**Тема 1. Общая характеристика международных стандартов финансовой отчетности**

**1. Сущность и значение МСФО**

МСФО представляет собой учетную систему, функционирующую на международном уровне. Их особенностью является то, что они содержат одновременно и концептуальные основы составления отчетности, и собственно стандарты финансовой отчетности.

Рекомендательный характер стандартов соответствует рыночной экономике. Все предприятия, желающие установить международные экономические контакты, завладеть вниманием пользователей "без границ" осознают необходимость составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

В связи с тем, что МСФО стали международным языком бухгалтеров и экономистов, их знание является условием сначала информационного, а затем и экономического взаимодействия на мировом уровне.

**2. Необходимость перехода Казахстана на МСФО**

**финансовый стандарт казахстан бухгалтерский учет**

МСФО приобретают все большее применение во всем мире. Сотни компаний, в основном транснациональные корпорации и международные финансовые организации, заявляют о приведении своей финансовой отчетности в соответствие с МСФО.

Лондонская фондовая биржа рекомендовала всем иностранным корпорациям, желающим осуществлять котировку своих ценных бумаг в Лондоне, придерживаться МСФО.

В настоящее время членами международной организации, занимающейся разработкой международных стандартов – Комитета по международным стандартам бухгалтерского учета (International Accounting Standarts Commitee, IASC), являются более 100 бухгалтерских организаций из 88 стран.

Цель перехода на МСФО – повышение качества и информативности отчетности, которые являются актуальными для всех пользователей, и в первую очередь – для банков, оценивающих на ее основе финансовое положение заемщиков.

Для облегчения перехода на МСФО были предприняты некоторые шаги по сближению международной и казахстанской систем учета и отчетности.

Так, некоторые положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), относящиеся как к вопросам учета отдельных операций, так и раскрытия информации в финансовой отчетности, были приближены к МСФО. Например, введены требования о признании доходов и расходов в отчетном периоде, к которому они фактически относятся; внедрены некоторые понятия, являющиеся принципиально новыми для казахстанской практики ведения учета и подготовки отчетности.

Применение МСФО в качестве основного и единственного стандарта при подготовке отчетности позволило бы решить проблему качества информации.

Рассмотрим некоторые положения МСФО, применение которых позволяет повысить информативность отчетности, на основе которой банками принимается решение о выдаче кредитов.

МСФО содержат универсальные правила отражения в учете и раскрытия в отчетности большинства операций, обязательных для любых предприятий. Это не только облегчает понимание отчетности всеми участниками рынка, но делает возможной подготовку информативной консолидированной отчетности, что особенно актуально для банков, так как банку-кредитору необходимо иметь адекватное представление о финансовом положении групп связанных заемщиков, даже в том случае, если ими являются отдельные предприятия из состава групп.

Применение МСФО позволит банкам получать адекватную информацию о стоимости активов заемщиков непосредственно из содержания отчетности, не прибегая к осуществлению дополнительных процедур оценки активов. Таким образом, будет облегчена оценка как стоимости отдельных активов, передаваемых в залог, так и финансового положения заемщика в целом.

Внедрение МСФО не подразумевает одномоментного изменения всей системы учета и отчетности в РК. Переход к использованию международных стандартов является постепенным и целенаправленным процессом, смысл которого заключается в том, чтобы недостатки и несоответствия отечественной системы бухгалтерского учета устранялись последовательно в соответствии с запросами рыночной экономики без нарушения целостности этой системы.

Для перехода на МСФО необходимо осуществить большое число мероприятий, делающих такой переход реальным. В частности, требуются коррективы в законодательстве, прежде всего в гражданском и налоговом, а также пересмотр практически всей нормативной базы бухгалтерского учета и отчетности.

**3. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами**

Для ускорения реформы бухгалтерского учета Правительством РК разработана "Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами". Она состоит из трех больших блоков. Первый обеспечивает реформу методологически: пересмотрен План счетов, вносятся изменения в законодательную базу (Закон "О бухгалтерском учете", Гражданский и Налоговый кодексы РК).

Второе направление, или составная часть реформы, заключается в изменении самого института бухгалтерского учета. Прежняя форма исключительно государственного регулирования этой сферы в условиях рыночной экономики невозможна, т.к. большинство предприятий не подчиняется министерствам и ведомствам. Однако вполне естественно, что какие-то общие правила, рекомендации, основы должны существовать. Это характерно абсолютно для всех стран мира. А более конкретные, узкие, специфические нормы должны формироваться самими бухгалтерами через профессиональные объединения. Создание казахстанского института профессиональных бухгалтеров, введение порядка саморегулирования профессии – это второе направление реформы. С ним неразрывно связано и третье направление – подготовка, переподготовка и аттестация профессионалов. По новым программам предстоит подготовить около трех миллионов казахстанских бухгалтеров.

Цель реформирования системы бухгалтерского учета – приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО.

Задачи реформы:

* сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;
* обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в Казахстане с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
* оказать методологическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

Основные направления реформы:

* совершенствование нормативного правового регулирования;
* формирование нормативной базы (стандарты);
* методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии);
* кадровое обеспечение (формирование бухгалтерской профессии, подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета);
* международное сотрудничество (работа в международных организациях; взаимодействие с национальными организациями, ответственными за разработку стандартов бухгалтерского учета, и регулирование соответствующей деятельности).

Цель нормативного регулирования бухгалтерского учета – в обеспечении доступа всем заинтересованным пользователям к информации, представляющей объективную картину финансового положения и результатов деятельности хозяйствующих субъектов.

Для этого должны быть решены следующие задачи:

* переориентация нормативного регулирования с учетного процесса на бухгалтерскую отчетность;
* регулирование финансового учета;
* органичного сочетания нормативных предписаний республиканских органов исполнительной власти с профессиональными рекомендациями;
* взвешенного использования международных стандартов в национальном регулировании.

**Тема 2. Концептуальный уровень МСФО**

При структурировании международных стандартов для целей их изучения выделяют следующие уровни:

* концептуальный;
* структурный;
* технологический.

Концептуальный уровень управляющей информации должен обеспечить соответствие модели финансовой отчетности восприятию внешними пользователями понятия "финансовое состояние предприятия".

Финансовое положение компании характеризуется экономическими ресурсами, финансовой структурой, ликвидностью, платежеспособностью и способностью адаптироваться к изменениям окружающей среды, прибыльностью, изменчивостью результатов деятельности, способностью генерировать денежные ресурсы.

Для правильного понимания финансовой отчетности на концептуальном уровне должны быть отражены такие основные понятия, как: активы, обязательства, капитал, доходы и расходы.

При определении смысла исходных понятий МСФО опирается на экономическую реальность, а не на юридическую форму. Относительно предпринимательской деятельности наиболее важным является факт получения экономической выгоды, поэтому определения элементов финансовой отчетности построены на использовании данной экономической категории.

Будущая экономическая выгода, присущая активу, рассматривается МСФО, как "потенциал, который войдет, прямо или косвенно, в поток денежных средств или эквивалентов денежных средств компании. Потенциал может быть производительным, т.е. быть частью операционной деятельности компании. Он также может принимать форму конвертируемости в денежные средства или их эквиваленты, или способности сокращать отток денежных средств, как, например, альтернативный производственный процесс снижает производственные затраты".

Под активами подразумеваются экономические "ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем".

Обязательства интерпретируются как "текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду".

Капитал – часть активов компании, которая остается после вычета всех ее обязательств. Доходы рассматриваются как превращение экономических выгод в течение отчетного периода, которое происходит в форме притока или увеличения активов, или уменьшение обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

Сущность расходов состоит в уменьшении экономических выгод в течение отчетного периода, которое происходит в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.

Прибыль = доходы – расходы (в том числе корректировки, обеспечивающие поддержание капитала).

Ситуационный характер вещественной деятельности предприятия требует каждый раз для отнесения объектов учета к тому или иному элементу осуществлять проверку их соответствия общему критерию, отражающему конкретность сложившихся условий.

Таким критерием выступает признание, т.е. включение объектов учета в финансовую отчетность в виде элементов в конкретной ситуации.

Признание объекта учета происходит, если "существует вероятность того, что любая экономическая выгода, ассоциируемая с ним, будет получена или утрачена компанией, и объект имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена". Признание элемента финансовой отчетности связано с неопределенностью условий, в которых работает предприятие.

Согласно МСФО, "когда существует вероятность того, что задолженность перед компанией будет погашена, то при отсутствии доказательств обратного, оправданным будет признать такую задолженность в качестве актива". В связи с тем, что инструментом для создания информационного образа финансового положения компании служит финансовый учет, основой которого наряду с двойной записью является стоимостное измерение всех объектов учета, особую важность приобретает метод оценки – процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и показываться в финансовой отчетности.

МСФО предлагает использовать следующие методы оценок (в различной комбинации):

* фактическая стоимость приобретения;
* восстановительная стоимость;
* возможная цена продажи (погашения);
* дисконтированная стоимость.

МСФО используют такую специфическую категорию оценки как "справедливая стоимость", под которой обычно понимается рыночная цена.

Справедливая стоимость – "сумма денежных средств, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми друг от друга сторонами".

МСФО используют следующие основополагающие учетные принципы:

* начисления;
* осмотрительности;
* непрерывности деятельности;
* постоянства (последовательности);
* существенности;
* превалирования экономического содержания над юридической формой;
* исторической стоимости;
* стабильности измерителей;
* открытости;
* целостности (имущественной обособленности);
* объективности;
* экономической информации (рациональности).

Информация финансовой отчетности должна обладать следующими характеристиками:

* быть понятной (доступность для понимания, четкость, ясность);
* уместность (поддержка при принятии решений);
* надежность (полнота, правдивое представление, преобладание сущности над формой, нейтральность, осмотрительность);
* сопоставимость (возможность сравнивать информацию одной компании за разные периоды времени и разных компаний).

МСФО предлагают предприятию постараться достичь наилучшего баланса между качественными характеристиками информации, например, между уместностью (своевременностью) и надежностью, руководствуясь при этом основной целью информационной системы финансовой отчетности – наилучшим удовлетворением информационных запросов пользователей путем достоверного и объективного представления финансового состояния предприятия.

**Тема 3. Структурный уровень МСФО**

Структурный уровень вторичен по отношению к концептуальному. Он обеспечивает систематизацию представления данных финансовой отчетности, создание форм, наполнение их показателями, установление связей между ними на основе концептуального уровня.

Информация о финансовом положении предприятия находит на структурном уровне отображение в виде информационного образа объекта, включающего такие компоненты, как:

* бухгалтерский баланс;
* отчет о прибылях и убытках;
* отчет, показывающий изменение в капитале;
* отчет о движении денежных средств;
* учетная политика и пояснительные примечания.

На структурном уровне МСФО финансовую отчетность рассматривают как структурированное представление финансового положения и операций, осуществленных компанией.

Структурное представление информации должно прежде всего обеспечить соблюдение принципа постоянства (последовательности) и сопоставимость данных.

МСФО поощряет приложение к финансовой отчетности финансовых обзоров руководства, включающих:

* определение основных характеристик финансовых результатов деятельности предприятия;
* сведения об основных неопределенностях, с которыми сталкивается предприятие;
* основные факторы, определяющие финансовые результаты: изменение внешней среды, инвестиционная политика, в том числе политика в области дивидендов;
* источники финансирования компании, политика в отношении доли заемных средств, политика управления рисками;
* достоинства, ценные ресурсы предприятия.

**Тема 4. Учетная политика**

Внешняя управляющая информация обусловливает внутреннюю управляющую информацию – учетную политику предприятия.

Понятие учетной политики в МСФО трактуется как "конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности".

В учетной политике основная цель информационной системы финансовой отчетности – обеспечение наиболее полезной информации для пользователей – конкретизируется для условий конкретного предприятия.

В МСФО подчеркивается необходимость при построении учетной политики брать за основу принципы непрерывности деятельности компании, начисления, последовательности.

Для выполнения принципа непрерывности предприятие должно учитывать всю имеющуюся информацию на обозримое будущее. Степень, в которой эта информация принимается во внимание, зависит от определенных факторов в каждом конкретном случае. Если деятельность предприятия успешна и у него нет проблем с получением финансовых ресурсов, то допущение о непрерывности деятельности выполняется автоматически. Во всех других ситуациях предприятию "потребуется рассмотреть широкий спектр факторов, сопряженных с текущей и предполагаемой рентабельностью, графиками погашения долговых обязательств и потенциальными источниками альтернативного финансирования, прежде чем оно утвердится во мнении относительно применимости допущения о непрерывности деятельности".

Важнейшие принципы и положения учетной политики, применяемые при составлении финансовых отчетов в соответствии с МСФО:

* непрерывность деятельности;
* постоянство правил бухгалтерского учета;
* учет доходов и расходов по принципу начисления;
* достоверное отражение информации;
* раскрытие применяемых принципов учетной политики;
* недопустимость взаимозачета (активы и пассивы не могут сальдироваться, за исключением случаев, предусмотренных МСФО);
* существенность и агрегирование (отдельное отражение существенных статей и агрегирование прочих сумм);
* сравнительная информация.

Международные стандарты требуют, чтобы в результате сжатия информации были представлены классифицированные данные, формирующие статьи либо в самой финансовой отчетности, либо в примечаниях к ней. Бухгалтер должен ориентироваться на принцип существенности, то есть определять, может ли нераскрытие информации повлиять на экономическое решение пользователей. При этом доходы и расходы, активы и обязательства не должны взаимозачитываться (за исключением случаев, когда стандарты это разрешают или требуют). Принцип существенности относится не только к самим данным, но и ко всем вопросам учетной политики, то есть к способам ведения учета при их раскрытии в отчетности.

Предприятия, основываясь на принципе последовательности, должны представлять и классифицировать статьи одним и тем же образом в течение всех отчетных периодов. Изменения возможны, только если измененная структура в дальнейшем станет постоянной или если в новом представлении заключена выгода для пользователей.

Изменения в способах ведения учета логически оправданы только в случае изменения внешних и внутренних условий деятельности предприятия.

Международные стандарты требуют, чтобы в финансовой отчетности была представлена сравнительная информация за предшествующий период, что делается для удобства пользователей, повышения ценности информационной поддержки при принятии управленческих решений.

Предприятия обязаны при внесении изменений в учетную политику предоставлять пользователям сравнимую информацию за предшествующие периоды (желательно за все периоды – ретроспективный подход международного стандарта № 8).

Следующий важный момент, затрагивающий учетную политику, касается ее раскрытия в примечаниях к финансовой отчетности. Главный акцент при этом делается на описание основ оценки, используемой предприятием. В качестве оценки можно использовать следующие три метода:

* фактическую стоимость, то есть сумму денежных средств или их эквивалентов, уплаченную или начисленную при приобретении или производстве объекта (или при учете кредиторской задолженности);
* текущую (восстановительную) стоимость, то есть сумму денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в настоящее время в случае необходимости замены какого-либо объекта;
* текущую рыночную стоимость (стоимость реализации), то есть сумму денежных средств или их эквивалентов, которую можно получить в результате продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации.

МСФО требуют от компании пояснений по каждому конкретному вопросу учетной политики, имеющему существенное значение для правильного понимания финансовой отчетности (например, методы начисления амортизации материальных и нематериальных активов, создания резервов и т.п.).

**Тема 5. Стандарт МСФО № 1 "Предоставление финансовой отчетности"**

**1. Общая характеристика стандарта № 1**

Данный стандарт является основополагающим в определении принципов составления и представления финансовой отчетности.

Целью настоящего стандарта является обеспечение базы для представления финансовой отчетности общего назначения с тем, чтобы достичь сопоставимости как с финансовой отчетностью компании за предшествующие периоды, так и с финансовой отчетностью других компаний. Для достижения этой цели в стандарте устанавливается ряд соображений для представления финансовой отчетности, рекомендаций по ее структуре и минимальных требований к содержанию.

Целью финансовой отчетности общего назначения является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств компании, полезной для широкого круга пользователей при принятии экономических решений.

Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенному руководству компании. Для достижения этой цели финансовая отчетность обеспечивает информацию о следующих показателях компании:

* активы;
* обязательства;
* капитал;
* доходы и расходы, включая прибыли и убытки;
* движение денежных средств.

Полный комплект финансовой отчетности включает следующие компоненты:

* бухгалтерский баланс;
* отчет о прибылях и убытках;
* отчет, показывающий все изменения в капитале;
* отчет о движении денежных средств;
* учетная политика и пояснительные примечания.

Руководство компании должно выбирать и применять учетную политику компании таким образом, чтобы вся финансовая отчетность соответствовала всем требованиям каждого применяемого международного стандарта финансовой отчетности. При отсутствии конкретного требования руководство должно вырабатывать политику, обеспечивающую предоставление в финансовой отчетности информации, которая:

* уместна для потребностей пользователей при принятии решений;
* надежна в том, что она: достоверно представляет результаты и финансовое положение компании; отражает экономическое содержание событий и операций, а не только их юридическую форму; нейтральна, т.е. свободна от предвзятости; осмотрительна; полная во всех существенных отношениях.

Представление и классификация статей в финансовой отчетности должны сохраняться от одного периода к следующему, за исключением случаев:

* значительного изменения в характере операций компании или когда анализ представленной ею финансовой отчетности демонстрирует, что изменение приведет к более надлежащему представлению событий и операций;
* когда изменение в представлении требуется международными стандартами финансовой отчетности.

Сравнительная информация должна раскрываться в отношении предшествующего периода для всей числовой отчетности, если только обратное не требуется международным стандартом отчетности.

Финансовая отчетность представляется как минимум ежегодно. Когда в исключительных обстоятельствах отчетная дата компании изменяется и годовая финансовая отчетность представляется за период продолжительнее или короче, чем один год, компания должна раскрыть в дополнение к периоду, охваченному финансовой отчетностью:

* причину использования периода, отличающегося от одного года;
* факт того, что сравнительные суммы для отчетов о прибылях и убытках, о движении денежных средств и соответствующих примечаний не сопоставимы.

МСФО проводит четкое разделение активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные, подобное разделение принято и в отечественном учете.

Каждая компания, основываясь на характере ее операций, должна определить, представлять ли краткосрочные и долгосрочные активы и обязательства как отдельную классификацию в самом бухгалтерском балансе. Независимо от того, какой метод представления принят, компания должна раскрыть суммы, погашение или возмещение которых ожидается после более чем двенадцати месяцев, по каждой статье активов и обязательств, по которым суммируются статьи, погашение или возмещение которых ожидается до или после двенадцати месяцев от отчетной даты.

Актив должен классифицироваться как краткосрочный, когда:

* его предполагается реализовать или держать для продажи или использования в нормальных условиях операционного цикла компании;
* он содержится главным образом в коммерческих целях или в течение короткого срока, и его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев от отчетной даты;
* он является активом в виде денежных средств или их эквивалентов, не имеющих ограничений на использование.

Последняя характеристика краткосрочных активов ранее не использовалась в казахстанском бухгалтерском учете. Она означает, во-первых, что в МСФО используется понятие "денежные эквиваленты", во-вторых, подчеркивается, что эти активы не должны иметь ограничений на использование.

В первом случае речь идет о денежных эквивалентах, представляющих собой нерискованные краткосрочные высоколиквидные финансовые вложения, быстро и с минимальными потерями конвертируемые в денежные средства. Обычно денежным эквивалентом называют долговые ценные бумаги с фиксированным сроком погашения не более 30 дней с момента выпуска или покупки. Долевые ценные бумаги обычно не рассматриваются в виде денежного эквивалента, хотя существуют случаи, когда привилегированные акции, имеющие фиксированную дату погашения и купленные предприятием за три или меньше месяцев до даты погашения, рассматриваются как денежный эквивалент.

Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные.

Обязательства должны классифицироваться как краткосрочные, когда:

* их предполагается погасить в нормальных условиях операционного цикла компании;
* они подлежат погашению в течение двенадцати месяцев с отчетной даты.

К долгосрочным обязательствам МСФО требуют относить такие, погашение которых ожидается в течение двенадцати месяцев с отчетной даты, если:

* первоначальный срок составлял период, превышающий двенадцать месяцев;
* предприятие предполагает рефинансировать обязательство на долгосрочной основе; и
* это намерение подкрепляется договором на рефинансирование или на изменение графика платежей, который заключается до утверждения финансовой отчетности.

Таким образом, обязательства, не вызывающие использования оборотного капитала, классифицируются как долгосрочные.

Однако в соответствии с договором о займе заемщик может быть вынужден погасить обязательства при определенных условиях в срочном порядке. В этом случае долгосрочным может быть признано обязательство, когда:

* ссудодатель согласится перед утверждением финансовой отчетности не требовать платежа в случае нарушения условий; и
* отсутствует вероятность того, что дальнейшие нарушения произойдут в течение двенадцати месяцев с отчетной даты.

**2. Бухгалтерский баланс**

СогласноМСФО в бухгалтерском балансе обязательно должны быть представлены следующие линейные статьи:

* основные средства и нематериальные активы;
* финансовые активы и инвестиции, учтенные по методу участия;
* торговые и другие дебиторские задолженности;
* денежные средства и их эквиваленты;
* задолженность покупателей и заказчиков и другая дебиторская задолженность;
* налоговые обязательства и резервы;
* долгосрочные обязательства, включая выплату процентов;
* доля меньшинства (для консолидированной отчетности) и выпущенный капитал.

Если какая-либо другая статья будет по своему размеру, функциям, характеру такова, что ее отдельное представление повысит достоверность выходной информации, то ее следует включить в баланс.

МСФО устанавливают правила для вынесения суждений о том, включать ли в баланс дополнительные статьи. Они сводятся, в основном, к необходимости проанализировать:

* характер, существенность, функции, метод оценки и ликвидность активов;
* размер, характер и распределение во времени обязательств.

В случае выявления значительных различий выделяется отдельная статья. Таким образом, не задавая строгой формы баланса, МСФО оставляют возможность предприятию учесть все имеющиеся условия в каждой конкретной ситуации. В результате использование МСФО приобретает неограниченный характер.

От компании требуется раскрытие в балансе или примечаниях следующей информации:

* для каждого класса акционерного капитала:

– количество акций, разрешенных к выпуску;

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

– номинальную стоимость акций или указание на то, что акции не имеют номинальной стоимости;

– сверку количества акций в обращении в начале и конце года;

– права, привилегии и ограничения, связанные с соответствующим классом акционерного капитала, в том числе ограничения на распределение дивидендов и возмещение капитала;

– акции компании, принадлежащие самой компании или ее дочерним или ассоциированным компаниям, и

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

* описание характера и цели каждого резерва в рамках капитала владельцев;
* при предложении дивидендов, без официального утверждения к выплате, показывается сумма включенная (или не включенная) в обязательства, и
* сумма любых не признанных дивидендов по привилегированным кумулятивным акциям.

Для компаний, не относящихся к акционерным обществам, раскрывается эквивалентная информация. При этом они должны показывать изменения в течение периода по каждой категории доли в капитале и права, привилегии и ограничения, связанные с каждой категорией доли в капитале.

В зависимости от того, какие статьи выделяет бухгалтер, баланс может иметь тот или иной вид. Если валюта баланса соответствует чистым активам, то форма представления баланса вертикальная (Приложение А), если валюта баланса – суммарные активы, баланс имеет горизонтальную (приложение Б) форму.

Информация по статьям обычно дается в промежуточной цифровой колонке, информация по разделам – в итоговой цифровой колонке.

**3. Отчет о прибылях и убытках**

Отчет о прибылях и убытках, как минимум, должен включать следующие линейные статьи:

* выручка;
* результаты операционной деятельности;
* затраты по финансированию;
* доля прибылей и убытков ассоциированных компаний в совместной деятельности, учитываемых по методу участия;
* расходы по налогу;
* прибыль или убыток от обычной деятельности;
* результаты чрезвычайных обстоятельств;
* доля меньшинства;
* чистая прибыль или убыток за период.

Компания должна раскрывать в отчете о прибылях и убытках и примечаниях к нему:

* анализ доходов и расходов, используя классификацию, основанную на характере доходов и расходов, или их функции в рамках компании;
* сумму дивидендов на акцию, объявленных или предложенных за период, охваченный финансовой отчетностью.

Компания должна представлять в качестве отдельной формы своей финансовой отчетности отчет, показывающий:

* чистую прибыль или убыток за период;
* каждую статью доходов и расходов, прибыли и убытков, которая согласно требованиям других стандартов признается в капитале, и сумму таких статей;
* кумулятивный эффект изменений в учетной политике и корректировку фундаментальных ошибок, рассматриваемую в МСФО № 8.

Кроме того, компания должна в любом из этих отчетов, либо в примечаниях к нему, представлять:

* операции капитального характера с владельцами;
* сальдо накопленной прибыли или убытка на начало периода и на отчетную дату, и изменение за период;
* сверку между балансовой стоимостью каждого класса акционерного капитала, эмиссионного дохода и каждого резерва на начало и конец периода, с отдельным раскрытием каждого изменения.

**4. Отчет об изменениях в капитале**

В течение отчетного периода в собственном капитале компании происходят изменения, выражающиеся в увеличении или уменьшении чистых активов.

Общее изменение в собственных средствах предприятия может происходить в результате:

* операций с акционерами (внесение капитала, выплата дивидендов);
* полученных прибылей (убытков).

Первую группу факторов можно описать как операции капитального характера с владельцами компании и операции, связанные с распределением части прибыли в пользу владельцев.

Вторая группа включает в себя прибыли (убытки, находящие отражение непосредственно в отчете о прибылях и убытках, а также часть прибылей (убытков) предприятия, признаваемую только в качестве изменений в капитале аналогично первой группе.

Основное предназначение отчета об изменениях в каптале – показать прибыли (убытки), признаваемые именно в качестве изменений в капитале (т.е. прибыли (убытки), не признанные в отчете о прибылях и убытках). К ним относятся прибыли (убытки), образовавшиеся в результате:

* переоценки основных средств, инвестиций;
* появления курсовых разниц от пересчета финансовой отчетности иностранных подразделений, дочерних компаний.

Кроме того, в отчете об изменениях в каптале должен быть отражен кумулятивный эффект изменений в учетной политике и корректировка фундаментальных ошибок.

**5. Отчет о движении денежных средств**

Потенциальные инвесторы обязательно должны быть проинформированы о способности предприятия получать денежные средства, требующиеся для продолжения его деятельности.

Отчет о движении денежных средств позволяет:

* связывать финансовую отчетность данного и предыдущего годов;
* раскрывать основные источники получения и направления использования денежных средств;
* нейтрализовать эффект отражения выручки методом "по отгрузке", когда в условиях неплатежей отчет о финансовых результатах может говорить о значительных прибылях за прошлый год, а на расчетном счете предприятия отсутствуют денежные средства;
* прогнозировать притоки и оттоки денежных средств в следующих отчетных периодах;
* проводить анализ ликвидности предприятия;
* раскрывать основные направления деятельности предприятия, анализировать их сравнительную значимость для предприятия;
* сравнивать финансовую отчетность предприятий, использующих различные методы бухгалтерского учета.

МСФО предусматривает классификацию деятельности предприятия по трем основным сферам:

* операционная (текущая) деятельность;
* инвестиционная деятельность;
* финансовая деятельность.

Следует отметить, что одна операция, вызывающая движение денежных средств может быть квалифицирована по двум сферам деятельности. Например, операция по возврату ссуды банку классифицируется как финансовая в части возврата суммы основного долга и как операционная (текущая) деятельность в части оплаты процентов за пользование кредитом.

МСФО предлагают два метода отражения чистого движения денежных средств от оперативной (основной) деятельности: прямой и косвенный.

Среди возможных комментариев к отчету о движении денежных средств можно выделить следующие пояснения:

* выделение потоков денежных средств по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности отдельно для всех совместных предприятий, в которых участвует данная организация;
* выделение потоков денежных средств, которые необходимы для поддержания существующей операционной активности, и потоков денежных средств, которые увеличивают объемы деятельности предприятия;
* разбивка потоков денежных средств по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности по географическим регионам и отраслям экономики, в которых работает данное предприятие (по сегментам).

**Тема 6. Стандарт МСФО № 2 "Запасы"**

МСФО № 2 дает определение понятию запасов (товарно-материальных ценностей), порядок их учета и отчетности. В соответствии с ним товарно-материальными ценностями (ТМЦ) считаются активы, которые:

* + хранятся для перепродажи при нормальном ходе деятельности;
	+ находятся в процессе производства для дальнейшей продажи;
	+ существуют в форме материалов и запасов, которые будут потреблены в процессе производства или оказания услуг.

Согласно приведенному выше определению, ТМЦ подразделяются на три категории: сырье, незавершенное производство и готовая продукция.

Сырье – это необработанные предметы, которые будут использованы в процессе производства.

К незавершенному производству относятся товары, производство которых завершено частично.

Готовая продукция – законченные товары, готовые к продаже.

ТМЦ следует учитывать по наименьшему из значений себестоимости и чистой цены возможной реализации.

Чистая цена реализации представляет собой предполагаемую цену реализации в процессе нормальной деятельности, за вычетом предполагаемой стоимости завершения и предполагаемых затрат по продаже.

ТМЦ учитываются по чистой цене возможной реализации, когда предполагается, что стоимость таких предметов возместить не удастся. Может оказаться, что возместить себестоимость ТМЦ будет невозможно в том случае, если такие товарно-материальные ценности были испорчены, или они полностью (или частично) устарели, или если цены на них снизились.

Может оказаться, что возместить себестоимость ТМЦ будет невозможно в том случае, если увеличиваются предполагаемые затраты на завершение, или предполагаемые издержки по продаже.

Практика списания товарно-материальных ценностей до чистой цены возможной реализации согласуется с теорией, согласно которой активы не следует учитывать по стоимости сверх той, которую, как ожидается, можно выручить от их продажи или использования.

Списание ТМЦ до чистой цены возможной реализации, как правило, осуществляется на индивидуальной основе. В то же время в некоторых случаях может оказаться целесообразным сгруппировать аналогичные или взаимосвязанные виды запасов.

Если обстоятельства, ранее приведшие к тому, что ТМЦ списаны до чистой цены возможной реализации, перестают существовать, сумма списания сторнируется таким образом, чтобы новая стоимость представляла собой наименьшее значение из себестоимости и пересмотренной чистой цены возможной реализации.

Все суммы списания ТМЦ до чистой цены возможной реализации, а также все убытки по ним отражаются как затраты периода, в котором было проведено такое списание, либо имели место такие убытки.

Методики определения себестоимости ТМЦ, такие как метод учета по стандартным ценам, можно использовать по собственному усмотрению в том случае, если результаты их близки к реальной себестоимости. При расчете с использованием стандартных цен принимается во внимание средний уровень потребления материалов и запасов, труда и ресурсов. Они регулярно пересматриваются и, при необходимости, изменяются с учетом текущих условий.

Издержки производства – это затраты, понесенные в связи с приобретением ТМЦ для перепродажи, или – с их производством.

Издержки промышленного предприятия, связанные с производством, – это такие затраты, которые связаны с продукцией и включаются в оценку незавершенного производства и готовой продукции. Затем они включаются в себестоимость реализованной продукции при расчете результата от реализации.

Расходы отчетного периода – это такие издержки, которые не включаются в оценку товарно-материальных ценностей и, следовательно, рассматриваются как расходы того периода, в течение которого они были произведены. Таким образом, периодические издержки не включаются в запасы.

Согласно МСФО, незавершенное производство и готовая продукция включают в себя все производственные издержки. Издержки производства включают три компонента затрат: прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и накладные производственные расходы.

**Тема 7. Стандарт МСФО № 16 "Основные средства"**

**1. Понятие основных средств и их структура**

К основным средствам относятся средства труда, многократно участвующие в процессе производства. Применительно к бухгалтерскому учету это означает их использование более одного отчетного периода.

Согласно МСФО, решение вопроса об отнесении объекта к основным средствам или товарно-материальным запасам находится в компетенции бухгалтера, который принимает во внимание конкретные обстоятельства и условия, а также собственный здравый смысл (никакого стоимостного критерия для разделения объектов на основные средства и запасы нет).

Большинство запасных частей и инструментов обычно показываются как запасы; крупные же запасные части и резервное оборудование, предполагающееся к длительному использованию, включаются в состав основных средств.

Структура основных средств определяется предприятием самостоятельно. При объединении объектов в группы необходимо учитывать аналогичность их видов и способов использования, т.е. в основу группировки положена модель экономической выгоды.

Стандартом 16 предлагается следующая примерная структура основных средств:

* земля;
* здания;
* оборудование;
* самолеты и корабли;
* автотранспорт;
* мебель;
* офисное оборудование.

Земля обычно имеет неограниченный срок службы, поэтому на нее не начисляется амортизация.

**2. Первоначальная оценка основных средств**

По отношению к основным средствам применяется принцип исторической стоимости, т.е. в нормальных условиях первоначальная стоимость остается неизменной на протяжении всего периода их эксплуатации.

В ряде случаев предприятие может быть заинтересовано в завышении первоначальной оценки объектов основных средств, стремясь капитализировать как можно больше расходов. Для того чтобы пресечь такие стремления стандарты дают подробные правила для расчета первоначальной стоимости основных средств.

В соответствии со стандартами объект основных средств, признанный в качестве актива, оценивается по фактической стоимости приобретения.

Под фактической стоимостью подразумевается покупная цена, включая импортные пошлины и не возмещаемые налоги на покупку и другие прямые затраты по приведению актива в состояние готовности к эксплуатации. Другими словами, фактической стоимостью приобретения является сумма уплаченных за объект денежных средств или их эквивалентов, т.е. сумма всех прямых расходов предприятия, связанных с приобретением основного средства, включая доставку в надлежащее место и приведение в рабочее состояние.

К прямым затратам такого рода можно отнести:

* затраты на подготовку установочной площадки;
* затраты по доставке и разгрузке;
* затраты на установку.

Если для приобретения основного средства предприятие брало кредит, то проценты по нему не следует включать в фактическую стоимость объекта (альтернативный подход может применяться в соответствии с МСФО 23 "Затраты по займам", но это является не желательным).

Также не включаются в фактическую стоимость объекта административные и другие общие накладные расходы, если они не являются насущно необходимыми именно для приобретения или доведения до рабочего состояния этого актива. Таким образом, критерием капитализации расходов служит их непосредственное отношение к операциям, связанным с получением и вводом основного средства в эксплуатацию.

При проведении подготовительных действий, направленных на достижение полной готовности объекта к работе, организация может понести убытки, которые сразу следует отражать на счете прибылей и убытков.

Себестоимость объекта основных средств, создаваемого самой организацией, определяется по аналогичным правилам.

Порядок определения себестоимости произведенных для продажи объектов основных средств регламентируется МСФО 2 "Запасы".

Стоимость основных средств, находящихся в финансовой аренде, определяется в соответствии с МСФО 17 "Аренда".

Определение балансовой стоимости основных средств, приобретаемых с получением правительственных дотаций, осуществляется на основе МСФО 20 "Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи".

Приобретение основных средств может происходить не только в результате покупки, но также и обмена на любой актив. При этом стоимость полученного объекта основных средств принимается равной балансовой стоимости переданного актива. Если стоимость полученного объекта меньше, чем стоимость переданного актива, то необходимо сделать частичное списание стоимости последнего.

В общем виде МСФО 16 дает следующую формулировку для операций обмена: справедливая стоимость полученного объекта равна справедливой стоимости обмениваемого актива, скорректированной на сумму уплаченных денежных средств или их эквивалентов.

**3. Последующие капиталовложения**

Все последующие капиталовложения, связанные с объектами основных средств, принято делить на приносящие дополнительную экономическую выгоду и не приносящие. Это связано с условиями, предъявляемыми МСФО к признанию ресурсов предприятия в качестве активов.

Сущность актива состоит в его способности приносить экономические выгоды, поэтому вполне понятно требование присоединять к стоимости уже имеющегося актива только такие затраты, которые как бы воплощают в себе будущие экономические выгоды, или, другими словами, увеличивают уже имеющуюся способность объекта создавать экономическую выгоду.

При соблюдении данного условия последующие капиталовложения в основные средства признаются как актив, т.е. прибавляются к первоначальной стоимости объекта основных средств. К подобным случаям относятся:

* реконструкция основного средства, дающая возможность увеличивать срок его полезного функционирования и его мощность;
* повышение качества объекта в результате его усовершенствования, которое, в свою очередь, вызывает повышение качества выпускаемой продукции;
* применение новых производственных процессов, способствующих значительному сокращению расходов на основную деятельность.

Все капитальные вложения, не подпадающие под данную категорию, не способствующие образованию дополнительной экономической выгоды, а только восстанавливающие первоначальную стоимость основных средств, признаются расходами за период и соответственно относятся на счет прибылей и убытков (например, расходы на техническое обслуживание и ремонт основных средств).

**4. Амортизация**

Амортизация трактуется в МСФО как распределение стоимости актива, подлежащего амортизации, между учетными периодами в течение срока его полезного экономического использования. Таким образом, чисто технически амортизация выглядит как систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы. Расходы по амортизации за учетный период представляют величину, относимую прямо или косвенно на счет прибылей и убытков (если только они не включаются в балансовую стоимость другого актива, например, при переработке товарно-материальных запасов амортизация, начисленная на здание и оборудование, включается в себестоимость вновь созданных запасов). Эти расходы не могут вызвать притока денежных средств, хотя с точки зрения экономической теории амортизационные отчисления, безусловно, являются базой для восстановления основных средств.

Под амортизируемой суммой (или стоимостью актива, подлежащего амортизации) понимается историческая стоимость или прочая стоимость, используемая в бухгалтерской отчетности (подразумевается стоимость с учетом переоценки), уменьшенная на сумму ликвидационной стоимости.

Под ликвидационной стоимостью понимается чистая сумма, которую предприятие ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом затрат по выбытию. При основном методе оценки основных средств ликвидационная стоимость определяется на дату приобретения объекта и в дальнейшем не пересматривается даже при изменении цен, при альтернативном методе – новая оценка ликвидационной стоимости производится при каждой переоценке актива.

Таким образом, для правильного отражения амортизации в соответствии с МСФО необходимо использовать следующие составляющие:

* первоначальная стоимость (стоимость, заменяющая ее в результате переоценки);
* ликвидационная стоимость;
* срок полезного экономического использования.

Эти составляющие служат основой для расчета расходов по амортизации за учетный период.

Под сроком полезного функционирования МСФО подразумевают:

* либо период времени, в течение которого предприятие предполагает использовать актив;
* либо количество единиц продукции или подобных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

Срок полезного функционирования актива устанавливается самим предприятием.

МСФО рекомендует при расчете срока полезного функционирования объектов основных средств принимать во внимание следующие факторы:

* предполагаемое использование актива (производительность, загрузка);
* ожидаемый физический износ, обусловленный количеством смен, программой по техническому обслуживанию и ремонту и т.п.;
* моральное устаревание оборудования;
* правовые или подобные ограничения на использование актива (окончание срока аренды).

МСФО подчеркивают, что срок полезного функционирования может быть короче, чем экономический срок службы. Срок полезного функционирования периодически следует пересматривать. Он может быть продлен в результате последующих капиталовложений, но существует также достаточно много факторов, обусловливающих необходимость его сокращения (моральное устаревание объекта, изменения на рынке выпускаемой продукции и т.п.). На увеличение длительности срока может повлиять и политика предприятия в области технического обслуживания и ремонта объекта основных средств. Если срок значительно изменен, необходимо скорректировать суммы амортизационных отчислений текущего и будущего периодов.

Таким образом, главным при установлении срока полезного функционирования является вопрос о том, в течение какого периода актив будет приносить экономическую выгоду, а при выборе того или иного метода начисления амортизации – каким образом эта экономическая выгода будет распределяться по периодам.

Если по окончании использования объекта возникают значительные затраты по его демонтажу, перемещению или восстановлению, то:

* либо они уменьшают ликвидационную стоимость и увеличивают таким образом ежегодное начисление амортизации;
* либо такие затраты признают как отдельный расход в течение срока полезного функционирования объекта основных средств и обязательство по этим затратам полностью обеспечивается в конце срока полезной службы.

**5. Методы начисления амортизации**

Стандарты предлагают несколько методов начисления амортизации. Для каждой группы основных средств предприятие выбирает один из разрешенных способов и затем из года в год применяет именно его. Изменение метода начисления амортизации может считаться обоснованным только в случае, если какой-либо другой метод станет более соответствовать распределению получаемой экономической выгоды от эксплуатации объекта по годам.

Многовариантность методов начисления амортизации обусловлена необходимостью следовать принципу соответствия доходов и расходов. Если доходы от функционирования объекта основных средств распределяются по годам практически равномерно, более правильным будет использование метода прямого списания.

Предприятие может выбрать для каждой группы основных средств один из предлагаемых стандартами методов начисления амортизации:

* равномерное начисление (прямолинейное списание);
* метод уменьшаемого остатка;
* метод списания стоимости пропорционально какому-либо критерию (в качестве критерия может выступать, например, объем выполненных работ, объем произведенной продукции, номер года (метод суммы чисел)).

Выбранный метод начисления амортизации может и должен пересматриваться, если есть изменение в предполагаемой модели получения экономической выгоды от актива. Если другой метод действительно более адекватен используемой модели, то производится изменение учетной оценки объекта, а также корректируются амортизационные отчисления текущего и будущего периодов, вносятся соответствующие исправления в учетную политику предприятия.

Возможность выбора для каждой группы основных средств своего метода начисления амортизации, во-первых, позволяет более точно следовать принципу соответствия и следовательно, повышает достоверность информации финансовой отчетности, во-вторых, заставляет бухгалтера внимательнее подходить к каждой группе объектов (как к образованию группы, так и к анализу характерной для нее модели получения экономической выгоды).

**6. Переоценка основных средств**

После того как основные средства признаны в качестве активов, они должны учитываться по их первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации. Такой подход к последовательной оценке основных средств, рекомендованный МСФО, основан на принципе исторической стоимости. Однако следует учитывать, что одним из главных моментов в определении актива именно как основного средства является продолжительность периода его эксплуатации. В связи с тем, что объекты основных средств используются в течение длительного времени, вполне вероятно изменение рыночной цены, и, следовательно, может возникнуть расхождение между балансовой стоимостью и справедливой рыночной стоимостью на отчетную дату. Для того чтобы учитывать такие изменения приходится идти на нарушение принципа исторической стоимости, поэтому МСФО не поощряют переоценку при учете основных средств. Тем не менее, в случае, когда нельзя пренебречь изменением цен (игнорирование данного факта ведет к нарушению достоверности финансового положения предприятия), применение переоценки является разрешенным альтернативным подходом к оценке основных средств. Переоценка обычно должна проводиться по текущей рыночной стоимости. Если информация о рыночной стоимости отсутствует, то в качестве новой оценки может быть принята восстановительная стоимость с учетом износа.

Частота переоценки зависит от рыночной конъюнктуры, однако при определении необходимости переоценки необходимо принимать во внимание требование принципа существенности. Во избежание слишком сильных различий между балансовой и справедливой рыночной стоимостью временные перерывы между переоценками не должны быть слишком длительными.

В практике учета переоценки рекомендуется использовать:

* либо схему проводок, действующих в настоящее время в казахстанской практике. Сумма накопленной амортизации и первоначальной стоимости основного средства увеличивается на один и тот же коэффициент;
* либо метод, при котором в процессе переоценки сумма первоначальной стоимости и накопленной амортизации сворачивается, а остаточная стоимость увеличивается до рыночной стоимости основного средства. При этом амортизация начинается заново, ставки амортизации пересматриваются с учетом оставшегося срока полезного экономического использования и ликвидационной стоимости (которые тоже могут быть пересмотрены).

**7. Возмещение балансовой стоимости**

Для определения возмещаемой балансовой стоимости и убытков от обесценивания используется МСФО 36 "Обесценивание активов". Основные средства должны учитываться по величине, не превышающей возмещаемой суммы. Если балансовая стоимость основного средства превышает возмещаемую сумму, то необходимо уменьшить его балансовую стоимость до возмещаемой и соответственно признать убыток от обесценивания. Под возмещаемой величиной актива подразумевается большее из двух значений – чистой цены реализации и ценности его использования. Ценность использования актива рассчитывается как дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, связанных с продолжающимся использованием актива и его выбытием после окончания срока полезной службы. Для ее определения необходимо установить:

* оценку будущих притоков и оттоков денежных средств, проистекающих из продолжающегося использования актива и его окончательной ликвидации;
* соответствующую ставку дисконта к этим будущим потокам денежных средств.

**Тема 8. Стандарт 18 "Выручка"**

Доход понимается как увеличение экономических выгод. Он может выражаться в форме поступления или возрастания активов или в форме уменьшения обязательств. В результате получения экономических выгод происходит увеличение собственных средств организации, не связанное с вкладами акционеров. Доходы предприятия складываются из выручки и прочих доходов (например, от реализации основных средств). Под выручкой понимаются доходы от обычных видов деятельности. В состав выручки включаются поступления от продажи продукции, товаров, вознаграждения, проценты, дивиденды, лицензионные платежи и не входят суммы, инкассированные от имени третьей стороны, т.к. они не влияют на изменение капитала компании. Стандарт 18 подразумевает под выручкой доходы, полученные от:

* продажи товаров;
* предоставления услуг;
* использования другими сторонами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи, дивиденды.

Арендная плата рассматривается в случае финансовой аренды как плата за предоставленный кредит (стандарт 17).

При продаже товаров выручка признается, если выполнено каждое из следующих условий:

* значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары, перешли к покупателю;
* продавец не управляет реализованными товарами и не контролирует их как собственник;
* имеется вероятность поступления возмещения;
* сумма выручки и соответствующие понесенные (ожидаемые) затраты могут быть надежно оценены.

Для признания выручки от предоставления услуг МСФО требует выполнения следующих условий:

* сумма выручки может быть надежно оценена;
* существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию;
* стадия завершенности сделки по состоянию на отчетную дату может быть надежно определена;
* затраты, понесенные по сделке, и затраты, требующиеся для ее завершения, могут быть достаточно точно определены.

Для каждого вида активов МСФО устанавливают требования призна-ния выручки, приведенные в таблице 1.

Таблица 1 – Условия признания выручки от использования активов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Виды выручки от использова-ния активов | База для признания | Примечания |
| Проценты | Пропорционально-временная, учитывающая доход на актив | Эффективный доход на актив представляет собой процентную ставку, необходимую для дисконтирования потока будущих денежных поступлений, ожидаемых на протяжении срока службы актива |
| Лицензионные платежи | Метод начисления в соответствии с содержанием соответствующего договора | Обычно на равномерной основе на протяжении срока действия договора.В случае передачи прав за фиксированное вознаграждение, когда лицензиат может свободно использовать эти права, а лицензиар выполнил свои обязательства, выручка признается на момент продажи исходя из экономической сущности операции, являющейся фактической продажей |
| Дивиденды  | Установление права акционеров на получение выплаты | Если дивиденды по долевым ценным бумагам объявляются до приобретения, они должны вычитаться из первоначальной стоимости ценных бумаг.Дивиденды признаются в качестве выручки только если они не представляют собой погашение части первоначальной стоимости долевых ценных бумаг |

**Тема 9. Стандарт 8 "Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике"**

**1. Чистая прибыль (убыток)**

Все статьи дохода/расхода, признанные в течение отчетного периода, включаются в определение чистой прибыли или убытка за период.

Отдельно отражаются:

* статьи прибылей и убытков от обычной деятельности и чрезвычайные статьи;
* характер и сумма каждой чрезвычайной статьи;
* доходы и расходы от обычной деятельности, если их объем и/или характер имеет существенное значение для объяснения показателей деятельности организации за период.

В качестве примеров чрезвычайных событий стандарт 8 называет экспроприацию активов, землетрясение или другую катастрофу.

Результат трансформации в бухгалтерской оценке должен включаться в расчет чистой прибыли или убытка. При этом имеется два вида изменений в бухгалтерской оценке:

* воздействующие на прибыли и убытки только того периода, когда произошло изменение (например, изменение оценки суммы безнадежных долгов в текущем периоде касается только текущего периода);
* влияющие на прибыли и убытки как периода, в котором произошло изменение, так и других последующих периодов (например, изменение срока полезной службы основных средств). Признание изменений в отчете о прибылях и убытках производится по мере наступления соответствующих периодов.

**2. Фундаментальные ошибки**

В процессе осуществления бухгалтерских процедур возможно возникновение ошибок. МСФО уделяют внимание порядку их исправления. При этом в соответствии с принципом существенности речь идет только о таких ошибках, наличие которых влияет на надежность финансовой отчетности.

Подобные ошибки называются фундаментальными. Причины их возникновения различны:

* математические просчеты;
* неверное применение учетной политики;
* умышленное или случайное искажение данных.

В текущем периоде могут быть обнаружены ошибки, относящиеся к предшествующим отчетным годам. Их исправление должно учитываться при расчете чистой прибыли или убытка.

МСФО предлагают два подхода к исправлению фундаментальных ошибок: основной и альтернативный.

**Основной подход** (наиболее предпочтительный) предполагает исправление фундаментальной ошибки производить путем последовательной корректировки начального сальдо нераспределенной прибыли. Вначале пересчет делается в том периоде, в котором ошибка была допущена. Затем соответствующие изменения вносятся в чистую прибыль или убыток каждого последующего периода.

Основной подход требует раскрытия следующих сведений:

* характер фундаментальной ошибки;
* величины исправления для текущего периода и для всех предыдущих периодов;
* величины исправления, относящиеся к периодам, предшествующим тем, которые включены в сравнительную информацию;
* факта повторного представления сравнительной информации либо констатации практической невозможности такого представления.

**Допустимый альтернативный подход** позволяет учитывать величину исправления фундаментальной ошибки, допущенной в более ранние периоды, при расчете чистой прибыли или убытка только за текущий период. В предыдущие периоды исправления не вносятся.

При этом методе компания должна раскрывать следующую информацию:

* характер фундаментальной ошибки;
* величину исправления, признанного в чистой прибыли или убытке за текущий период;
* величину исправления, включенную в каждый период, для которого представлена прогнозная информация, и сумму исправления, относящуюся к периодам, предшествующим тем, что были включены в прогнозную информацию. Если представление прогнозной информации практически невозможно, этот факт должен раскрываться.

**3. Изменения в учетной политике**

Учетная политика должна применяться предприятием последовательно, с тем чтобы пользователи могли сравнивать финансовую отчетность компании в динамике и определять тенденции в развитии компании.

Учетная политика может изменяться, только если этого требует национальное законодательство или когда изменения приводят к улучшению качества отражения событий и сделок в финансовой отчетности, т.е. информация в финансовой отчетности становится более надежной и уместной.

Изменение учетной политики может производится ретроспективно или перспективно.

Первый подход предполагает применение новой учетной политики к уже прошедшим событиям. Второй подход – к событиям, произошедшим после даты изменения в учетной политике.

Ретроспективное отражение (**основной подход**) изменений в учетной политике предполагает представление информации таким образом, как если бы новая учетная политика действовала всегда.

Произведенные изменения в учетной политике требуют от предприятия раскрытие следующей информации:

* причины изменений;
* суммы корректировок для текущего и для каждого из предшествующих периодов;
* сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим тем, которые были включены в сравнительную информацию;
* факты того, что сравнительная информация была пересчитана или того, что сделать это было практически невозможно.

**Тема 10. Стандарт 23 "Затраты по займам"**

Затраты по займам – затраты по выплате процентов или иные затраты, понесенные предприятием в связи с займом.

Условный (квалифицированный) актив – актив, требующий определенного существенного периода времени для подготовки его к использованию или продаже.

Затраты по займам могут включать:

* процент по банковскому овердрафту, краткосрочным или долгосрочным займам;
* амортизацию второстепенных затрат, понесенных в связи с предоставлением займов;
* различия в валютных курсах при займах в иностранной валюте, если они рассматриваются как поправки к затратам по выплате процентов.

В финансовых отчетах следует раскрывать учетную политику, принятую для затрат по займам.

Затраты по займа следует признавать как расход в период, в который они понесены, независимо от того, как займы используются.

В соответствии с альтернативным подходом **капитализация активов** допускается если затраты по займам связаны с приобретением, строительством или производством условного (квалифицированного) актива.

Если средства предоставляются специально для приобретения актива, сумма затрат, приемлемая для капитализации, определяется как фактические затраты по займу за минусом любого дохода от временного инвестирования этих займов. В ином случае сумма капитализированных затрат определяется на основе средневзвешенной стоимости затрат по займам.

Капитализацию начинают, когда:

* произведены капиталовложения в активы;
* понесены затраты по займам;
* продолжается необходимая работа по подготовке актива к его предполагаемому использованию или продаже.

Капитализацию затрат по займам следует приостанавливать на продолжительные периоды времени, в течение которых прерывается активное освоение объекта.

Капитализацию затрат следует прекратить, когда завершена основная часть деятельности по подготовке квалифицированного актива к использованию или продаже.

**Тема 11. Стандарт 12 "Налоги на прибыль"**

**1. Необходимость специального отражения налога на прибыль**

При учете налогов на прибыль следует иметь в виду, что финансовые результаты деятельности, отраженные в бухгалтерской отчетности, обычно значительно отличаются от величины налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (различие между бухгалтерским и налоговым учетом!). Такая ситуация обычно возникает потому, что некоторые категории расходов предприятия не снижают налогооблагаемой базы, некоторые доходы ее не увеличивают и, таким образом, не попадают под налогообложение.

Для пользователя важна эффективная ставка налогообложения, определяемая как отношение фактически уплаченной суммы налога ко всей суммы налогооблагаемой прибыли. При этом в процессе применения правил налогообложения возникают ситуации, когда определенные прибыли льготируются. Все отклонения эффективной ставки налогообложения от ее номинальной величины следует раскрывать в комментариях к бухгалтерской отчетности.

**2. Определение различий между финансовым учетом и расчетом налогооблагаемой прибыли**

Различия между налогооблагаемой базой и бухгалтерским отчетом о прибылях и убытках можно условно разделить на две группы – постоянные и временные разницы:

* постоянные разницы возникают в случаях, когда доход или расход, попадающий в отчет о прибылях и убытках, не принимается во внимание при расчете налогооблагаемой базы. Так как постоянные разницы не приводят к увеличению или уменьшению расхода по налогу на прибыль в других учетных периодах, то они игнорируются, т.е. в этом случае не требуется никаких дополнительных корректировок не требуется;
* временные разницы появляются, когда расходы или доходы, учитываемые при расчете налогооблагаемой базы для налога на прибыль, попадают в отчет о прибылях и убытках в учетном периоде, отличном от учетного периода, за который производится расчет налогов. Таким образом, эффективная ставка налога не изменяется – возникает лишь различие во времени фактической оплаты. Руководствуясь одним из основных принципов бухгалтерского учета – принципом начисления, учет расходов на налоги должен осуществляться в том учетном периоде, в котором соответствующие расходы или доходы отражаются в бухгалтерской отчетности – отчете о прибылях и убытках, подготовленном в соответствии с правилами бухгалтерского учета.

В бухгалтерской отчетности учет временных разниц находит свое отражение в формировании отложенного обязательства по налогу на прибыль или отложенного дебитора по налогу на прибыль (отложенного налогового требования). Корректировки делаются в корреспонденции со статьей "расходы по налогу на прибыль" в отчете о прибылях и убытках.

Различают две модификации метода обязательств:

* по отчету о прибылях и убытках (принимаются во внимание разницы между налогооблагаемой и учетной прибылью);
* по балансу (принимаются во внимание разницы между налоговой базой актива или обязательства и его балансовой стоимостью).

Стандарт 12 требует, чтобы по всем временным разницам между оценкой активов и обязательств в налоговом учете и их балансовой стоимостью в финансовой отчетности формировались резервы по отложенным налогам на прибыль методом обязательств.

Основные временные разницы возникают по:

* амортизационным отчислениям по основным средствам;
* резервам по пенсионным и другим обязательствам по социальному обеспечению;
* налоговым убыткам, переносимым на будущие периоды.

При использовании метода обязательств сумма необходимой корректировки рассчитывается как произведение номинальной ставки налога на прибыль и разницы между налогооблагаемой базы актива или обязательства, рассчитанных по правилам бухгалтерского учета и правилам расчета налогооблагаемой базы. То есть результат от существования временных разниц показывается либо как:

* обязательство предприятия по будущим налоговым выплатам;
* активы, представленные в виде авансовых платежей будущих налогов.

**3. Порядок учета налогов на прибыль**

Стандарт 12 ставит своей целью – правильно отразить налоговые последствия от:

* будущего возврата либо урегулирования балансовой стоимости актива (обязательства);
* хозяйственных операций и прочих событий текущего периода, отраженных в бухгалтерской отчетности предприятия.

Стандарт 12 применяется по отношению к налогам на прибыль, включающим все отечественные и иностранные налоги, основанные на налогооблагаемой прибыли, а также удержанные налоги у источника.

Расходы по налогу (возмещение налога) объединяют в себе текущий расход по налогу (текущее возмещение налога) и отложенный расход по налогу (отложенное возмещение налога).

Отложенные налоговые обязательства складываются из сумм налогов на прибыль, которые подлежат уплате в будущие периоды в отношении временных разниц.

Под отложенными налоговыми требованиями (активами) подразумевают суммы уплаченных налогов на прибыль, которые можно получить обратно в будущих периодах в отношении:

* вычитаемых временных разниц;
* перенесенных на будущее неиспользованных убытков;
* неиспользованных льгот, переплаченного налога.

Временные разницы – разницы между балансовой стоимостью актива либо обязательства и их налогооблагаемой величиной.

Временные разницы могут как увеличивать обязательства по налогам, так и уменьшать их. В соответствии с этим их следует разделять на:

* разницы, увеличивающие обязательства по налогам (налогооблагаемые);
* разницы, уменьшающие обязательства по налогам (вычитаемые).

Налоговая база актива – сумма, снижающая величину экономических выгод, которая будет получена предприятием в результате урегулирования либо получения балансовой стоимости актива.

Если экономические выгоды не будут подлежать налогообложению, то и налоговая база актива будет совпадать с его балансовой стоимостью.

Налоговая база обязательства определяется как его балансовая стоимость минус сумма, снижающая налогооблагаемую базу по налогам на прибыль в будущих периодах.

В случае возникновения доходов будущих периодов налоговая база обязательства рассчитывается вычитанием из балансовой стоимости сумм, которые не будут подлежать налогообложению в будущих периодах.

Стандарт 12 требует, чтобы отложенные налоговые обязательства отражались тогда, когда существует вероятность получения прибыли, за счет которой они могут быть реализованы.