либо комплект сокращенной финансовой отчетности

При решении вопроса о том, как признавать, измерять, классифицировать и раскрывать статью в целях промежуточной финансовой отчетности, необходимо оценить существенность финансовых данных промежуточного периода. При оценке существенности следует признать, что измерение данных за промежуточный период может зависеть от расчетных оценок в большей степени, нежели измерение годовых финансовых данных.

Доходы, получаемые сезонно, циклически или эпизодически в течение финансового года, не признаются досрочно и не откладываются на будущее с промежуточной даты, если такое досрочное признание или откладывание не было бы надлежащим на конец финансового года предприятия.

Затраты, понесенные неравномерно в течение финансового года предприятия, признаются досрочно или откладываются в целях промежуточной отчетности, тогда и только тогда, когда досрочное признание и откладывание такого типа затрат также является надлежащим на конец финансового года.

Затраты, которые по своему характеру не могут быть отнесены к активам на конец финансового года, также не могут быть отнесены к ним и на промежуточные даты. Аналогичным образом обязательство на конец промежуточного отчетного периода должно представлять собой существующее обязательство как на эту дату, так и на конец годового отчетного периода.

IFRIC 10. Должно ли предприятие восстанавливать убытки от обесценения, признанные в промежуточном периоде в отношении гудвила и инвестиций в долевые инструменты, и отражаемые по себестоимости финансовые активы, в случаях, когда убыток не был бы признан или был бы признан в меньшей сумме, если бы оценка на предмет обесценения проводилась по состоянию лишь на конец следующего отчетного периода? Консенсус: нет, не должно.

«Промежуточный период» для целей формирования отчетности по МСФО представляет собой:

- любой отчетный период короче полного финансового года*
- период между датами выпуска налоговой отчетности и финансовой*
- период между окончанием отчетного года и датой, принятия решения о выпуске отчетности*

Существенность статей в промежуточной отчетности должна оцениваться относительно финансовой информации:

- прогнозных годовых данных*
- промежуточного периода*
- прошлогодних годовых данных*

Затраты, которые по своему характеру не будут квалифицироваться как активы в конце финансового года, в промежуточной отчетности квалифицироваться как активы:

- a) могут, если удовлетворяют критериям на дату составления промежуточной отчетности*
- b) не могут*

Операционные сегменты (МСФО (IFRS) 8).

Стандарт введен вместо утратившего силу IAS 14 "Сегментарная отчетность"

Предприятие должно раскрывать информацию, позволяющую пользователям его финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия деятельности, которую ведет предприятие, и экономической среды, в которой оно ведет свою деятельность.

Операционный сегмент – это компонент предприятия:

(a) который задействован в деятельности, от которой оно может генерировать доходы и нести расходы (включая доходы и расходы, связанные с операциями с другими компонентами того же предприятия),

(b) операционные результаты которого регулярно рассматриваются руководителем предприятия, отвечающим за операционные решения, чтобы принять решения о ресурсах, которые должны быть распределены на сегмент, и оценить результаты его деятельности, и

(c) в отношении которого имеется конкретная финансовая информация.

Операционный сегмент может осуществлять такие виды деятельности, которые пока не приносят дохода, например, операции по вводу в эксплуатацию могут считаться операционными сегментами до получения дохода.

Не каждая часть предприятия обязательно является операционным сегментом или частью операционного сегмента. Например, головной офис или некоторые функциональные отделы корпорации могут не зарабатывать доходы или могут зарабатывать доходы, которые носят побочный характер по отношению к деятельности предприятия, и не являются операционными сегментами. В целях настоящего МСФО (IFRS) планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности не являются операционными сегментами.

Предприятие в качестве **отчетного сегмента** должно отдельно представлять информацию об операционном сегменте, который удовлетворяет любому из следующих количественных порогов:

(a) его заявленный в отчетности доход, включая продажи внешним клиентам и межсегментные продажи или передачи, составляет 10 или более процентов совокупной выручки, **внутренней и внешней**, всех операционных сегментов.

(b) абсолютная сумма его заявленного в отчетности дохода или убытка составляет 10 или более процентов суммы, которая является большей из следующих величин в абсолютном выражении: (i) совокупный заявленный в отчетности доход по всем неубыточным операционным сегментам, и (ii) совокупный заявленный в отчетности убыток всех убыточных операционных сегментов.

(c) его активы составляют 10 или более процентов совокупных активов всех операционных сегментов.

Операционные сегменты, которые не соответствуют ни одному из количественных порогов, могут считаться отчетными и раскрываться отдельно, если руководство полагает, что сегментная информация была бы полезна для пользователей финансовой отчетности.

Два или более операционных сегмента могут быть **агрегированы** в один операционный сегмент, если такое агрегирование совместимо с основным принципом настоящего МСФО (IFRS), сегменты обладают схожими экономическими особенностями и подобны по каждому из следующих аспектов:

- (a) характер продуктов и услуг;
- (b) характер процессов производства;
- (c) тип или класс клиентов для их продуктов и услуг;
- (d) методы, используемые для распределения продуктов или оказания услуг; и
- (e) если применимо, характер нормативно-правовой среды, например, банковский сектор, страхование или предприятия коммунального обслуживания.

Если совокупный внешний доход, заявленный в отчетности операционными сегментами, составляет менее 75 процентов дохода предприятия, должны быть идентифицированы дополнительные операционные сегменты как отчетные сегменты (даже если они не удовлетворяют критериям, изложенным в пункте 13), пока, по крайней мере, 75 процентов дохода предприятия не будут приходиться на отчетные сегменты.

Предприятие должно предоставить информацию о степени своей зависимости от основных клиентов. Если доходы от операций с одним внешним клиентом составляют 10 или более процентов от доходов предприятия, то предприятие должно раскрыть этот факт, совокупную сумму доходов от каждого такого клиента, и указать название сегмента или сегментов, по которым заявлен такой доход. Предприятие не обязано раскрывать название основного клиента или сумму доходов, которую показывает каждый сегмент в отношении этого клиента.

В соответствии с МСФО общая выручка всех отчетных сегментов, получаемая от внешних клиентов организации, должна составлять:

- a) не более 75% от совокупной выручки*
- b) не менее 75% от совокупной выручки*
- c) 100% от совокупной выручки*

Одним из количественных критериев операционного сегмента для раскрытия отдельной информации в отчетности является:

- A) Активы сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов*
- B) Выручка сегмента составляет не менее 20% общей выручки компании в целом*
- C) Прибыль сегмента составляет более 20% общей прибыли всех прибыльных сегментов*

Раскрытие информации о связанных сторонах (МСФО (IAS) 24).

Взаимоотношения со связанными сторонами могут влиять на прибыль или убыток и на финансовое положение предприятия, даже если операции между связанными сторонами не проводятся. Само наличие таких взаимоотношений может быть достаточным для того, чтобы повлиять на операции предприятия с другими сторонами.

Операция между связанными сторонами — передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами, независимо от того, взимается ли при этом плата.

Связанная сторона — сторона является связанной стороной предприятия, если:

- (a) такая сторона прямо или косвенно, через одного или более посредников:
 - (i) контролирует предприятие или находится под его контролем или если предприятие и такая сторона находятся под общим контролем;
 - (ii) имеет долю в предприятии, обеспечивающую ей значительное влияние на предприятие; или
 - (iii) осуществляет совместный контроль над предприятием;
- (b) сторона является ассоциированным предприятием данного предприятия;
- (c) сторона представляет собой совместное предпринимательство, участником которого является предприятие;
- (d) сторона входит в состав старшего руководящего персонала предприятия или его материнского предприятия;
- (e) сторона является близким родственником кого-либо из лиц, указанных в п. (a) или п. (d);

Близкие родственники частного лица — это члены семьи, которые, как ожидается, могут влиять на такое частное лицо или оказаться под его влиянием в ходе проведения операций с предприятием. В их число могут входить:

 - (a) супруг (супруга) или гражданский супруг (супруга) и дети такого лица;
 - (b) дети супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица;
 - (c) иждивенцы частного лица, супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица;
- (f) сторона является предприятием, которое находится под контролем, совместным контролем или существенным влиянием кого-либо из лиц, указанных в п. (d) или п. (e), либо такие лица имеют, прямо или косвенно, существенное право голоса в данном предприятии;
- (g) сторона является планом вознаграждений по окончании трудовой деятельности, созданным для работников предприятия или какого-либо иного предприятия, являющегося связанной стороной предприятия.

В контексте настоящего стандарта следующие стороны могут не являться связанными сторонами:

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

Отношения между материнскими и дочерними предприятиями раскрываются, независимо от того, проводились ли операции между этими связанными сторонами. Предприятие раскрывает информацию о своем материнском предприятии и о стороне, обладающей конечным контролем, если эта сторона отлична от материнского предприятия.

Если между связанными сторонами проводились операции, предприятие раскрывает характер отношений между связанными сторонами, а также информацию об операциях и остатках по ним, необходимую для понимания возможного влияния таких отношений на финансовую отчетность.

Операцией между связанными сторонами признают передачу между связанными сторонами ресурсов, услуг и обязательств:

- a) приводящую к движению денежных потоков*
- b) создающую доходы/расходы хотя бы для одной стороны*
- c) любую независимо от взимания платы*

Две компании, руководимые одним и тем же директором (при условии, что он не влияет на политику обеих компаний в их взаимных операциях), связанными сторонами:

- a) являются*
- b) не являются*

Лица, находящиеся на иждивении менеджера, относящегося к ведущему управленческому персоналу предприятия, связанной стороной:

- a) являются*
- b) не являются*

Участники совместной деятельности, обладающие совместным контролем над совместной деятельностью, связанными сторонами:

- a) являются*
- b) не являются*
- c) могут не являться*

При наличии контроля информация о взаимоотношениях между сторонами раскрывается в отчетности:

- a) только в случае проведения операций между ними в отчетном периоде*
- b) только в случае проведения операций между ними в отчетном или предшествующем периоде*
- c) независимо от того, проводились ли операции между ними*

Согласно МСФО дочь гражданской жены генерального директора общества к близким членом семьи:

- a) является*
- b) не является*

Согласно МСФО к ближайшими членами семьи частного лица относятся:

- a) супруг (супруга)*
- b) гражданский супруг (супруга)*
- c) супруг (супруга) или гражданский супруг (супруга)*

Отражение в отчетности активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте (МСФО (IAS) 21).

Данный стандарт не применяется

- к учету хеджирования (см. МСФО (IAS) 39).
- при представлении в отчете о движении денежных средств денежных потоков, возникших в результате операций в иностранной валюте, а также при переводе денежных потоков иностранного подразделения (см. МСФО (IAS) 7).

Данный стандарт применяется к 3 видам операций:

(a) для учета операций и остатков по операциям деноминированных в иностранных валютах, **за исключением** тех операций с производными инструментами и их остатков, которые входят в сферу применения МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение»;

(b) для перевода результатов и финансового положения иностранных предприятий, включенных в финансовую отчетность предприятия путем консолидации, пропорциональной консолидации или через применение метода долевого участия;

(c) при переводе результатов работы предприятия и его финансового положения в валюту представления отчетности.

Основные термины

Функциональная валюта — валюта, используемая в основной экономической среде, в которой предприятие осуществляет свою деятельность. При определении своей функциональной валюты предприятие должно учитывать следующее:

(a) валюту:

(i) которая больше всего влияет на цены товаров и услуг (часто таковой является валюта, в которой установлены цены и производятся расчеты за продажу товаров и услуг его производства);

(ii) страны, чьи условия конкуренции и нормативная база в основном определяют продажные цены на товары и услуги.

(b) валюту, которая в основном определяет затраты на оплату труда, материалы и прочие затраты, связанные с предоставлением товаров и услуг предприятия (часто таковой является валюта, в которой определены такие затраты и в которой производятся расчеты);

(c) валюта средств, поступающих от деятельности по финансированию (например, от эмиссии долговых и долевого инструментов).

(d) валюта, в которой хранятся денежные средства от операционной деятельности.

При изменении функциональной валюты предприятие применяет процедуры перевода, связанные с новой функциональной валютой, **перспективно**, с даты такого изменения.

Иностранная валюта — любая валюта, отличная от функциональной валюты предприятия.

Монетарные статьи — единицы валюты в наличии, а также активы и обязательства к получению или выплате, выраженные фиксированным или определяемым количеством валютных единиц. Существенной характеристикой монетарной статьи является право получить (или обязательство предоставить) фиксированное или определяемое количество валютных единиц.

Примерами монетарных статей являются:

- пенсии и другие вознаграждения работникам, подлежащие выплате в виде денежных средств,
- резервы, подлежащие погашению денежными средствами,
- а также дивиденды, подлежащие выплате в виде денежных средств и признанные в качестве обязательства,
- договор о получении (или предоставлении) переменного количества собственных долевых инструментов предприятия.

Примерами немонетарных статей являются:

- суммы авансовых платежей за товары и услуги (например, предоплата по аренде),
- гудвил, нематериальные активы, запасы, основные средства
- расчетные обязательства, расчет по которым должен быть произведен путем предоставления немонетарного актива.

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

1. Учет операций и остатков по операциям деноминированных в иностранных валютах

При первоначальном признании операция в иностранной валюте учитывается в функциональной валюте с применением к сумме в иностранной валюте текущего обменного курса иностранной валюты на функциональную по состоянию на дату операции. -Аналогично РСБУ.

На конец каждого отчетного периода:

(a) монетарные статьи в иностранной валюте переводятся по курсу закрытия; *например, остатки на валютном счете - аналогично РСБУ.*

(b) немонетарные статьи, которые оцениваются по исторической стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу валют на дату операции; *например, основное средство приобретенное за валюту- аналогично РСБУ.*

Балансовая стоимость некоторых статей определяется путем сравнения двух или более сумм. Балансовой стоимостью запасов, например, является наименьшая из двух величин — себестоимость или чистая стоимость возможной продажи,— в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы». Если такой актив является немонетарным и оценен в иностранной валюте, его балансовая стоимость определяется путем сравнения:

(a) стоимости или балансовой стоимости (в зависимости от конкретного случая), переведенной по обменному курсу валют на дату определения этой величины (т. е. для статьи, оцениваемой по исторической стоимости, это будет курс на дату операции), и

(b) чистая стоимость возможной продажи или возмещаемой суммы (в зависимости от конкретного случая), переведенной по обменному курсу валют на дату определения этой стоимости (т. е. по курсу закрытия на конец отчетного периода).

В результате такого сравнения может возникнуть ситуация, когда убыток от обесценения признается в функциональной валюте, но не признается в

иностранной валюте, или наоборот. *Например, товар приобретен за 10 долл. по курсу 30 руб., итого 300 рублей. На отчетную дату цена его возможной продажи 11 долл, но курс 26, т.е. 286 рублей.*

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

Если прибыль или убыток от немонетарной статьи признается в составе прочей совокупной прибыли, каждый валютный компонент такой прибыли или убытка также признается в составе прочей совокупной прибыли. Напротив, если прибыль или убыток от немонетарной статьи признается в составе прибыли или убытка, каждый валютный компонент такой прибыли или убытка также признается в составе прибыли или убытка.

Например, МСФО (IAS) 16 требует, чтобы некоторые прочие доходы и убытки, возникающие при переоценке основных средств, признавались в составе прочей совокупной прибыли. Если такой актив оценен в иностранной валюте, стандарт предписывает, чтобы сумма после переоценки переводилась по курсу обмена на дату, когда была определена стоимость, что приводит к курсовой разнице, которая также признается в составе прочей совокупной прибыли.

Пример. Основное средство приобретено за 1 млн.долларов, по курсу 30 =30 млн. рублей. При проведении переоценки его стоимость составила 1,1 млн. долл., но курс 29 рублей, итого 31,9 млн. руб. Переоценка состоит: прирост стоимости в долларах на дату определения стоимости 0,1 млн. долларов по курсу 29 - 2 900 000 рублей, и отрицательная курсовая разница с 1 млн. долларов (29-30), т.е. 1 000 000 рублей, итого суммарно -1,9 млн. рублей.

2. Перевод результатов и финансового положения иностранных предприятий

Иностранное подразделение — предприятие, являющееся дочерним, ассоциированным, совместным предприятием, либо подразделение отчитывающегося предприятия, деятельность которого базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличающейся от страны или валюты отчитывающегося предприятия.

Чистые инвестиции в иностранное подразделение — доля участия отчитывающегося предприятия в чистых активах данного иностранного подразделения.

У предприятия может быть монетарный актив к получению от иностранного подразделения или монетарное обязательство к выплате иностранному подразделению. Монетарная статья, погашение которой в обозримом будущем не планируется и, вероятно, не произойдет, по сути, является частью чистых инвестиций предприятия в иностранное подразделение. К таким монетарным статьям могут относиться долгосрочные дебиторские задолженности и займы. К ним не относятся торговые дебиторские и кредиторские задолженности.

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

- в отдельной финансовой отчетности отчитывающегося предприятия в составе прибыли или убытка
- в консолидированной финансовой отчетности первоначально признаются в составе прочей совокупной прибыли и реклассифицируются из состава капитала в состав прибыли или убытка после выбытия чистой инвестиции.

3. Перевод результатов работы предприятия и его финансового положения в валюту представления отчетности

Валюта представления отчетности — валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

Если валюта представления отличается от функциональной валюты, этот факт необходимо указать, а также раскрыть информацию о функциональной валюте и о причинах использования другой валюты представления.

Результаты работы и финансовое положение предприятия, функциональная валюта которого не является валютой гиперинфляционной экономики, переводится в другую валюту представления с использованием следующих процедур:

(а) активы и обязательства в каждом из представленных отчетов о финансовом положении (т. е. включая сравнительные данные) переводятся по курсу закрытия на дату составления данного отчета о финансовом положении;

(б) доходы и расходы для каждого отчета о совокупной прибыли или отдельного отчета о прибылях и убытках (т. е. включая сравнительные данные) переводятся по обменным курсам валют на даты соответствующих операций;

(с) все возникающие в результате перевода курсовые разницы **признаются в составе прочей совокупной прибыли.**

На практике перевода статей доходов и затрат часто используется обменный курс валют, который приблизительно равен фактическому курсу на даты операций: например, средний курс за период. Однако если обменный курс валют существенно колеблется, применять средний курс за период нецелесообразно.

Функциональная валюта - это:

- a) национальная валюта страны пребывания компании*
- b) валюта основной экономической среды, в которой компания осуществляет деятельность*
- c) валюта, в которой составляется финансовая отчетность*

Компания (будь то группа или отдельная компания) может представлять отчетность в формате МСФО в валюте:

- a) по перечню, определенному в соответствующем стандарте МСФО*
- b) только в котируемых валютах*
- c) любой*

Курсовая разница по денежной статье, подлежащей получению (выплате) от зарубежной компании, до момента продажи инвестиции отражается в финансовой отчетности:

- a) в составе прибыли или убытка*
- b) в составе прочего совокупного дохода*
- c) как корректировка стоимости инвестиции*

Курсовые разницы, возникающие у компании, признаются:

- a) всегда текущими доходами или расходами*
- b) текущими доходами или расходами или в составе прочего совокупного дохода*

Сфера применения МСФО 21 «Влияние изменения валютных курсов» охватывает:

- a) учет операций в иностранной валюте*

- b) *пересчет показателей финансовой отчетности зарубежного производства, составляемой в валюте, отличной от отчетности головной (отчитывающейся) компании*
- c) *все вышеперечисленное*

Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции (МСФО (IAS) 29).

Настоящий стандарт должен применяться в отношении финансовой отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность, всех предприятий, **функциональная валюта** которых является валютой страны с гиперинфляционной экономикой.

Настоящий стандарт не устанавливает абсолютного значения уровня инфляции, при котором она считается переходящей в стадию гиперинфляции. То, в какой момент возникает необходимость пересчета финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом, определяется на основе профессионального суждения. На наличие гиперинфляции указывают характеристики экономической среды в соответствующей стране, в число которых входят, помимо прочего, следующие:

- (a) основная часть населения предпочитает хранить свои сбережения в немонетарных активах или в относительно стабильной иностранной валюте; имеющиеся суммы в местной валюте немедленно инвестируются для сохранения покупательной способности;
- (b) основная часть населения рассчитывает денежные суммы не в местной валюте, а в относительно стабильной иностранной валюте; цены могут указываться в этой иностранной валюте;
- (c) продажи и покупки с отсрочкой платежа производятся по ценам, компенсирующим ожидаемые потери покупательной способности в течение периода отсрочки платежа, даже если этот период является краткосрочным;
- (d) процентные ставки, заработная плата и цены привязаны к ценовому индексу;
- (e) совокупный уровень инфляции за три года приближается к 100% или превышает этот уровень.

Финансовая отчетность предприятия, функциональная валюта которого является валютой страны с гиперинфляционной экономикой должна представляться в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода.

Подходы	Отчет о финансовом положении	Отчет о совокупном доходе
на основе исторической стоимости	Монетарные статьи не пересчитываются, Немонетарные статьи пересчитываются путем умножения исторической стоимости (и накопленной амортизации) на коэффициент изменения в общем ценовом индексе с даты приобретения по дату окончания отчетного периода. Компоненты капитала, за исключением нераспределенной прибыли и прироста стоимости от переоценки, пересчитываются с использованием общего ценового индекса с даты внесения средств в капитал или	Суммы должны быть пересчитаны с использованием изменения в общем ценовом индексе с дат, когда статьи доходов и расходов были

	иногo возникновения компонентов. Прирост стоимости от переоценки, возникший в предыдущих отчетных периодах, исключается. Пересчитанная нераспределенная прибыль определяется как остаточная величина на основе всех остальных сумм в пересчитанном отчете о финансовом положении	первоначально признаны в финансовой отчетности.
на основе метода учета по текущей стоимости	Статьи, учитываемые по текущей стоимости, не пересчитываются, поскольку они уже выражены в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода. К другим как описано выше.	То же

Пример 1. Общий индекс цен 120%.

Статья баланса	До пересчета	После пересчета
Основные средства	2	2,2
Денежные средства	<u>1</u>	<u>1 (монетарная)</u>
Итого	3	3,2
Кредиторы	3	3 (монетарная)
Нераспределенная прибыль (чистая денежная позиция)	-	0,2 (выгода)
Итого	3	3,2

Пример 2. Общий индекс цен 120%.

Статья баланса	До пересчета	После пересчета
Денежные средства	<u>3</u>	<u>3 (монетарная)</u>
Итого	3	3
Капитал	1	1,2
Кредиторы	2	2 (монетарная)
Нераспределенная прибыль (чистая денежная позиция)	-	-0,2 (убыток)
Итого	3	3

В период инфляции предприятие, имеющее превышение монетарных активов над монетарными обязательствами, теряет покупательную способность (пример 2),

а предприятие, имеющее превышение монетарных обязательств над монетарными активами, увеличивает покупательную способность (пример 1).

Доходы или расходы по чистой монетарной позиции должны включаться в состав прибыли или убытка и раскрываться отдельно.

Первоначальное применение МСФО (МСФО (IFRS) 1).

В утвержденном Минфине переводе "Первое применение МСФО".

Первой финансовой отчетностью предприятия по МСФО (IFRS) является первая годовая финансовая отчетность, в которой предприятие принимает Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS), четко и безоговорочно заявляя в такой финансовой отчетности о ее соответствии МСФО (IFRS).

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

Для соответствия МСФО (IAS) 1, финансовая отчетность предприятия, впервые подготовленная по МСФО (IFRS), должна включать сравнительную информацию хотя бы за один период, поэтому, по крайней мере, **три отчета о финансовом положении**, два отчета о совокупной прибыли (если таковые представляются), два отчета о движении денежных средств, два отчета об изменениях в капитале, и соответствующие примечания, включая сравнительную информацию.

Пример. Если отчетность впервые готовится за 2012 год, надо представить как минимум информацию за 2011. Датой перехода на МСФО будет 1 января 2011. На эту надо подготовить начальный отчет (баланс). В отчетности за 2012 будет представлен баланс на 31 декабря 2012, 31 декабря 2011 и 1 января 2011 (начальный баланс).

Дата перехода - Начало самого раннего периода, для которого предприятие представляет полную сравнительную информацию согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) в своей первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS).

Первый отчетный период по МСФО (IFRS) - **последний** отчетный период, охваченный первой финансовой отчетностью предприятия по МСФО (IFRS). *В нашем примере 2012 год.*

Предприятие должно использовать единую учетную политику при подготовке начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS) и во всех периодах, представленных в его первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS). Эта учетная политика должна соответствовать всем МСФО (IFRS), **действующим на конец первого отчетного периода**, по которому предприятие составляет отчетность по МСФО (IFRS), кроме оговоренных случаев. *В нашем примере на конец 2012 года. Поэтому изменений в учетной политике в этой отчетности быть не может, так как ранее отчетность не представлялась.*

Настоящий МСФО (IFRS) устанавливает **две категории исключений** из принципа обязательного соответствия начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS) каждому стандарту МСФО (IFRS):

- (a) запрещают ретроспективное применение некоторых аспектов других МСФО (IFRS);
- (b) освобождают от некоторых требований других МСФО (IFRS).

Запрет ретроспективного применения

Расчетные оценки предприятия согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS) на дату перехода на МСФО (IFRS) должны соответствовать расчетным оценкам, сделанным на ту же дату согласно предыдущим ОПБУ (после корректировок, отражающих разницу в учетных политиках), если не существует объективного

свидетельства, что такие расчетные оценки были ошибочными.

То есть не надо восстанавливать расчетные оценки до даты перехода на МСФО. Также запрет на ретроспективную оценку учета:

- (a) прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств;
- (b) учет операций хеджирования;
- (c) доля меньшинства.

То есть правила МСФО начинают применяться с даты перехода на МСФО.

Освобождение от некоторых требований других МСФО (IFRS)

Предприятие может принять решение об использовании одного или более из следующих исключений:

- (a) операции платежей, основанных на акциях;
- (b) договора страхования;
- (c) справедливая стоимость или переоценка в качестве условной первоначальной стоимости;
- (d) аренда;
- (e) вознаграждения работникам;
- (f) накопленные разницы при пересчете в иную валюту;
- (g) инвестиции в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия;
- (h) активы и обязательства дочерних предприятий, ассоциированных предприятий и совместного предпринимательства;
- (i) комбинированные финансовые инструменты;
- (j) определение ранее признанных финансовых инструментов;
- (k) измерение по справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств при первоначальном признании;
- (l) обязательства по выводу объектов из эксплуатации, включенные в состав себестоимости основных средств;
- (m) финансовые активы и нематериальные активы, учитываемые в соответствии с Разъяснением КРМФО (IFRIC) 12 «*Концессионные соглашения на предоставление услуг*»;
- (n) затраты по займам.

То есть предполагается, что расчет накоплений начинается с даты перехода на МСФО с "нуля" или с оценки по национальным правилам учета.

Предприятие не должно применять эти освобождения по аналогии к другим статьям.

Раскрытие эффекта от перехода

Предприятие должно пояснить, как переход от предыдущих ОПБУ к МСФО (IFRS) повлиял на его финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств. Первая финансовая отчетность предприятия по МСФО (IFRS), должна включать:

(а) сверки капитала, отраженного в отчете согласно предыдущим ОПБУ, с капиталом согласно МСФО (IFRS) на обе следующие даты:

- (i) дату перехода на МСФО (IFRS); и
- (ii) дату окончания последнего периода, представленного в последней годовой финансовой отчетности предприятия согласно предыдущим ОПБУ;

(б) сверку общей совокупной прибыли по МСФО (IFRS) за самый последний период самой последней годовой финансовой отчетности предприятия. Отправной точкой для такой сверки должна быть общая совокупная прибыль согласно предыдущим ОПБУ за тот же самый период или, если предприятие не отражало данный показатель, прибыль или убыток согласно предыдущим ОПБУ;

(с) в случае если предприятие впервые признавало или восстанавливало какие-либо убытки от обесценения при подготовке начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS), раскрытия, которые требовались бы согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», если бы предприятие признало эти убытки от обесценения или реверсивные записи по ним в периоде, начинающемся с даты его перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS).

Ретроспективное применения всех аспектов всех МСФО при подготовке начального баланса по МСФО, который будет отправной точкой для ведения учета согласно МСФО:

- а) запрещено в ряде случаев*
- б) зависит только от выбора, сделанного компанией при подготовке учетной политики*
- с) требуется всегда*

Датой перехода на МСФО для предприятия, решающего представлять сравнительную информацию в первой финансовой отчетности по МСФО (за 2011 год) только за один год, является:

- а) 1 января 2011*
- б) 1 января 2010*
- с) 31 декабря 2009*
- д) 31 декабря 2010*
- е) нет правильного ответа*

Расчетные оценки компании согласно МСФО на дату перехода на МСФО должны соответствовать верным расчетным оценкам, сделанным на ту же дату согласно предыдущим ОПБУ:

- а) после корректировок, отражающих любую разницу в учетных политиках*
- б) до корректировок, отражающих любую разницу в учетных политиках*
- с) вместо корректировок, отражающих любую разницу в учетных политиках*

Накапливаемые разницы от перевода из одной валюты в другую для всей зарубежной деятельности на дату перехода на МСФО при использовании разрешенных МСФО (IFRS) 1 освобождений:

- а) должны быть пересчитаны по правилам МСФО по курсу на дату перехода, а не по курсу ранее произведенных операций*
- б) должны быть пересчитаны по правилам МСФО по курсу на дату, определенную в регламенте процедуры перехода на МСФО*
- с) предполагаются равными нулю*

Разделение комбинированного (сложного) финансового инструмента на отдельные компоненты, если компонент обязательство выполнен на дату перехода на МСФО, при использовании разрешенных МСФО (IFRS) 1 освобождениях:

- a) производится обязательно*
- b) не производится*
- c) производится только в промежуточной отчетности*

МСФО для малых и средних предприятий.

МСФО для МСП не входит в состав МСФО, а является отдельным набором стандартов. Такая же ситуация с МСФО для государственного сектора. Это самостоятельные модели учета. На 1 января 2012 года МСФО для МСП официально на русский язык не переведены, но полный текст стандарта на русском языке доступен в интернете на многих сайтах. Практики преподавания и тестирования знаний МСФО для МСП еще не сложилось. Стандарт достаточно объемный.

В программу упрощенного экзамена не входит.

Малый и средний бизнес играет значительную роль в экономике, по нормы "обычных" МСФО для них слишком сложны. МСФО для МСП упрощены.

Определение МСП

Нет количественных критериев! Предприятиями малого и среднего бизнеса являются те предприятия, которые:

- (a) не обязаны представлять свою финансовую отчетность широкому кругу пользователей, что типично для открытых акционерных обществ, банков, кредитных союзов, страховых компаний, брокеров/дилеров ценных бумаг, паевых фондов и инвестиционных банков.*
- (б) выпускают финансовую отчетность общего назначения для внешних пользователей. Примеры внешних пользователей: владельцы, не участвующие в управлении бизнесом, существующие и потенциальные кредиторы, и кредитно-рейтинговые агентства.*

Цель и состав финансовой отчетности МСП

Целью финансовой отчетности предприятия малого или среднего бизнеса является предоставление информации о финансовом положении, результатах деятельности и движении денежных средств предприятия, которая полезна для широкого круга пользователей при принятии экономических решений, которые не имеют возможности потребовать представления отчетности, составленной с учетом их информационных требований.

Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенные руководству предприятия.

Полный комплект финансовой отчетности предприятия представляется не реже 1 раза в год и должен включать все элементы "обычной" отчетности:

- (a) отчет о финансовом положении по состоянию на отчетную дату.*
- (б) либо:*
 - (i) один отчет о совокупном доходе за отчетный период, демонстрирующий все статьи доходов и расходов, признанные за период, включая статьи, признанные*

при определении прибыли или убытка (являющегося промежуточным итогом в отчете о совокупном доходе) и статьи прочего совокупного дохода, или (ii) отдельный отчет о прибылях и убытках и отдельный отчет о совокупном доходе.

Если предприятие принимает решение о представлении как отчета о прибылях и убытках, так и отчета о совокупном доходе, тогда отчет о совокупном доходе начинается строкой прибыли или убытка, а затем демонстрируются статьи прочего совокупного дохода.

- (в) отчет об изменениях в капитале за отчетный период.
- (г) отчет о движении денежных средств за отчетный период.
- (д) примечания, содержащие свод значительных элементов учетной политики и прочую пояснительную информацию.

Исключения! МСФО для МСП не рассматривает представление:

**сегментной информации,
прибыль на акцию
промежуточные финансовые отчеты**

предприятие, делающее такие раскрытия, должно описать основу подготовки и представления информации.

Некоторые правила составления финансовой отчетности для МСП

Раздел 18. Нематериальные активы.

Предприятие должно признавать затраты, понесенные самостоятельно по нематериальной статье, включая все затраты на **исследования и разработки, в качестве расхода** тогда, когда они возникают, за исключением тех затрат, которые включаются в стоимость другого актива, соответствующего критериям признания в настоящем МСФО.

Т.е. нет правила капитализации расходов на разработки как в МСФО 38.

Предприятие должно оценивать нематериальный актив по себестоимости за вычетом любой накопленной **амортизации** и любого накопленного **убытка от обесценения**. Требования по оценке амортизации установлены в данном разделе. Требования по признанию обесценения установлены в Разделе 27 «Обесценение активов».

Т.е. нет модели учета НМА по переоцененной стоимости

Раздел 19. Объединение бизнеса.

После первоначального признания покупателю следует оценивать гудвил, приобретенный при объединении бизнеса, по его себестоимости за вычетом накопленной **амортизации** и накопленных убытков от **обесценения**:

- (а) Предприятие должно следовать принципам, указанным в пунктах 18.19-18.24 для амортизации гудвила. Если предприятие не в состоянии дать надежную оценку срока полезного использования гудвила, то этот срок должен составлять 10 лет.
- (б) Предприятие должно следовать Разделу 27 «Обесценение активов» для признания и оценки убытка от обесценения гудвила.

В "обычном" МСФО гудвил не амортизируется, а тестируется на обесценение.

Раздел 25. Затраты по займам.

Предприятие должно признать все затраты по займам как расход в составе прибыли или убытка того периода, в котором они понесены.

В "обычном" МСФО затраты по займам по квалифицируемым активам капитализируются в их стоимости.

Глава 3. Консолидированная и индивидуальная отчетность

Объединение бизнеса (МСФО (IFRS) 3).

Бизнес -интегрированная совокупность видов деятельности и активов, осуществление которых и управление которыми способно привести к получению дохода в форме дивидендов, снижения затрат или какой-либо иной экономической выгоды, непосредственно инвесторами или другими собственниками, участниками или членами.

Объединение бизнеса -операция или иное событие, при котором покупатель получает контроль над одним или более бизнесами. Операции, иногда упоминаются как 'настоящие слияния' или 'слияния равных', также являются объединением бизнеса в том смысле, в каком этот термин используется в настоящем МСФО (IFRS).

Предприятие должно учитывать каждое объединение бизнеса **по методу приобретения**.

Применение метода приобретения содержит этапы:

(а) идентифицировать покупателя;

При объединении (слиянии) трудно определить кто покупатель. Признаки покупателя:

(а) относительные голосующие права в объединенном предприятии после объединения бизнеса – Как правило, покупатель – это объединяющееся предприятие, собственники которого, как группа, сохраняют или получают наибольшую часть голосующих прав в объединенном предприятии.

(b) существование большой голосующей доли меньшинства в объединенном предприятии, если ни у одного другого собственника или организованной группы собственников нет значительного голосующего пакета – Как правило, покупатель – это объединяющееся предприятие, единственный собственник или организованная группа собственников которого является держателем наибольшей голосующей доли меньшинства в объединенном предприятии.

(с) состав органа управления объединенного предприятия – Как правило, покупатель – это объединяющееся предприятие, собственники которого имеют возможность выбирать или назначать или снимать большинство членов органа управления объединенного предприятия.

(b) определить дату приобретения;

Покупатель должен идентифицировать дату приобретения, которая является датой, когда он получает контроль над приобретаемым предприятием.

Контроль- полномочия управлять финансовой и операционной политикой предприятия с целью получения выгод от его деятельности.

Как правило, является датой, когда покупатель юридически передает возмещение, приобретает активы и принимает обязательства приобретаемого предприятия, - датой закрытия.

(с) признать и измерить идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю в приобретаемом предприятии;

Покупатель должен измерить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства по справедливой стоимости на дату приобретения.

(d) признать и измерить гудвил или доход от выгодной сделки.

Гудвил - актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнеса, которые не идентифицируются и не признаются по-отдельности.

Покупатель должен признать гудвил на дату приобретения, измеренный как превышение пункта (а) над пунктом (б) ниже:

(а) совокупность:

- (i) переданного возмещения, измеренного в соответствии с настоящим МСФО (IFRS), который в целом требует проводить измерение по справедливой стоимости на дату приобретения;
- (ii) суммы любой неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии, измеренной в соответствии с настоящим МСФО (IFRS); и
- (iii) при объединении бизнеса, осуществляемом поэтапно, справедливой стоимости неконтролирующей доли на дату приобретения, которой покупатель ранее владел в приобретаемом предприятии.

(б) сумма на дату приобретения идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств, измеренная в соответствии с настоящим МСФО (IFRS) 3.

Если получается отрицательная величина, покупателю следует признать доход от выгодной покупки составе прибыли или убытка на дату приобретения.

Гудвил =	Переданное возмещение	<i>Плюс</i> суммы любой неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии	<i>Минус</i> сумма идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств
Общее правило	Измерение по справедливой стоимости на дату приобретения		
Дополнения	Условное возмещение - как правило, обязательство покупателя передать дополнительные активы или доли участия в капитале прежним собственникам приобретаемого предприятия при условии наступления определенных будущих событий или выполнения условий. Измеряется по правилам применимого МСФО.	Если цена активного рынка на долевые инструменты недоступна, в таких ситуациях покупатель измеряет справедливую стоимость неконтролирующей доли, используя другие методы оценки. Например, доля участия в капитале 90%, значит неконтролирующая доля 10% от чистых активов. Это не всегда справедливо, так как меньшинство может иметь блокирующий пакет.	Может привести к признанию некоторых активов и обязательств, которые приобретаемое предприятие ранее не признавало в своей финансовой отчетности. Например, покупатель признает приобретенные идентифицируемые нематериальные активы, такие как фирменный знак, патент или отношения с клиентами, которые приобретаемое предприятие не признавало как активы в своей финансовой отчетности, потому что оно разрабатывало их своими силами и относило соответствующие затраты на расход.
	Если переданы активы покупателя, балансовая стоимость которых отличается от их		

	<p>справедливой стоимости на дату приобретения (например, основные средства). То:</p> <p><u>Если остаются в объединенном предприятии</u> покупатель должен измерить такой актив по балансовой стоимости непосредственно перед датой приобретения и не должен признавать доход или убыток.</p> <p><u>Если остаются у продавца бизнеса</u> - покупатель должен переоценить переданные активы до их справедливой стоимости на дату приобретения и признать полученный доход или убытки, если таковые имеются, в составе прибыли или убытка.</p>		
--	--	--	--

Затраты, связанные с приобретением – это затраты, которым подвергается покупатель при осуществлении объединения бизнеса. Такие затраты включают комиссию посредника; оплату консультативных, юридических услуг, услуг по бухгалтерскому учету, оценке, прочих профессиональных или консультационных услуг; общие административные затраты, включая затраты на содержание внутреннего отдела по приобретениям; а также затраты на регистрацию и выпуск долговых и долевых ценных бумаг. Покупатель должен отразить в учете затраты, связанные с приобретением, **как расходы** в тех периодах, когда были понесены затраты и получены услуги, с одним исключением: затраты на выпуск долговых или долевых ценных бумаг должны быть признаны в соответствии с МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 39.

Затраты, которые покупатель, ожидает, но не обязан нести, в будущем с целью осуществления своего плана по выходу из деятельности приобретаемого предприятия или прекращению трудовых отношений или перемещению служащих приобретаемого предприятия, не являются обязательствами на дату приобретения. Поэтому, покупатель не признает такие затраты.

Все объединения бизнеса должны учитываться с применением метода:

- a) объединения*
- b) приобретения*
- c) слияния*

Будущие убытки которые, как ожидается, будут понесены в результате объединения в затраты на объединение:

- a) включаются*
- b) не включаются*
- c) включаются или не включаются в зависимости от выбранного метода*

Покупатель на дату приобретения признает нематериальный актив приобретаемого предприятия отдельно от гудвила, если справедливая стоимость актива может быть достоверно измерена:

- a) только, если актив приобретаемым предприятием был не признан до объединения бизнеса
- b) только если актив был признан приобретаемым предприятием до объединения бизнеса
- c) независимо от признания актива приобретаемым предприятием до объединения бизнеса

Консолидированная и индивидуальная отчетность (МСФО (IAS) 27, ПКИ (SIC) 12).

Обзор

Возможны различные ситуации:

Уровень владения	Процент владения акций	Применимые стандарты	
		В индивидуальной отчетности	При своде
Нет существенного влияния; нет контроля	менее 20%	МСФО (IAS) 39	x
Существенное влияние; нет контроля (ассоциированная компания)	20% - 50%	<ul style="list-style-type: none"> • По факт. себестоимости минус обесценение, • МСФО (IAS) 39, • IFRS 5 	Финансовая отчетность с учетом инвестиций по методу долевого участия МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» - метод долевого участия
Контроль (дочерняя компания)	более 50%		Консолидированная финансовая отчетность МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» - метод консолидации
Совместное предпринимательство	Только различная доля участия: нет акций, иначе сводится к вышеперечисленным		Финансовая отчетность с пропорциональной консолидацией долей участия в совместном предпринимательстве МСФО (IAS) 31 «Участие в совместной деятельности» - метод пропорционального учета

Индивидуальная отчетность

Когда предприятие составляет отдельную финансовую отчетность, оно должно учитывать инвестиции в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия либо:

- (a) по фактической стоимости, либо в соответствии с МСФО (IFRS) 5,

(b) в соответствии с МСФО (IAS) 39.

Предприятие должно применять один и тот же метод учета для каждой категории инвестиций.

Предприятие должно признать дивиденд от дочернего предприятия, совместно контролируемого предприятия и ассоциированного предприятия в составе прибыли или убытка в отдельном отчете о прибылях и убытках, когда установлено его право на получение дивиденда.

Дивиденды от ассоциированных компаний имеют особый порядок учета (см. IAS 27).

Консолидированная финансовая отчетность — финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единого хозяйствующего субъекта.

Группа — материнское предприятие и все его **дочерние** предприятия. *! В группу не входят ассоциированные компании и совместные.*

Материнское предприятие не обязано представлять консолидированную финансовую отчетность в том, и только в том случае, если:

(a) материнское предприятие само является дочерним предприятием, и его другие собственники, включая тех, кто в иных случаях не имеет права голоса, были проинформированы о том, что материнское предприятие не будет представлять консолидированную финансовую отчетность, и не возражают против этого;

(b) долговые и долевыми инструментами материнского предприятия не обращаются на открытом рынке (на внутренней либо зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);

(c) материнское предприятие не предоставляло и не находится в процессе предоставления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или иному регулируемому органу в целях выпуска любого класса инструментов на открытый рынок;

(d) конечное или любое промежуточное материнское предприятие указанного материнского предприятия представляет консолидированную финансовую отчетность, доступную для открытого пользования, которая подготовлена в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS).

Консолидированная финансовая отчетность должна включать все дочерние предприятия материнского предприятия (кроме предназначенных для продажи см. IFRS 5) .

Дочернее предприятие — предприятие, в том числе неакционерное предприятие, такое, как партнерство, которое контролируется другим предприятием, называемым материнским предприятием.

Контроль — право определять финансовую и операционную политику предприятия с целью извлечения выгод от его деятельности.

Предполагается, что имеет место контроль, если материнское предприятие владеет прямо или опосредованно, через дочерние предприятия, более чем половиной относящихся к какому-либо предприятию прав голоса, кроме исключительных случаев, когда может быть четко продемонстрировано, что такое владение не создает контроля. Контроль также имеет место в случае, если материнское предприятие владеет половиной относящихся к какому-либо предприятию прав голоса или меньше, и оно:

(а) правомочно управлять более чем половиной прав голоса по соглашению с другими инвесторами; Существование и влияние потенциальных прав голоса, которые в настоящее время могут быть исполнены или конвертированы, включая потенциальные права голоса, принадлежащие другому предприятию, принимаются во внимание при оценке того, правомочно ли предприятие определять финансовую и операционную политику другого предприятия.

(b) правомочно определять финансовую и хозяйственную (операционную) политику данного предприятия согласно уставу или соглашению;

(с) правомочно назначать или смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления данного предприятия, и именно этот совет директоров или иной орган управления осуществляет контроль над предприятием;

d) правомочно представлять большинство голосов на заседаниях совета директоров или аналогичного органа управления данного предприятия, и именно этот совет директоров или иной орган управления осуществляет контроль над предприятием;

Изменения в непосредственной доле участия материнского предприятия в дочернем предприятии, не приводящие к потере контроля, учитываются как операции с капиталом (т.е. операции с собственниками, действующими в этом качестве).

Процедуры консолидации

Финансовая отчетность материнского предприятия и его дочерних предприятий, используемая при подготовке консолидированной финансовой отчетности, должна быть подготовлена на одну и ту же отчетную дату (расхождение не должно превышать трех месяцев).

При подготовке консолидированной финансовой отчетности предприятие объединяет финансовую отчетность материнского предприятия и его дочерних предприятий построчно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Затем, для того, чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе как о едином хозяйствующем субъекте, выполняются следующие действия:

(а) балансовая стоимость инвестиции материнского предприятия в каждое дочернее предприятие и принадлежащая материнскому предприятию доля в капитале каждого дочернего предприятия, взаимоисключаются;

(b) определяются неконтролирующие доли в прибылях или убытках консолидируемых дочерних предприятий за отчетный период;

(с) неконтролирующие доли в чистых активах консолидируемых дочерних предприятий определяются отдельно от доли, принадлежащей акционерам материнского предприятия. Неконтролирующая доля в чистых активах состоит из:

(i) величины, приходящейся на эти неконтролирующие доли на дату исходной сделки по объединению, рассчитанной в соответствии с МСФО (IFRS) 3; и

(ii) неконтролирующие доли в изменениях капитала дочернего предприятия, произошедших с даты указанной сделки по объединению.

Неконтролирующие доли должны быть представлены в консолидированном отчете о финансовом положении в составе капитала, отдельно от капитала собственников материнского предприятия.

Пример:

Материнская компания	Дочерняя компания (доля материнской 90%)	Консолидированная отчетность
----------------------	---	---------------------------------

<i>На дату приобретения</i>		
Инвестиции 100		Гудвил 10
	Чистые активы 100 (наша доля 90)	Неконтролирующая доля (доля меньшинства) 10
<i>На отчетную дату</i>		
Инвестиции 100		Гудвил 10 Капитал +54
	Чистые активы 160 (прирост:+60.Наша доля:54)	Неконтролирующая доля (доля меньшинства) 16

Внутригрупповые остатки, операции, доходы и расходы должны исключаться в полных суммах.

Разъяснение **ПКИ (SIC) 12** "Консолидация предприятия специального назначения". предприятие может быть создано для выполнения узкой и четко определенной цели, например, для осуществления аренды, проведения исследований и разработок или осуществления секьюритизации финансовых активов. **Вопрос:** при каких обстоятельствах предприятию следует консолидировать ПСН? **Консенсус:** ПСН следует консолидировать в том случае, если сущность взаимоотношений между предприятием и ПСН указывает на то, что ПСН контролируется этим предприятием.

Инвестиции в ассоциированные компании (МСФО (IAS) 28).

Ассоциированное предприятие — предприятие, в том числе неакционерное предприятие, такое, как партнерство, на деятельность которого инвестор оказывает значительное влияние и которое не является ни дочерним предприятием, ни долей в совместной деятельности.

Значительное влияние — право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики объекта инвестиций, не являющееся контролем или совместным контролем над указанной политикой.

Если инвестору прямо или косвенно (например, через дочерние предприятия) принадлежит 20 или более процентов прав голоса в отношении объекта инвестиций, то считается, что инвестор имеет значительное влияние, за исключением случаев, когда существуют убедительные доказательства обратного.

Наличие и влияние потенциальных прав голоса, которые на текущий момент являются реализуемыми или конвертируемыми, включая потенциальные права голоса других предприятий, являются факторами, которые должны учитываться при оценке того, имеет ли предприятие значительное влияние.

Метод долевого участия — метод учета, при котором инвестиции при первоначальном признании оцениваются по себестоимости, а затем их стоимость корректируется с учетом изменения доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций после приобретения. Прибыль или убыток инвестора включает долю инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций.

Средства, полученные от объекта инвестиций в результате распределения прибыли, уменьшают балансовую стоимость инвестиций.

т.е. дивиденды относятся в уменьшение инвестиций!

Балансовая стоимость инвестиций также корректируется с целью отражения изменений в пропорциональной доле участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в связи с изменениями в прочей совокупной прибыли объекта инвестиций. Такие изменения возникают, в частности, в связи с переоценкой основных средств и в связи с разницей от пересчета отчетности в другой валюте. Доля инвестора в этих изменениях признается в составе прочей совокупной прибыли инвестора.

При наличии потенциальных прав голоса доля инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций или в изменениях в капитале объекта инвестиций определяется на основе текущих долей участия и не отражает возможную реализацию или конвертацию потенциальных прав голоса. *Но учитываются при оценке наличия значительного влияния!*

Для расчета действуют правила, аналогичные консолидации: отчетность основного и ассоциированного предприятия должны быть на одну и ту же дату (разница не более трех месяцев), один период, на одной и той же учетной политике (иначе требуется корректировка).

Пример:

Основная компания	Ассоциированная компания	Финансовая отчетность основной компании с учетом инвестиций по методу долевого участия (доля участия 30%)
<i>На дату приобретения</i>		
Инвестиции-30		Инвестиции-30
	Чистые активы-100	
<i>На отчетную дату</i>		
Инвестиции-30		Инвестиции-30+18=48 Доходы +18
	Чистые активы-160 (прирост:+60.Наша доля:18)	

Инвестиции в ассоциированное предприятие учитываются по методу долевого участия, начиная с даты, когда указанное предприятие становится ассоциированным. При приобретении инвестиций разница между себестоимостью инвестиций и долей инвестора в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств ассоциированного предприятия учитывается следующим образом:

(а) гудвил, относящийся к ассоциированному предприятию, включается в состав балансовой стоимости инвестиций. Амортизация этого гудвила не разрешена.

Основная компания	Ассоциированная компания	Финансовая отчетность основной компании с учетом инвестиций по методу долевого участия (доля участия 30%)
<i>На дату приобретения</i>		
Инвестиции-40		Инвестиции-40
	Чистые активы-100	

(б) сумма превышения доли инвестора в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств ассоциированного

предприятия над стоимостью инвестиций исключается из состава балансовой стоимости инвестиций и вместо этого отражается в качестве дохода при определении доли инвестора в прибыли или убытке ассоциированного предприятия за тот отчетный период, в котором инвестиции были приобретены.

Когда доля инвестора в убытках ассоциированного предприятия становится равна его доле участия в ассоциированном предприятии или превышает эту долю, инвестор прекращает признание своей доли в дальнейших убытках.

Пример:

Основная компания	Ассоциированная компания	Финансовая отчетность основной компании с учетом инвестиций по методу долевого участия (доля участия 30%)
<i>На дату приобретения</i>		
Инвестиции 30		Инвестиции 30
	Чистые активы 100	
<i>На отчетную дату</i>		
Инвестиции 30		Инвестиции 0 (30-30) Убытки 30
	Чистые активы (20) Изменение: минус 120	

После уменьшения доли участия инвестора до нуля дополнительные убытки и обязательства признаются только в той мере, в какой инвестор принял на себя юридические обязательства или обязательства, обусловленные сложившейся практикой (конклюдентные обязательства) или совершил платежи от имени ассоциированного предприятия. Если впоследствии ассоциированное предприятие отражает у себя в отчетности прибыль, инвестор возобновляет признание своей доли в этой прибыли только после того, как его доля в прибыли становится равной непризнанной доле в убытках.

Ассоциированная компания согласно МСФО 28 представляет собой компанию:

- a) на деятельность которой инвестор оказывает незначительное влияние, и которая не является ни дочерней, ни совместной*
- b) за деятельностью которой инвестор осуществляет контроль, но которая не является ни дочерней, ни совместной*
- c) на деятельность которой инвестор оказывает существенное влияние, но которая не является ни дочерней, ни совместной*

Применение метода долевого участия предусматривает использования для ассоциированной компании и инвестора:

- a) только единой учетной политики, процедура пересчета не допускается*
- b) различных учетных политик, так как это не консолидация*
- c) единой учетной политики, либо пересчета в соответствии с единой учетной политикой*

Участие в совместной деятельности (МСФО (IAS) 31, ПКИ (SIC) 13).

Инвестор в совместное предпринимательство — сторона в совместном предпринимательстве, не имеющая совместного контроля над этим совместным предпринимательством.

Совместный контроль — разделенный по договору между сторонами контроль над хозяйственной деятельностью, который существует только тогда, когда принятие стратегических финансовых и операционных решений в отношении этой хозяйственной деятельности требует единогласия сторон, разделяющих контроль (участников совместного предпринимательства). Наличие договорного соглашения может подтверждаться различными способами, например: договором, заключенным между участниками совместного предпринимательства, или протоколом переговоров между ними.

Совместное предпринимательство — договорное соглашение, по которому две стороны или более предпринимают хозяйственную деятельность, подлежащую совместному контролю.

Пропорциональная консолидация — метод учета, посредством которого доля участника совместного предпринимательства в каждом из активов, обязательств, доходов и расходов совместно контролируемого предприятия объединяется построчно с аналогичными статьями в финансовой отчетности этого участника или показывается в его финансовой отчетности отдельными статьями.

Виды совместного предпринимательства	Пример	Необходимость консолидации
совместно контролируемые операции	Кооперация производителя зерна и мукомольного завода для продажи на рынке муки.	Нет, нужные данные уже признаны в индивидуальной отчетности участников
совместно контролируемые активы	Сдача в аренду помещения, у которого 2 собственника.	
совместно контролируемые предприятия	Создание корпорации, товарищества	Требуется пропорциональная консолидация

Участник совместного предпринимательства должен признавать свою долю участия в совместно контролируемом предприятии с помощью метода пропорциональной консолидации или альтернативного метода, описанного в пункте 38. При применении метода пропорциональной консолидации следует представлять информацию в отчетности одним из двух описанных ниже способов.

построчно объединять свою долю в каждом из активов, обязательств, доходов и расходов совместно контролируемого предприятия с аналогичными статьями своей финансовой отчетности. Например, он может объединить свою долю в запасах совместно контролируемого предприятия со своими запасами, а свою долю в основных средствах совместно контролируемого предприятия со своими основными средствами.

В качестве альтернативы участник совместного предпринимательства может включить в свою финансовую отчетность отдельные статьи, показывающие его часть активов, обязательств, доходов и расходов совместно контролируемого предприятия.

Например, он может отдельно показать свою долю в оборотных активах совместно контролируемого предприятия в составе своих оборотных активов, а свою долю в основных средствах совместно контролируемого предприятия — отдельной строкой в составе своих основных средств.

Если не применяется метод пропорциональной консолидации, то участник совместного предпринимательства должен признавать свою долю участия в совместно контролируемом предприятии, применяя метод долевого участия. Метод стандартом не рекомендуется.

Доли участия в совместно контролируемых предприятиях, классифицируемые как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, должны учитываться в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

Вклады в совместное предпринимательство

Если участник совместного предпринимательства вкладывает в совместное предприятие активы или продает их ему, признание какой-либо части прибыли или убытка от такой сделки должно отражать сущность этой сделки¹⁶. Тогда как активы остаются у совместного предприятия, притом, что участник совместного предпринимательства передал существенные риски и выгоды, связанные с правом собственности на активы, участник должен признать указанную прибыль или убыток только в той части, которая приходится на прочих участников согласно их долям участия. Участник совместного предпринимательства должен признать любую сумму убытка в полном объеме, если такой вклад или продажа свидетельствуют о снижении чистой стоимости возможной продажи оборотных активов или об убытке от обесценения.

При покупке активов у совместного предприятия участник совместного предпринимательства не должен признавать своей доли в прибыли совместного предприятия от такой сделки, пока он не продаст эти активы независимой стороне. Участник совместного предпринимательства должен признавать свою долю убытков, возникающих в результате таких сделок в том же порядке, что и прибыли, с той разницей, что убытки должны быть признаны сразу, если они отражают снижение чистой стоимости возможной продажи оборотных активов или убыток от обесценения.

Основные типы совместных форм взаимодействия компаний представляют собой совместно контролируемые:

- a) компании*
- b) операции*
- c) активы*
- d) a+b*
- e) a+c*
- f) a+b+c*

Соответствующим стандартом определено следующие основные типы совместных форм взаимодействия компаний:

¹⁶ Ранее данное положение было в Разъяснении ПКР (SIC) 13 "Совместно контролируемые предприятия - немонетарные вклады участников совместного предпринимательства". В действующей редакции включено непосредственно в текст стандарта.

- a) совместно контролируемые операции,
- b) совместно контролируемые активы
- c) совместно контролируемые компании
- d) $a+v$
- e) $a+c$
- f) $a+v+c$

Убыток участника, возникающий при продаже (и свидетельствующий об обесценении активов) активов совместной компании при пропорциональном методе:

- a) признается в части, причитающейся на доли участия других участников совместной компании
- b) признается в полном объеме
- c) не признается

Прибыли участника, возникающие при продаже им совместной компании активов (до тех пор пока активы находятся в совместной компании), при пропорциональном методе:

- a) признаются в части, причитающейся на доли участия других участников совместной компании
- b) признаются в полном объеме
- c) не признаются