КУРСОВАЯ РАБОТА

по дисциплине «Аудит и бухгалтерский учет»

по теме:

**«Трансформация бухгалтерской отчетности»**

**СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ

1. Сущность МСФО

2. Учет основных средств в ПБУ и МСФО

3. Учет финансовых вложений в ПБУ и МСФО

4. Учет НМА в ПБУ и МСФО

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

**ВВЕДЕНИЕ**

Международная практика бухгалтерского учета и отчетности неоднородна и многогранна. Прежде всего различают национальные стандарты и международные стандарты.

Национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности разрабатываются каждой страной самостоятельно. Ведущими странами в области национальных стандартов учета являются США и Великобритания, что определяется ролью этих стран на международных финансовых рынках. В разных странах национальные стандарты учета и отчетности называются по разному; кроме того, их разработкой занимаются различные органы: в одних странах это прерогатива государственных органов, в других – профессиональных организаций.

Международные стандарты учета и отчетности разрабатываются и внедряются на двух уровнях: международном региональном и мировом. В региональном аспекте ведущая роль принадлежит Комиссии по бухгалтерскому учету ЕС, которая регулирует эти вопросы в странах – членах ЕС. Формированием мировых стандартов занимается несколько организаций: Комитет по международным стандартам учета, Международная Федерация бухгалтеров, Межправительственная группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности Центра транснациональных корпораций ООН, Организация экономического сотрудничества и развития.

Среди международных стандартов учета и отчетности наиболее распространены МСФО и GAAP. Кроме этого существует, например, также следующие стандарты:

SSAP – Statements of Standard Accounting Practice (Положение о стандартной практики ведения бухгалтерского учета)

FRS – Financial Reporting Standards (Стандарты финансовой отчетности)

SSAP и FRS система стандартов, принципов финансового учета и отчетности, используемых в Великобритании – GAAP UK.

В настоящее время одной из наиболее актуальных проблем для российского общества является приведение существующей в стране системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами, т.е. необходим переход от системы учета для плановой экономики к системе учета, которая бы отвечала новым потребностям российских предприятий. Бухгалтерский учет является одной из наиболее важных сфер, где необходимы углубленные исследования и подготовка кадров для формирования системы бухгалтерского учета, которая, с одной стороны, соответствовала бы международным тенденциям развития учета, а с другой стороны, была бы наиболее эффективна для российских условий.

В этой связи важную роль играет изучение накопленного в этой сфере опыта в странах с развитыми рыночными системами хозяйствования.

Вышеизложенное подтверждает актуальность темы трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии со стандартами МСФО. В данной работе рассмотрены общие принципы МСФО, а также трансформация в МСФО различных видов активов и пассивов.

**1. Сущность МСФО**

IAS – International Accounting Standards расшифровываются как МСФО – Международные Стандарты Финансовой Отчетности.

Из-за различных вариантов перевода термина «Accounting» существуют еще два варианта неофициального перевода IAS как: МСБУ – Международные Стандарты Бухгалтерского Учета, или как МБС – Международные Бухгалтерские Стандарты.

МСФО – свод международных стандартов, рекомендуемых для финансовой отчетности.

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

МСФО являются международно признаваемыми. Признанием полезности отчетности, составляемой по IAS, является тот факт, что уже сегодня большинство фондовых бирж (например, Лондонская) допускает представление ее иностранными эмитентами для котирования ценных бумаг. Международная организация комиссий по ценным бумагам согласилась рекомендовать с 1998 г. признавать IAS для целей листинга на всех международных рынках (включая Нью-йоркскую и Токийскую фондовые биржи)

МСФО позволяют избежать привязки к модели учета отдельной страны или международного союза, членом которого Россия не является, что неизбежно вызовет проблемы с мониторингом изменений этой системы, а главное – с влиянием на эти изменения.

Международные стандарты характеризуются относительно меньшей сложностью (чем, например, стандарты США) и, следовательно, требуют меньших затрат. Они появились в результате консенсуса национальных систем учета, основанных на рыночной системе хозяйствования, сохраняют возможность их углубления и конкретизации в соответствии с российскими традициями регулирования бухучета.

Разработкой МСФО занимается Комитет по Международным Стандартам Финансовой Отчетности – КМСФО (International Accounting Standard Committee – IASC), основанный в 1973 г. Сегодня в него входит более 100 стран.

В 2001 г. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (IASC) объявил о назначении нового Совета по международным стандартам финансовой отчетности – International Accounting Standards Board (IASB). 1 апреля 2001 г. IASB взял на себя ответственность за установление и разработку бухгалтерских стандартов, которые обозначил их как International Financial Reporting Standards – IFRS (Международные Стандарты Финансовой Отчетности).

В 2003 г. Правление КМСФО впервые после реорганизации опубликовало новый Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» (First-time Adoption of International Financial Reporting Standards). Это первый стандарт, выпушенный в новом формате. Он состоит из трех частей: самого стандарта, основы для принятия решений (Basis for Conclusion) и руководства по применению (Implementation Guidance).

В основе МСФО лежат два фундаментальных допущения: принцип начисления и принцип непрерывности работы предприятия.

Принцип начисления хорошо знаком нашим бухгалтерам и означает, что в отчетности каждого предприятия расходы за определенный период должны соотноситься с доходами за этот же период. Этот принцип предполагает, что все хозяйственные операции и другие события отражаются в учете и отчетности в тех отчетных периодах, в которых они совершались, независимо от получения или выплаты денежных средств по этим операциям. Применение этого принципа позволяет точнее сопоставлять расходы и доходы за период, разделить операции продажи и кредитования, лучше отражать результаты хозяйственных операций. При начислении в учете и отчетности фиксируются предстоящие в будущем поступления денежных средств, а также обязательства по будущим платежам. Момент признания операции является решающим при составлении отчетности по МСФО. Принцип начисления позволяет уменьшить неопределенность, сделать будущее более предсказуемым для пользователя.

Принцип непрерывной деятельности предприятия заключается в том, что отчетность составляется исходя из того, что у предприятия нет ни намерения, ни необходимости прекращать или существенно сокращать хозяйственно-финансовую деятельность. Профессионал-бухгалтер увидит здесь не просто благое пожелание, но руководство к вполне конкретным действиям. Принцип непрерывной деятельности предприятия говорит о том, что мы относимся к активам предприятия, как если бы никогда не собирались его продавать. Значит, учитываем активы по цене приобретения и потом начисляем на них амортизацию.

В таблице, приведенной ниже, отображено соответствие между российскими ПБУ и стандартами МСФО.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Список стандартов и интерпретаций МСФО, действующих в 2005 годуМСФО (IAS) 1 | Представление финансовой отчетности | с 1.07.98 |
| **Новая редакция принята в декабре 2003 г.** | **С 1.01.05** |
| МСФО (IAS) 2 | Запасы | с 1.01.95 |
| **Новая редакция принята в декабре 2003 г.** | **С 1.01.05** |
| МСФО 3 | (Заменен МСФО27 и МСФО 28) |  |
| МСФО 4 | (Заменен МСФО 16) |  |
| МСФО 5 | (Заменен МСФО 1) |  |
| МСФО 6 | (Заменен МСФО 15) |  |
| МСФО 7 | Отчет о движении денежных средств | с 1.01.94 |
| МСФО 8 | Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике | с 1.01.95 |
| **Заменен МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах (accounting estimates) и ошибки»** | **С 1.01.05** |
| МСФО 9 | (Заменен МСФО 38) |  |
| МСФО 10 | События после отчетной даты | с 1.01.2000 |
| **Новая редакция принята в декабре 2003 г.** | **С 1.01.05** |
| МСФО 11 | Договоры подряда | с 1.01.95 |
| МСФО 12 | Налоги на прибыль | с 1.01.98 |
| МСФО 13 | (Заменен МСФО 1) |  |
| МСФО 14 | Сегментная отчетность | с 1.07.98 |
| МСФО 15 | Информация, отражающая влияние изменения цен | с 1.01.83 |
|  | **Отменен!** | **С 1.01.05** |
| МСФО 16 | Основные средства | с 1.01.95 |
| **Новая редакция принята в декабре 2003 г.** | **С 1.01.05** |
| МСФО 17 | Аренда | с 1.01.99 |
| **Новая редакция принята в декабре 2003 г.** | **С 1.01.05** |
| МСФО 18 | Выручка | с 1.01.99 |
| МСФО 19 | Вознаграждения работникам | с 1.01.99 |
| МСФО 20 | Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи | с 1.01.84 |
| МСФО 21 | Влияние изменений валютных курсов | с 1.01.95 |
| **Новая редакция принята в декабре 2003 г.** | **С 1.01.05** |
| МСФО 22 | Объединение бизнеса | с 1.07.99 |
| **Заменен МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» (принят 31 марта 2004 г.)** | **Для объединений бизнеса с датой соглашения после 31.03.04** |
| МСФО 23 | Затраты по займам | с 1.01.95 |
| МСФО 24 | Раскрытие информации о связанных сторонах | с 1.01.86 |
| **Новая редакция принята в декабре 2003 г.** | **С 1.01.05** |
| МСФО 25 | (Заменен МСФО 39 и МСФО 40) |  |
| МСФО 26 | Учет и отчетность по пенсионным планам | с 1.01.98 |
| МСФО 27 | Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании | с 1.01.90 |
| **Заменен в декабре 2003 г. МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность»** | **С 1.01.05** |
| МСФО 28 | Учет инвестиций в ассоциированные компании | с 1.01.90 |
| **Новая редакция принята в декабре 2003 г.** | **С 1.01.05** |
| МСФО 29 | Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции | с 1.01.91 |
| МСФО 30 | Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых учреждений | с 1.01.91 |
| МСФО 31 | Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности | с 1.01.92 |
| **Новая редакция принята в декабре 2003 г.** | **С 1.01.05** |
| МСФО 32 | Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации | с 1.01.96 |
| **Новая редакция принята в декабре 2003 г.** | **С 1.01.05** |
| МСФО 33 | Прибыль на акцию | с 1.01.98 |
| **Новая редакция принята в декабре 2003 г.** | **С 1.01.05** |
| МСФО 34 | Промежуточная финансовая отчетность | с 1.01.99 |
| МСФО 35 | Прекращаемая деятельность | с 1.01.99 |
| **Заменен МСФО (IFRS) 5 «Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность»** | **С 1.01.05** |
| МСФО 36 | Обесценение активов | с 1.07.99 |
| **В марте 2004 г. приняты изменения** | **С 1.04.04** |
| МСФО 37 | Резервы, условные обязательства и условные активы | с 1.07.99 |
| МСФО 38 | Нематериальные активы | с 1.07.99 |
| **В марте 2004 г. приняты изменения** | **С 1.04.04** |
| МСФО 39 | Финансовые инструменты: признание и оценка | с 1.01.2001 |
| **Новая редакция принята в декабре 2003 г. + изменения в марте 2004 г. по портфельным хеджам** | **С 1.01.05** |
| МСФО 40 | Инвестиции в недвижимость | с 1.01.2001 |
| **Новая редакция принята в декабре 2003 г.** | **С 1.01.05** |
| МСФО 41 | Сельское хозяйство | с 1.01.2001 |
| МСФО (IFRS) 1 | Первое применение МСФО | с 1.01.2004 |
| МСФО (IFRS) 2 | Выплаты долевыми инструментами | С 1.01.2005 |
| МСФО (IFRS) 3 | Объединения бизнеса | С 1.04.2004 |
| МСФО (IFRS) 4 | Договоры страхования | С 1.01.2005 |
| МСФО (IFRS) 5 | Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность | С 1.01.2005 |

В следующих разделах рассматривается приведение отдельных разделов российского бухгалтерского учета в соответствие со стандартами МСФО.

**2. Учет основных средств в ПБУ и МСФО**

Основные средства составляют значительную часть активов компаний, занятых во многих сферах предпринимательской деятельности. Информация о них имеет большое значение для характеристики финансового положения и результатов деятельности компании. Этим обусловлена роль МСФО 16 «Основные средства», принятого в 1993 году.

В разных видах учета в понятие «основное средство» вкладывается разный смысл. В российском учете объект основных средств – это в первую очередь средство труда со сроком полезного использования, превышающим 12 месяцев, а трактовка по МСФО № 16 «Основные средства» вовсе не предусматривает в качестве критерия обязательное использование актива как средства труда. Это позволяет относить к основным средствам объекты, которые в действительности не могут служить средством труда в буквальном значении. Согласно МСФО объект основных средств должен признаваться активом только в том случае, когда с большой степенью вероятности можно утверждать, что организация получит связанные с ним экономические выгоды и что фактические затраты на приобретение актива для нее могут быть надежно оценены. Таким образом, рассматриваемый нами стандарт № 16 «Основные средства» может применяться даже к объектам незавершенного строительства, а также объектам, находящимся на реконструкции[[1]](#footnote-1). В соответствии же с РПБУ до тех пор, пока строительство не закончено, объекты не могут быть отнесены к категории основных средств и поставлены на баланс. Тот же международный стандарт распространяется на все виды инвестиций в недвижимость на стадии строительства или реконструкции, что никак не вписывается в рамки основного средства по российским понятиям.

Таким образом, очевидно, что два множества, одно из которых включает объекты, относящиеся к основным средствам согласно РПБУ, а другое – к Международным стандартам финансовой отчетности, пересекаются, но не совпадают: не все основные средства, которые учитываются на балансе в отечественных кредитных учреждениях, можно считать таковыми согласно МСФО, и наоборот.

Согласно российским правилам объект учитывается по первоначальной стоимости. Можно проводить его переоценку по восстановительной или рыночной стоимости, но не чаще чем один раз в год. В МСФО для повышения объективности оценки, наряду с этим, учитывают накопленный убыток от обесценения. Определяют его как разность балансовой (учетной) стоимости объекта и его возмещаемой стоимости (т.е. рассчитываемого по определенному алгоритму денежного эквивалента экономической выгоды, которую может принести данный объект). Такой подход позволяет выполнить важное условие, которое заключается в том, что балансовая стоимость основного средства не должна превышать возмещаемую. Балансовая стоимость объекта равна его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Алгоритмы амортизации, установленные в МСФО 16, аналогичны российским. Возможно применение разных способов амортизации основных средств:: прямолинейного списания, способ списания пропорционально объему продукции и способ уменьшаемого остатка.

Способ прямолинейного списания предполагает, что функциональная полезность объекта зависит от времени использования его и не меняется на протяжении срока полезной службы. Амортизация производится путем равномерного распределения амортизируемой стоимости объекта в течение срока полезной его службы. При этом способе годовая норма и годовая сумма амортизации остаются постоянными весь срок полезной службы объекта, накопленная амортизация увеличивается, а балансовая стоимость объекта уменьшается равномерно.

Способ списания пропорционально объему продукции основывается на предположении, что функциональная полезность объекта зависит от результатов, а не от времени его использования. При этом срок полезной службы определяется количеством продукции или объемом услуг, которые компания рассчитывает произвести или оказать с использованием объекта. При применении данного способа амортизация производится путем распределения амортизируемой стоимости объекта прямо пропорционально количеству продукции (объему услуг), произведенной за соответствующие отчетные периоды. Годовая сумма амортизации может отличаться от года к году. Аналогично накопленная амортизация увеличивается, а балансовая стоимость уменьшается также в зависимости от количества произведенной продукции.

Способ уменьшаемого остатка исходит из того, что полезность и производительность основных средств в начальные периоды использования значительно выше, чем в последующие. Это может быть связано с быстрым моральным устареванием объекта или значительным возрастанием затрат на ремонт и техническое обслуживание в конце срока полезной службы. Для обеспечения адекватного соотнесения расходов с доходами амортизация объекта в каждом текущем периоде должна быть больше, чем в будущем. При этом способе норма амортизации применяется к балансовой, а не к амортизируемой стоимости объекта.

Подходы же к методологии начисления амортизации принципиально различаются[[2]](#footnote-2). В МСФО методология начисления амортизации тесно связана с экономическими выгодами, которые приносит актив, поэтому используемый метод амортизации должен отражать схему, по которой компания потребляет эти выгоды. Так, по отечественным правилам накопленная амортизация никогда не превышает балансовой стоимости объекта учета, а однажды выбранный метод следует применять вплоть до полной амортизации объекта. По международным же стандартам амортизация начисляется в течение того периода, пока объект реально используется (то есть приносит экономическую выгоду). Другими словами, в ситуации, когда основное средство полностью «амортизировалось», но продолжает использоваться без переоценки, амортизация продолжает начисляться по его справедливой стоимости. Более того, в соответствии с МСФО метод расчета амортизации, применяемый к основным средствам, нужно периодически пересматривать, изменяя его в том случае, если стал иным принцип использования объекта (способ получения экономической выгоды). Срок полезного использования объектов также следует пересматривать с учетом предполагаемой выгоды от данного актива. Причем как в сторону увеличения – при модернизации (это предусмотрено в РПБУ), так и в сторону уменьшения – при переходе на новую технологию или вследствие иных изменений на рынке (кстати говоря, это достаточно часто наблюдается в сфере компьютерной техники).

Другая важная операция, которой следует уделить особое внимание, – переоценка. МСФО 16 предписывает использование одного из двух способов переоценки объектов основных средств. Можно сказать, что первый из них – индексирование до восстановительной стоимости с учетом износа – имеет сходство с аналогичным методом, применяемым в российском бухгалтерском учете. Второй – способ прямого пересчета до рыночной стоимости – принципиально отличается от алгоритмов, предусмотренных РПБУ.

Прямой пересчет до рыночной стоимости осуществляется следующим образом:

1) амортизация переоцениваемого объекта списывается;

2) его стоимость переоценивается;

3) расчет амортизации начинается заново с учетом оставшегося срока полезного использования объекта.

Иначе происходит отражение результатов переоценки. Сумма увеличения стоимости основных средств в результате переоценки должна признаваться в качестве дохода в той степени, в какой она компенсирует сумму уменьшения стоимости актива, признанную ранее в качестве расхода. И наоборот – уменьшение балансовой стоимости должно признаваться в качестве расхода и вычитаться непосредственно из соответствующей статьи «Результат переоценки», но в таких пределах, чтобы это уменьшение не превышало величину данной статьи в отношении того же самого основного средства.

**3. Учет финансовых вложений в ПБУ и МСФО**

Правила переоценки и учета обесценения финансовых вложений, установленные ПБУ 19/02, в большей степени приближены к требованиям МСФО, чем действовавшие ранее. Однако и положения нового документа не во всем соответствуют международным стандартам. Рассмотрим эти различия подробнее.

Порядок отражения в отчетности активов, признаваемых в соответствии с ПБУ 19/02 финансовыми вложениями, регулируется несколькими международными стандартами. Так, вклады в уставные капиталы дочерних и зависимых компаний, а также в совместную деятельность рассматриваются в МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании», МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании» и МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности». Остальные финансовые вложения рассматриваются в МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» и МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Эти МСФО также применяются к тем вложениям в дочерние и зависимые компании, которые изначально приобретались с целью последующей перепродажи.

Отметим, что МСФО 32 и 39 регулируют порядок отражения в отчетности и финансовых активов, и финансовых обязательств. ПБУ 19/02 охватывает только финансовые активы, да и то частично. В соответствии с МСФО 32 финансовыми активами признаются:

* денежные средства;
* право на получение денежных средств или иного финансового актива от другой компании;
* долевые инструменты, то есть право на долю активов другой компании, остающихся после вычета всех ее обязательств (например, акции другой компании или вклад в уставный капитал другой компании).

Примерами финансовых активов, не являющихся финансовыми вложениями в соответствии с ПБУ 19/02, являются денежные средства и дебиторская задолженность покупателей за отгруженные товары (работы, услуги).

В соответствии с МСФО 32 и 39 все финансовые активы делятся на четыре группы:

* займы и дебиторская задолженность, предоставленные компанией и непредназначенные для торговли;
* инвестиции, удерживаемые до погашения: финансовые активы с фиксированным сроком погашения (например, векселя и облигации), которыми компания намерена владеть до конца этого срока;
* финансовые активы, предназначенные для торговли: активы, приобретаемые главным образом для получения прибыли в результате краткосрочных колебаний цен на эти активы (или в виде маржи для компании-дилера);
* финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи: все финансовые активы, не вошедшие в первые три группы (например, приобретенные на неопределенный срок акции компании, не являющейся дочерней или зависимой, так как данные ценные бумаги не имеют фиксированного срока погашения и не планируется их перепродавать в течение ближайшего времени, а также различные производные инструменты, такие как фьючерсы, форварды, опционы, свопы и др.).

Финансовые активы, входящие в третью и четвертую группы, в соответствии с МСФО 39 необходимо переоценивать по справедливой стоимости по состоянию на конец каждого отчетного периода. Под справедливой стоимостью понимают сумму, которой достаточно для приобретения актива при совершении сделки между независимыми, хорошо осведомленными и не принуждаемыми к этому сторонами. За справедливую стоимость ценных бумаг, обращающихся на бирже, можно принимать их текущую рыночную стоимость. Однако если информация о рыночных котировках отсутствует, то справедливую стоимость можно определить путем дисконтирования будущих денежных поступлений от данного финансового актива, по рыночной стоимости аналогичных финансовых активов, а также другими способами оценки. Например, стоимость акций другой компании можно оценить методом чистых активов путем деления стоимости чистых активов этой компании на количество обыкновенных акций в обращении. В тех случаях, когда справедливую стоимость финансового актива достоверно оценить невозможно, МСФО 39 разрешает отражать его в отчетности по сумме фактических затрат на приобретение.

Разница, возникающая в результате переоценки по справедливой стоимости финансовых активов, предназначенных для торговли, отражается как прибыль (убыток) отчетного периода. Переоценка же по справедливой стоимости финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи, может по выбору компании либо признаваться в качестве прибыли (убытка) отчетного периода, либо относиться на счета капитала. Во втором случае при выбытии или погашении этого актива все суммы переоценки должны быть списаны со счета капитала на счет прибылей (убытков).

Займы и финансовые активы, удерживаемые до погашения, отражаются в отчетности не по справедливой стоимости, а по сумме так называемых амортизированных затрат. Амортизированные затраты определяются по первоначальным затратам с учетом процентного дохода и уже полученных выплат. В этом случае возникающая разница признается как прибыль (убыток) отчетного периода.

Таким образом, согласно МСФО 39 необходимость переоценки финансовых активов определяется в зависимости от цели их приобретения. Если финансовые активы не предназначены для торговли и не являются активами, имеющимися в наличии для продажи (например, займы и долговые ценные бумаги, удерживаемые до погашения), то информация об изменениях их справедливой стоимости не обязательна для инвесторов, поэтому такие финансовые активы оцениваются по амортизированным или первоначальным затратам. Однако все остальные финансовые активы должны переоцениваться по справедливой стоимости. В отличие от ПБУ 19/02 согласно МСФО 39 финансовые вложения, не обращающиеся на активном рынке, но попадающие в категорию предназначенных для торговли или имеющихся в наличии для продажи, необходимо переоценивать по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда эту стоимость надежно оценить невозможно.

**4. Учет НМА в ПБУ и МСФО**

Учет нематериальных активов по международным стандартам финансовой отчетности регламентируется МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» («Intangible Assets»). Действующая редакция МСФО 38 была принята в 2004 году и должна применяться при учете нематериальных активов для годовых периодов, начинающихся с 31 марта 2004 года или позднее.

МСФО 38 определяет порядок учета, методы оценки и требования к раскрытию информации по тем нематериальным объектам, которые не рассматриваются в других стандартах. Среди наиболее часто встречающихся на практике активов, к которым не применяются требования МСФО 38, можно выделить следующие:

* нематериальные активы, предназначенные для продажи в рамках обычной деятельности (например, патенты, приобретенные для последующей переуступки, программы для ЭВМ, разрабатываемые по заказу другой компании);
* объекты аренды;
* деловая репутация, возникающая при приобретении компании;
* права на разведку, разработку и добычу минералов, нефти, природного газа и аналогичных невосстанавливаемых природных ресурсов.

С точки зрения признания нематериальных активов основная сложность заключается в необходимости идентифицировать подобные активы и оценить их стоимость. Остановимся подробнее на принципах идентификации и признания нематериальных активов, изложенных в МСФО 38. Для того чтобы отразить нематериальный актив в финансовой отчетности компании, он должен соответствовать следующим критериям.

1. Идентифицируемость.

Нематериальный актив должен быть отделим от других активов компании и, что особенно важно, от деловой репутации. Под этим подразумевается, что его можно продать, обменять, сдать в аренду без потери экономических выгод, генерируемых другим имуществом. Требование идентифицируемости также считается выполненным, если нематериальные активы возникают из договорных или иных юридических прав вне зависимости от того, могут ли эти права быть отделены от других прав или от компании в целом. К примеру, лицензии на рыболовство, различные разрешения и преференции, предоставляемые государством, не могут быть переданы другому предприятию, за исключением случаев продажи бизнеса в целом, но поскольку соответствующие права вытекают из положений законодательства, требование идентифицируемости выполняется.

2. Контроль.

В большинстве случаев возможность контролировать актив предполагает существование юридических прав на использование нематериальных активов. В качестве примера можно привести технические знания компании, которые защищены патентами. Именно по критерию контроля можно отличить нематериальные активы от нематериальных ресурсов. К последним могут относиться квалификация персонала, лояльность покупателей, доля рынка и прочее, однако, как правило, компания не может продемонстрировать возможность получения экономических выгод от использования этих ресурсов, поскольку вряд ли сможет контролировать действие таких внешних факторов, как поведение персонала, реакция конкурентов и покупателей.

3. Будущие экономические выгоды.

Нематериальный актив может быть отражен в отчетности компании, если его использование позволит в будущем получить дополнительную прибыль, снизить расходы, увеличить объем продаж и т. д. Важно отметить, что возможность получения предприятием подобных экономических выгод определяется на основании профессионального суждения, подкрепленного соответствующим обоснованием.

При первоначальном признании нематериальные активы учитываются по фактической себестоимости. В ходе последующей оценки нематериальных активов предприятие может использовать основной или альтернативный методы оценки. При этом выбранный способ должен использоваться для всех объектов, относящихся к определенной группе нематериальных активов.

Состав расходов, которые могут быть отнесены на себестоимость нематериального актива при его первоначальной оценке, зависит от способа приобретения нематериальных активов.

1. Покупка нематериальных активов.

При покупке нематериальных активов в его себестоимость включаются покупная цена, импортные пошлины, невозмещаемые налоги, а также расходы, связанные с подготовкой актива к эксплуатации. К примеру, если предприятие классифицировало информационную систему как нематериальный актив, то затраты на ее внедрение и наладку будут также включены в себестоимость нематериальных активов.

Затраты на продвижение нового продукта или услуги на рынок, а также административные расходы не могут быть отнесены на себестоимость нематериальных активов. К примеру, если компания приобрела права на использование товарного знака, то затраты на его продвижение на новых рынках не будут формировать его стоимость.

2. Приобретение нематериальных активов при объединении компаний.

Нематериальные активы, приобретенные в результате объединения компаний, должны учитываться по справедливой стоимости на дату приобретения. Нематериальные активы, справедливая стоимость которых может быть достоверно определена, должны быть учтены отдельно от деловой репутации. При этом компания обязана определить справедливую стоимость получаемых нематериальных активов, даже если они не отражались в отчетности приобретаемой фирмы. Во многих случаях для нематериальных активов не существует рынка, поэтому для определения их справедливой стоимости часто используется метод дисконтированных денежных потоков.

3. Создание нематериальных активов.

Процесс создания нематериальных активов в соответствии с МСФО 38 делится на две стадии – исследования и разработки.

Под исследованиями понимаются плановые работы, направленные на получение новых научно-технических знаний, деятельность по выбору сферы применения полученных результатов, а также поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем, услуг и прочее.

Затраты, произведенные на стадии исследований, не капитализируются, а признаются в качестве расходов периода, в котором они были осуществлены, поскольку на этапе исследований компания не может продемонстрировать уверенность в получении будущих экономических выгод.

Разработки – применение результатов исследований при проектировании производства, новых или существенно улучшенных материалов, продукции и т. д. перед началом их коммерческого производства. Затраты, возникающие на этапе разработок, как правило, связаны с проектированием, конструированием и испытаниями опытных образцов продукции, а также экспериментальных установок, которые из-за масштабов не подходят для коммерческого использования. Перечисленные затраты могут быть включены в стоимость создаваемого нематериального актива с момента выполнения следующих условий:

* создание нематериальных активов технически осуществимо, компания планирует довести до конца этап разработки и обладает необходимыми для этого ресурсами;
* создаваемый актив может быть использован компанией или продан;
* существует обоснование того, как компания получит экономические выгоды от создаваемого актива;
* затраты на создание нематериальных активов в ходе этапа разработки могут быть достоверно оценены.

Все затраты, произведенные до выполнения вышеперечисленных условий и списанные на расходы периода, не могут быть восстановлены и учтены в стоимости нематериальных активов.

Если компания не может четко разделить процесс создания НМА на две стадии, то все затраты классифицируются как расходы периода.

Существуют следующие методы учета нематериальных активов:

1) основной: нематериальные активы учитываются по себестоимости за вычетом накопленных амортизации и убытков от обесценения;

2) альтернативный: нематериальные активы отражаются на балансе компании по справедливой стоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения. Использование этого метода позволяет увеличить стоимость самостоятельно созданного нематериального актива, в котором капитализирована лишь часть расходов, понесенных после завершения стадии исследований. Однако использование альтернативного метода не должно приводить к переоценке нематериальных активов, которые ранее не признавались в качестве активов, а также к первоначальному признанию нематериальных активов в стоимости, отличной от фактических затрат.

Следует иметь в виду, что в соответствии с МСФО 38 проведение переоценки возможно только в отношении нематериальных активов, для которых существует активный рынок. Иными словами, для проведения переоценки необходимо не просто определить справедливую стоимость нематериальных активов, но и сделать это на основании данных о стоимости объекта на активном рынке. Из-за того что для уникальных нематериальных активов, таких как патенты и товарные знаки, активный рынок практически отсутствует, многие виды таких активов просто не могут быть переоценены, несмотря на то что их рыночную стоимость может определить независимый оценщик.

При определении срока полезной службы нематериальных активов компания должна принимать во внимание возможность управления активом, динамику его жизненного цикла, технологическое устаревание, стабильность отрасли, действия конкурентов и др.

Срок службы нематериальных активов, которые возникли у компании на основании заключенных договоров или иных прав, не должен превышать срока действия этих прав. Если права являются возобновляемыми, то срок полезной службы может включать период пролонгации при условии, что она не потребует существенных дополнительных расходов. В противном случае средства, затраченные на продление срока действия прав или договоров, должны быть отнесены на стоимость нового нематериального актива.

В течение всего срока службы нематериальных активов начисляется амортизация. Стандарт не ограничивает выбор метода амортизации нематериальных активов, лишь перечисляет возможные: линейный метод, метод уменьшающегося остатка, метод списания пропорционально объему продукции. При этом необоснованным считается использование любого метода, при котором сумма накопленной амортизации будет меньше, чем при линейном методе.

Амортизационные отчисления признаются в качестве расходов, за исключением случаев, когда другие МСФО разрешают включить их в балансовую стоимость иных активов (например, амортизационные отчисления по патенту на производство промышленной продукции могут включаться в балансовую стоимость запасов). Амортизируемая сумма определяется как разница между первоначальной и ликвидационной стоимостями актива. В отличие от основных средств для НМА по умолчанию предполагается, что ликвидационная стоимость равна нулю. Она может быть отлична от нуля в тех случаях, когда есть договоренность о покупке нематериальных активов третьей стороной в конце срока службы или для данного актива существует активный рынок, позволяющий определить ликвидационную стоимость.

Нематериальные активы перестают отражаться в финансовой отчетности в случае выбытия (продажи, безвозмездной передачи и т. д.) либо когда от использования или выбытия актива не ожидается поступления экономических выгод. Доходы (убытки), возникающие при прекращении признания НМА, рассчитываются как разница между суммой поступлений от выбытия актива (доходы от выбытия за вычетом расходов, связанных с выбытием) и балансовой стоимостью соответствующего актива и признаются в отчете о прибылях и убытках компании.

В финансовой отчетности раскрывается информация по каждому классу нематериальных активов. При этом сведения о нематериальных активах, созданных предприятием, приводятся отдельно. Классы нематериальных активов – группы активов, аналогичных по назначению и применению в операциях организации (бренды, лицензии и франшизы, авторские, смежные права и патенты, рецепты и формулы, НМА в стадии разработки). В бухгалтерский баланс и отчеты о движении денежных средств и о прибылях и убытках, как правило, включаются обобщенные данные, подробная же информация раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности.

При основном методе учета нематериальных активов компания должна отразить в отчетности:

* срок полезной службы;
* методы амортизации;
* стоимость нематериальных активов до вычета накопленной амортизации (с учетом накопленных убытков от обесценения) и сумму накопленной амортизации на начало и конец периода;
* статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включается амортизация нематериальных активов;
* сверку балансовой стоимости на начало и конец периода, отражающую поступление нематериальных активов, любые изменения балансовой стоимости, списания и выбытия нематериальных активов; начисленную амортизацию; разницы от пересчета стоимости активов в валюту представления отчетности и другое;
* причины, по которым определение срока полезной службы по отдельным нематериальным активам считается невозможным;
* описание, балансовая стоимость и оставшийся период амортизации для всех существенных нематериальных активов;
* наличие и балансовая стоимость нематериальных активов, заложенных в качестве обеспечения обязательств;
* сумма затрат на исследования и разработки, включенная в состав расходов периода.

Если объекты нематериальных активов учитываются по переоцененной стоимости, то по классам активов должна раскрываться:

* фактическая дата проведения переоценки;
* балансовая стоимость переоцененных нематериальных активов;
* балансовая стоимость, которая была бы включена в финансовую отчетность, если бы нематериальные активы учитывались по основному методу.

Кроме того, при проведении переоценки должна раскрываться сумма прироста балансовой стоимости нематериальных активов на начало и конец периода, а также методы и существенные допущения, использованные при оценке справедливой стоимости нематериальных активов. Вне зависимости от используемого метода учета нематериальных активов МСФО 38 рекомендует раскрывать следующую дополнительную информацию:

* описание полностью амортизированных, но все еще используемых объектов нематериальных активов;
* краткое описание нематериальных активов, контролируемых компанией, но не признанных в качестве активов вследствие того, что они не удовлетворяют критериям признания или из-за того, что были приобретены либо созданы до вступления МСФО 38 в силу.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Международные стандарты появились в результате консенсуса национальных систем учета, основанных на рыночной системе хозяйствования. Они сохраняют возможность их углубления и конкретизации в соответствии с российскими традициями регулирования бухучета.

Регулирование бухгалтерского учета в России исторически отличается от подходов, принятых в странах рыночной экономики, но в настоящее время нормативная база учета претерпевает существенные изменения, которые направлены на использование принципов, составляющих основу международной системы бухгалтерского учета. Результатом изменений со временем должен стать язык бухгалтерского учета, одинаково понятный как международным, так и российским пользователям финансовой отчетности.

Международный опыт бухгалтерского дела имеет и сугубо прикладное значение: развитие внешнеэкономических связей и привлечение инвестиций диктуют необходимость обеспечения потенциальных партнеров достоверной финансовой информацией, позволяющей им принимать обоснованные решения при построении хозяйственных отношений между российскими предприятиями и организациями. Не маловажную роль играет вопрос о доведении финансовой информации (как реальной, так и прогностической – бизнес-планы) до потенциальных инвесторов в привычном для них формате. Это означает, что в скором будущем бухгалтерский учет в России будет основан на новых подходах, ориентированных на получение информации, полезной для принятия решений инвесторам.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. №94н (в ред. от 07.05.2003 №38н).
2. ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.01 № 26н).
3. Положение по бухгалтерскому учетe «Учет нематериальных активов» ПБУ (14/2000), утвержденное Приказом Минфина РФ от 16.10.2000г. № 91н (с изменениями от 07.06.2004).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденное Приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н.
5. Приказ МФ РФ от 12.12.05 № 147н.
6. Аксенова А., Гершун А. Бухгалтерский и управленческий учет: сравнение российских и международных стандартов. М., 2003.
7. Гвелесиани Т.В. МСФО – применение в кредитных организациях. М., 2004.
8. **Гроздова О. Три грани учета основных средств, или Реализация требований МСФО в комплексе подсистем RS.// Учет и автоматизация. 2003. №5.**
9. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности. М., 2004.
10. Тютюнникова Е. Учет нематериальных активов в соответствии с МСФО.// Финансовый директор. 2005. № 12.
11. Хабарова Л.П. Комментарий к ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». М., 2004.

1. **Гроздова О. Три грани учета основных средств, или Реализация требований МСФО в комплексе подсистем RS.// Учет и автоматизация. 2003. №5.** [↑](#footnote-ref-1)
2. Аксенова А., Гершун А. Основные средства: сравнение российских и международных стандартов. М., 2003. С. 24. [↑](#footnote-ref-2)