|  |
| --- |
| **ПЕРЕХОД К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**  |
|  |

|  |
| --- |
| В настоящем пособии описываются основные принципы международных стандартов бухгалтерского учета (IAS), их влияние на финансовую отчетность и предоставляется обзор процедур, необходимых для осуществления перехода от российской системы бухгалтерского учета к IAS. **Оглавление** **Глава I. Введение** **Глава II. Принципы международных стандартов бухгалтеркого учета** **Глава III. Различия между российскими и международными стандартами бухгалтерского учета** **Глава IV. Баланс**  |
|  | 4.1 | Денежные средства  |
|  | 4.2 | Краткосрочные инвестиции  |
|  | 4.3 | Дебиторская задолженность  |
|  | 4.4 | Товарно-материальные ценности  |
|  | 4.5 | Расходы будущих периодов и прочие активы  |
|  | 4.6 | Основные средства  |
|  | 4.7 | Нематериальные активы  |
|  | 4.8 | Долгосрочные инвестиции  |
|  | 4.9 | Краткосрочная кредиторская задолженность  |
|  | 4.10 | Резервы  |
|  | 4.11 | Кредиторская и дебиторская задолженность по расчетам с бюджетам по налогам  |
|  | 4.12 | Долгосрочная кредиторская задолженность  |
|  | 4.13 | Капитал  |
| **Глава V. Отчет о прибылях и убытках**  |  |
|  | 5.1 | Реализация  |  |
|  | 5.2 | Себестоимость реализованной продукции  |
|  | 5.3 | Коммерческие и общехозяйственные расходы  |
|  | 5.4-6 | Главы 4-6  |
|  | 5.7-11 | Главы 7-11  |
| **Глава VI. Отчет о движении денежных средств** **Глава VII. Некоторые стандарты и правила** **Глава VIII. Внедрение** **Условия распространения материалов** Работа над данными материалами финансировалась за счет средств, предоставленных Американским Агентством по Международному Развитию (US AID) при участии Российского Центра Приватизации (РЦП), осуществляющих программы по оказанию помощи российским предприятиям в процессе их адаптации к условиям рыночной экономики. Авторы формулируют свое отношение к распространению и использованию материалов следующим образом: "Материалы могут копироваться и переиздаваться без каких-либо ограничений, авторские права на них не распространяются. Более того, авторы будут считать, что достигли своей основной цели, если представленные модули будут адаптироваться и широко использоваться. При адаптации или изменении материалов ссылка на US AID обязательна, независимо от количества вносимых изменений. Что касается названия компаний, которые являются авторами представленных разработок, они не должны быть представлены на измененных материалах. Помимо этого, в течении одного года со дня получения диска в US AID должна представляться информация о количестве семинаров при проведении которых использовались материалы, с указанием количества участников этих семинаров. Указанную информацию следует направлять по адресу: Россия, 121099, Москва, Новинский бульвар 19/23, US AID, Отдел экономических реформ." Все права на данную HTML-версию пособия принадлежат библиотеке "Корпоративные финансы".  |  |

|  |
| --- |
| **Глава I. Введение**  |
|  |

|  |
| --- |
| В настоящем пособии описываются основные принципы международных стандартов бухгалтерского учета (IAS), их влияние на финансовую отчетность и предоставляется обзор процедур, необходимых для осуществления перехода от российской системы бухгалтерского учета к IAS. Несмотря на наличие большого сходства между вариантами учетных политик, использование которых разрешено в соответствии с российскими и международными стандартами бухгалтерского учета, применение этих вариантов зачастую строится на различных основополагающих принципах, теориях и целях. Расхождения между российской системой бухгалтерского учета и IAS приводят к значительным различиям между финансовой отчетностью, составляемой в России и в западных странах. По причине этих различий многие российские предприятия, устанавливающие международные деловые отношения, в настоящее время требуют, чтобы финансовая отчетность была подготовлена с учетом требований IAS. Целью настоящего пособия является предоставление обзора общих концепций и предпосылок, используемых при подготовке финансовой отчетности в соответствии с IAS. Несмотря на то, что данное пособие позволит достичь этой цели, необходимо отметить, что при применении этих концепций и предпосылок должны быть сделаны корректировки, удовлетворяющие требованиям конкретных отраслей или видов деятельности. Кроме того, не будут рассматриваться аспекты, связанные исключительно с российской системой бухгалтерского учета, и вопросы, возникающие в связи с применением налогового законодательства. Среди основных вопросов, которые мы надеемся осветить с помощью этого курса: определение пользователей финансовой отчетности, подготовленной по международным стандартам, форматы финансовой отчетности, соответствующие IAS, определение значительных различий между IAS и российской системой бухгалтерского учета: цели, варианты, преимущества финансовой отчетности, подготовленной по международным стандартам, способы, применяемые при подготовке финансовой отчетности по международным стандартам, содействие в ознакомлении с финансовой отчетностью, подготовленной в соответствии с IAS, и ее анализ. 1.1 Необходимость в составлении финансовой отчетности в соответствии с IAS В российских условиях существуют несколько факторов, которые делают необходимым для компании составление финансовой отчетности в соответствии с IAS. Основным фактором является возможность увеличения способности такой компании привлекать жизненно необходимое внешнее финансирование. По причине недостаточности потока денежных средств в российской экономике, недостаточного финансирования посредством выпуска акций в процессе приватизации и отсутствия финансовых ресурсов, а также ненадежности финансовых институтов российские компании начинают обращаться к иностранному финансированию. Когда предприятие решает обратиться к иностранному финансированию, оно часто сталкивается с препятствиями по причине большого объема финансовой информации, требуемой иностранным кредитором. Эти препятствия возникают в результате того, что финансовая информация предприятия подготавливается и используется в формате, применяемом в бывшем СССР. Предприятие может преодолеть эти препятствия только если оно способно предоставлять финансовую информацию и составлять финансовую отчетность в соответствии с IAS. По этой причине многие российские компании начали создавать и внедрять процедуры составления отчетности в соответствии с IAS. Другие случаи, в которых российская компания может считать необходимым подготовку финансовой отчетности в соответствии с IAS: 1. Иностранные клиенты рассматривают возможность установления долгосрочных торговых отношений
2. Предложения субконтрактов для международных институтов
3. Стратегические инвесторы проявляют интерес к созданию совместных предприятий
4. Западные компании начинают создание предприятия совместно с рассматриваемой компанией
5. Предполагаемый выпуск ценных бумаг на международный рынок
 |

|  |
| --- |
| **Глава II. Принципы международных стандартов бухгалтеркого учета**  |
|  |

|  |
| --- |
| Цель второй главы настоящего пособия "Переход к Международным стандартам бухгалтерского учета" состоит в том, чтобы ознакомить с принципами бухгалтерского учета, которые применяются в финансовом учете и отчетности, разработанными в рамках Международных стандартов бухгалтерского учета. Так как бухгалтерский учет является системой записи и оценки результатов деятельности предприятия, эти результаты должны быть сообщены заинтересованным пользователям. В этом разделе мы обсудим вопросы, касающиеся пользователей финансовой отчетности, а также концепций и положений, которые составляют основу Международных стандартов бухгалтерского учета. Мы также проанализируем основные особенности финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с IAS. **A. Цели и задачи финансовой информации** Важнейшей задачей финансовой информации является отражение текущего финансового положения компании и предшествующей деятельности, что позволяет пользователю финансовой отчетности принимать экономические решения. Несмотря на то, что руководство компании - это один из основных пользователей финансовой отчетности, существует много других потенциальных пользователей. Следовательно, руководство должно отвечать за финансовую информацию, предоставляемую компанией. Для целей руководства предприятием бухгалтерская информация имеет некоторые ограничения. Финансовая отчетность на момент ее подготовки отражает финансовые результаты прошедших событий, и ее польза для прогнозирования полезна, но ограничена. Также финансовая отчетность не обязательно отражает всю информацию, необходимую для принятия правильных управленческих решений. Принимая во внимание эти два фактора, пользователь финансовой отчетности должен понимать основные принципы и положения, которые лежат в основе ее составления. Финансовая отчетность составляется и представляется внешним пользователям на многих предприятиях по всему миру. Хотя финансовая отчетность может быть похожа в разных странах, существуют различия, определяемые разными социальными, экономическими и законодательными причинами. Национальные требования по составлению финансовой отчетности варьируются в зависимости от пользователей финансовой отчетности. **Б. Внешние пользователи финансовой информации** Финансовая информация обычно подготавливается для определенных целей и для использования определенными группами. Если финансовая информация, подготовленная компанией, не отвечает этим двум требованиям, то эта информация является всего лишь сводкой данных и ее нельзя использовать. Финансовая информация существует во многих формах. Отчеты для внутреннего пользователя по месячной заработной плате, затратам, дебиторской и кредиторской задолженности являются примерами финансовой информации, подготовленной для внутреннего использования компанией. Финансовая информация для внешних пользователей включает финансовую отчетность, состоящую из баланса, отчета о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, а также пояснительную записку. Прогнозирование прибыли является примером других отчетов, которые дают информацию для определенных пользователей. Далее следуют примеры конкретных пользователей финансовой отчетности, помимо внутреннего руководства: 1. Инвесторы
2. Сотрудники
3. Заимодавцы
4. Поставщики и торговые кредиторы
5. Покупатели
6. Налоговые органы
7. Общественность

**В. Финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении** Решения, принятые пользователями финансовой отчетности, требуют того, чтобы пользователи оценили степень способности предприятия генерировать средства. Это имеет первостепенное значение при определении возможности предприятия добиваться успеха в ежедневной деятельности. Анализируя финансовое положение, производительность и движение денежных средств предприятия, пользователи могут оценить способность предприятия генерировать средства. Финансовое положение предприятия изменяется в зависимости от средств, которыми оно располагает, показателя соотношения краткосрочных и долгосрочных активов и пассивов, а также от способности перестраивать деятельность применительно к конъюнктуре рынка. Информация о финансовом положении прежде всего отражается в балансе. Рентабельность предприятия используется для оценки потенциальных поступлений средств в будущем. Оценка текущего положения дел на предприятии может быть основана на текущем и предшествующем финансовом положении. Информация о результатах деятельности содержится в отчете о прибылях и убытках. Отчет о движении денежных средств предприятия имеет значение для оценки его инвестиционной, финансовой и основной деятельности за отчетный период. При подготовке отчета о движении денежных средств изменения в остатках денежных средств могут быть определены в соответствии с их влиянием на деятельность предприятия. Отчет о движении денежных средств может быть использован для оценки расходования поступлений денежных средств за последние несколько лет. Информация о движении денежных средств представлена в финансовой отчетности отдельно. Пояснительная записка, сопровождающая финансовую отчетность, помогает пользователю понять сферу деятельности и операции, включенные в отчетность. **Г. Основные положения** Два фундаментальных положения лежат в основе составления финансовой отчетности в соответствии с IAS: *1. Принцип начисления* Согласно данному принципу, поступление и использование средств в результате операций признается в момент совершения операций, независимо от того, получены или нет денежные средства. Будучи признанными, эти операции отражаются в бухгалтерских регистрах и включаются в финансовую отчетность того периода, к которому они относятся. *2. Принцип действующего предприятия* Данный принцип предполагает, что предприятие осуществляет деятельность без значительных изменений в объеме своих операций, не намеревается принимать решения о ликвидации или другие решения, которые могли бы существенно изменить характер деятельности по сравнению с тем, что отражено в финансовой отчетности. **Д. Качественные характеристики финансовой отчетности** Существуют четыре основные качественные характеристики финансовой отчетности, составленной в соответствии с IAS, включающие понятность, соответствие, надежность и сравнимость. *1. Понятность* Качество информации, содержащейся в финансовой отчетности, определяется ее понятностью для пользователя. Поэтому финансовая отчетность составляется с учетом того, что пользователь обладает базовыми знаниями деловой активности и способностью проанализировать информацию. По более сложным вопросам необходимо приводить пояснения для того, чтобы финансовая отчетность была более понятна. *2. Соответствие* Согласно принципу соответствия финансовая информация должна иметь отношение к принимаемым решениям. Информация должна влиять на решения пользователей, помогая им оценивать прошлую и настоящую деятельность предприятия, его положение и движение денежных средств. Для того, чтобы информация была уместна, она должна обладать качествами прогнозирования и обратной связи. Качество прогнозирования помогает пользователям предвидеть исход событий. Информация, которая подтверждает правильность или неправильность прогнозов пользователя, обладает качеством обратной связи. Используя эти две характеристики соответствия, пользователь может формировать свои решения на основании финансовой информации. *3. Надежность* Информация считается надежной, если она правдиво сообщает пользователю те факты, которые должна сообщать. Таким образом, финансовая информация является надежной, если пользователь может полагаться на отраженные основные финансовые операции предприятия. Надежность информации зависит от достоверности, подтверждаемости и нейтральности. Информация должна быть полной и непредвзятой. Достоверность представления достигается тогда, когда бухгалтерская отчетность, отражающая экономическую деятельность, соответствует действительному положению вещей. Если такого соответствия нет, то информация либо предвзята, либо не полная. Бухгалтерская оценка является предвзятой, если она значительно завышена или занижена. Предвзятость в бухгалтерской оценке может появиться из-за неправильного выбора метода либо умышленно, либо из-за отсутствия должных знаний у исполнителя. Для того, чтобы быть непредвзятой, информация должна наиболее полно отражать основные события. Полнота означает то, что вся значительная информация должна быть отражена таким образом, чтобы обеспечить понимание и не вводить в заблуждение. Подтверждаемость присутствует тогда, когда финансовая информация может быть продублирована независимым экспертом, который использует те же самые методы оценки. Подтверждаемость направлена скорее на устранение предвзятости эксперта, чем предвзятости метода оценки. Требование к финансовой информации, которое заключается в том, что она должна быть основана на объективных данных, исходить из потребности пользователей в надежной, непредвзятой финансовой информации. Нейтральность бухгалтерской информации означает, что информация должна быть свободна от предвзятости метода оценки. Основной задачей является соответствие и надежность информации при применении принципа, а не влияние этого принципа на конкретный вопрос. Подтверждаемость стремится уменьшить предвзятость оценщика, нейтральность стремится исключить предвзятость метода оценки. *4. Преобладание содержания над формой* В соответствии с IAS, если информация должна верно отражать те операции, которые она должна отражать, то необходимо, чтобы они представлялись в соответствии с их содержанием и экономическим положением, а не просто в соответствии с их юридической формой. Содержание операций или других событий не всегда совпадает с тем, что вытекает из их юридической или другой формы. *5. Предусмотрительность* Предусмотрительность предполагает осторожность и консерватизм при отражении операций. Необходимо придерживаться этого для того, чтобы чистые активы и чистая прибыль не были завышены. В случае неуверенности в том, нужно ли отражать конкретную операцию, бухгалтер должен использовать принцип предусмотрительности. Данный принцип предполагает точную оценку и применяется по-разному в различных организациях, но в большей степени он используется для того, чтобы не ввести в заблуждение пользователя финансовой отчетности. *6. Полнота* Информация должна быть достаточно полной и включать все необходимые факты для обеспечения ясного понимания финансовой отчетности. *7. Сравнимость* Сравнимость применяется в финансовой информации в случае, если различия и сходство записей за конкретные периоды действительно существуют, а не являются результатом применения различных учетных политик. Преимущество обладания сравнимой финансовой информации состоит в том, что она раскрывает сильные и слабые стороны предприятия в течение определенного времени. **Е. Требования к соответствию и надежности информации** *1. Требования к соответствию и надежности информации* Для того, чтобы финансовая информация была полезна пользователю, он должен иметь доступ к информации в то время, когда информация может быть использована для принятия решений. С течением времени полезность финансовой информации уменьшается. Если информация представляет какой-нибудь интерес для принятия решений, она должна быть представлена до принятия решения. *2. Баланс между прибылью и затратами* Финансовая информация является продуктом, который нужен только тогда, когда полученная выгода больше, чем затраты на подготовку информации. **Ж. Элементы финансовой отчетности** Ниже определены основные элементы финансовой отчетности: *1. Финансовое положение* Элементами, имеющими прямое отношение к оценке финансового положения, являются активы, обязательства и капитал компании. Они определяются следующим образом: a) Активы - ресурсы, контролируемые компанией, представляющие собой результат предыдущих событий и операций, и от которых ожидаются предстоящие экономические прибыли. b) Обязательства - текущие обязательства компании, возникающие из предшествующих событий, оплата которых ожидается в результате выбытия из компании ресурсов, содержащих экономическую прибыль. c) Капитал компании - остаточный интерес в активах компании после вычета из них всех обязательств. *2. Деятельность* Прибыль часто используется для оценки деятельности предприятия, такой как доходы по инвестициям или доходы на одну акцию. Элементы, прямо связанные с оценкой прибыли, - это доходы и расходы. Доходы и расходы определяются следующим образом: a) Доход - увеличение экономической прибыли за отчетный период в форме поступлений, увеличения активов или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению капитала компании, отличному от вклада участников. Доход включает в себя выручку и прочие доходы. Выручка представляет собой увеличение прибыли (доход), возникающий как результат основной деятельности компании при размещении активов или оказании услуг. Прочие доходы - это также доходы, приносящие прибыль, но которые могут возникнуть, а могут и нет в условиях обычной деятельности компании. b) Расходы - уменьшение экономической выгоды за отчетный период в форме расходования средств или уменьшения стоимости активов или увеличения пассивов, которое выражается в уменьшении капитала компании, но не в результате распределения средств среди акционеров. Определение расходов предполагает убытки и другие затраты, которые возникают в результате обычной деятельности предприятия. Расходы, возникающие в результате обычной деятельности предприятия, включают, например, себестоимость реализованной продукции, расходы на оплату труда и износ. Убытки представляют собой другие статьи, которые отвечают определению расходов и могут возникать или не возникать в результате деятельности предприятия. **З. Определение элементов финансовой отчетности** Признание - это процесс включения в баланс или отчет о прибылях и убытках статьи, которая отвечает определению элемента и удовлетворяет критерию признания, указанному ниже: a) Имеется вероятность того, что предприятие может получить или не получить будущую экономическую выгоду, имеющую отношение к данной статье; b) Статья может быть достоверно оценена. **И. Оценка элементов финансовой отчетности** Оценка - это процесс определения денежного выражения, в котором элементы финансовой отчетности признаются и отражаются в балансе и отчете о прибылях и убытках. a) Первоначальная стоимость. Активы отражаются в сумме, которая была за них уплачена, по достоверной оценке принятых обязательств или других привлеченных ресурсов, для приобретения активов. Пассивы отражаются в сумме поступлений в обмен на обязательства, возникающие при нормальном функционировании предприятия. b) Текущая стоимость. Активы учитываются в сумме, которая была бы уплачена в настоящий момент для приобретения активов, а пассивы учитываются в сумме, которая потребовалась бы для выполнения обязательств в настоящий момент. c) Цена реализации (расчетов). Активы учитываются в сумме, которая была бы получена в настоящий момент от продажи активов, а пассивы учитываются по цене расчетов. d) Приведенная стоимость. Активы учитываются по приведенной дисконтированной стоимости будущих нетто-поступлений денежных средств, которые будут сгенерированы при нормальном функционировании предприятия. Пассивы учитываются по приведенной дисконтированной стоимости будущих нетто-расходов денежных средств, необходимых для выполнения обязательств при нормальном функционировании предприятия. Первоначальная стоимость - принцип оценки, наиболее часто применяемый предприятиями в процессе подготовки финансовой отчетности. Он обычно применяется совместно с другими принципами оценки. |

|  |
| --- |
| **Глава III. Различия между российскими и международными стандартами**  |
|  |

|  |
| --- |
| **3. Содержание и цели курса** В рамках настоящего пособия "Переход к международным стандартам бухгалтерского учета (IAS)" будут определены, описаны и проанализированы с точки зрения их влияния на соответствующую финансовую отчетность различия в принципах учета в соответствии с российскими и международными стандартами учета. Некоторые различия могут быть устранены предприятиями в случае использования российской учетной политики, которая одновременно рядом положений соответствует и IAS. По ходу текста, в случаях когда российская система учета позволяет применять положения учетной политики, соответствующие IAS, такие положения будут отмечены. Предприятие должно самостоятельно определить преимущества и недостатки, связанные с использованием положений учетной политики, являющихся одинаковыми или различными в российской системе учета и IAS, в зависимости от конкретных условий, с которыми сталкивается данное предприятие. В пособии рассматриваются основные принципы международных стандартов бухгалтерского учета и их влияние на финансовую отчетность. **3.1 Обзор основных различий между IAS и российской системой учета** Основные различия между IAS и российской системой учета связаны с исторически обусловленной разницей в конечных целях использования финансовой информации. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с IAS, используется инвесторами, а также другими предприятиями и финансовыми институтами. Финансовая отчетность, которая ранее составлялась в соответствии с российской системой учета, использовалась органами государственного управления и статистики. Так как эти группы пользователей имели различные интересы и различные потребности в информации, принципы, лежащие в основе составления финансовой отчетности, развивались в различных направлениях. Одним из принципов, являющихся обязательными в IAS, но не всегда применяемых в российской системе учета, является приоритет содержания над формой представления финансовой информации. В соответствии с IAS содержание операций или других событий не всегда соответствует тому, каким оно представляется на основании их юридической или отраженной в учете формы. В соответствии с российской системой учета операции как правило учитываются строго в соответствии с их юридической формой, а не отражают экономическую сущность операции. Примером, когда форма превалирует над содержанием в российской системе учета, является случай отсутствия надлежащей документации для списания основных средств, что не дает оснований для их списания несмотря на то, что руководству известно, что такие объекты более не существуют по указанной балансовой стоимости. Вторым главным принципом международных стандартов учета, отличающим их от российской системы учета, и ведущим к возникновению множественных различий в финансовой отчетности, является отражение затрат. Международные стандарты учета предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, в то время как в российской системе учета затраты отражаются после выполнения определенных требований в отношении документации. Необходимость наличия надлежащей документации зачастую не позволяет российским предприятиям учесть все операции, относящиеся к определенному периоду. Эта разница приводит к различиям в моменте учета этих операций. **3.2 Ключевые концептуальные различия** В главе 2 "Принципы международных стандартов бухгалтерского учета" было определено, что существуют определенные ключевые концепции и предпосылки, представляющие собой основу для ведения учета и составления отчетности по финансовой информации в соответствии с IAS. Эти ключевые концепции и потенциальные различия между российскими и международными стандартами учета будут рассмотрены в следующих разделах. *3.2.1 Предпосылка о непрерывности деятельности* Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с международными стандартами учета, как правило составляется исходя из предпосылки, что предприятие будет продолжать деятельность в обозримом будущем. Таким образом предполагается, что предприятие не имеет намерения либо потребности в ликвидации или существенном сокращении объема своей деятельности. Если такое намерение или потребность существуют, то финансовая отчетность должна составляться на основании других принципов, и в таком случае используемые принципы должны быть раскрыты. В российской системе учета предпосылка о непрерывности деятельности не учитывается при подготовке финансовой отчетности. Пользователь, независимо от того, является ли он кредитором, акционером, служащим или клиентом, не имеет уверенности в том, что финансовое положение и показатели, представленные в отчетности на конкретную дату, будут оставаться такими же. Таким образом пользователь, принимающий решения относительно будущего того или иного предприятия, сталкивается с дополнительным риском. *3.2.2 Сопоставимость* В соответствии с IAS пользователи должны иметь возможность сравнивать финансовую отчетность предприятия за разные периоды времени с целью определения перспектив изменения его финансового положения и показателей деятельности. Пользователи также должны иметь возможность сравнивать финансовую отчетность различных предприятий с целью оценки их относительного финансового положения, показателей деятельности и изменений в финансовом положении. По причине постоянного изменения положений учетной политики, налогового законодательства и гиперинфляции финансовая отчетность, составленная за разные периоды с применением российской системы учета, не может считаться сопоставимой; кроме того, российская система учета не требует раскрытия содержания учетной политики, использованной при подготовке финансовой отчетности, изменений в этой политике и влияния таких изменений. Отсутствие раскрытия такой информации затрудняет достижение сопоставимости периодической финансовой отчетности предприятия. *3.2.3 Принципы начисления* В соответствии с IAS результаты операций и других событий учитываются в момент их возникновения (а не в момент, когда получаются или расходуются денежные средства или их эквиваленты), и они отражаются в учетных регистрах и финансовой отчетности в тех периодах, к которым они относятся. Финансовая отчетность, составленная в соответствии с принципом начисления информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с платежами и получением денежных средств, но также и об обязательствах по оплате в будущем и о ресурсах, представляющих собой денежные средства, подлежащие получению в будущем. Таким образом она предоставляет информацию о прошлых операциях и других событиях, которая наиболее полезна пользователям для принятия экономических решений. Предприятие, составляющее отчетность в соответствии с российскими учетными принципами, за исключением отдельных специальных отраслевых стандартов, должно составлять отчетность исходя из учета по моменту отгрузки (начисления). Это изменение было внесено в российскую систему учета лишь недавно и поэтому многие компании в настоящее время занимаются переводом своей системы учета по моменту отгрузки. Использование учета по моменту отгрузки, требуемое в соответствии с международными стандартами учета, обеспечивает отражение всех расходов, связанных с определенными доходами, полученными в течение конкретного периода времени, в отчетности за тот же период. *3.2.4 Преобладание содержания над формой* В соответствии с IAS, если информация должна верно отражать те операции, которые она должна отражать, то необходимо, чтобы они представлялись в соответствии с их содержанием и экономическим положением, а не просто в соответствии с их юридической формой. Содержание операций или других событий не всегда совпадает с тем, что вытекает из их юридической или другой формы. В российской системе учета операции в первую очередь отражаются на основании юридической формы, а не экономического содержания операции. *3.2.5 Принцип осмотрительности* Составители финансовой отчетности отражают в ней некоторую неопределенность, которая неизбежно связана со многими событиями и обстоятельствами, такими как вероятность взыскания сомнительной дебиторской задолженности, вероятный срок службы сооружений и оборудования и количество претензий, которые могут быть предъявлены в соответствии с гарантийным обслуживанием. В соответствии с IAS такая неопределенность отражается путем раскрытия информации о характере и размере этих случаев и путем проявления осмотрительности при подготовке финансовой отчетности. Принцип осмотрительности и предусматривает соблюдение определенной степени осторожности в оценках, проводимых в условиях неопределенности, например, при проведении оценки того, что активы или доходы не завышены, а пассивы или расходы не занижены. В российской системе учета потенциальные убытки не отражаются в финансовой отчетности до того момента, когда они не понесены. **3.3 Основные различия между IAS и российской системой учета в отношении конкретных статей баланса** *3.3.1 Основные средства* Представленные в отчетности данные по основным средствам в соответствии с российской системой учета и IAS различаются по следующим причинам: 1. Сроки службы основных средств, в течение которых производится начисление амортизации, различны в российской системе учета и в системе IAS в результате того, что в российской системе учета сроки службы устанавливаются Министерством финансов, тогда как в соответствии с международными стандартами учета руководству компании разрешено самостоятельно определять сроки службы основных средств в зависимости от того, в течение какого периода времени предприятие предполагает их использовать. Разница в сроках службы приводит к расхождениям в величине остаточной стоимости активов, а также в суммах по амортизации, начисленных за определенный период, представленных в соответствии с российской системой учета и IAS.
2. В российской системе учета используется установленный Министерством Финансов метод равномерного начисления износа. В соответствии с IAS амортизация может начисляться по методу равномерного начисления, по методу сокращающегося остатка или по методу суммы единиц. Решающим фактором при выборе определенного метода начисления амортизации является обеспечение того, чтобы он соответствовал модели получения экономических выгод и последовательно применялся в различных учетных периодах.
3. В соответствии с российской системой учета уменьшение стоимости основных средств по причине не использования или причиненного ущерба не может быть отражено без указания конкретного объекта основных средств и лица, ответственного за простой или нанесение ущерба. В соответствии с IAS, если текущая балансовая стоимость основного средства превышает стоимость возможной реализации, то оно должно быть отражено именно по стоимости реализации. Учетная стоимость основного средства должна быть скорректирована так, чтобы отразить будущие экономические выгоды, которые компания ожидает получить от его использования.
4. В соответствии с российской системой учета основные средства переоцениваются по коэффициентам, разрабатываемым Госкомстатом. В соответствии с IAS балансовая стоимость актива может быть скорректирована с применением индекса инфляции или на основании оценки, проведенной независимым экспертом.

*3.3.2 Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы* В российской системе учета существует отдельная категория запасов с малой стоимостью (устанавливаемой российским правительством), износ по которым начисляется в течение короткого срока службы такого актива (примерно 1 год). В соответствии с международными стандартами учета такой классификации запасов не существует. Вместо этого такие объекты либо относятся на расходы по мере использования, либо рассматриваются как основные средства, если срок их службы превышает один год, и продажа этого актива не планируется. *3.3.3 Финансовые вложения* Инвестиции могут быть отнесены к текущим или долгосрочным. Текущие инвестиции по своему характеру являются легко реализуемыми и рассчитаны на срок не более одного года. Долгосрочные инвестиции представляют собой инвестиции, рассчитанные на срок более одного года. Российская система учета требует, чтобы как текущие, так и долгосрочные инвестиции были представлены в балансе по стоимости их приобретения. В противоположность этому международные стандарты учета разрешают учитывать инвестиции в зависимости от их характера по стоимости приобретения, или по более низкой из покупной и рыночной стоимости, или же по стоимости переоценки. В соответствии с международными стандартами учета текущие инвестиции могут отражаться в балансе по рыночной стоимости или по более низкой из стоимости приобретения и рыночной стоимости. Рыночная стоимость представляет собой сумму, которая будет получена в результате продажи инвестиции на фондовом рынке. Возникающая в результате такой оценки прибыль (убыток) должна быть отражена в отчете о прибылях и убытках. Долгосрочные инвестиции могут отражаться в балансе по стоимости приобретения, стоимости переоценки или в отношении акций - по более низкой из стоимости приобретения или рыночной стоимости. В случае снижения стоимости долгосрочного вложения, которое по оценкам не является кратковременным, его балансовая стоимость уменьшается. Такое снижение стоимости долгосрочных инвестиций, за исключением временного снижения, отражается в отчете о прибылях и убытках. Увеличение балансовой стоимости долгосрочных инвестиций, возникающее в результате переоценки долгосрочных инвестиций, должно быть отнесено на кредит счета изменения стоимости инвестиций в результате переоценки в разделе акционерный капитал. В той степени, в которой снижение стоимости инвестиций компенсирует предыдущее увеличение стоимости той же инвестиции, которое было отнесено на кредит счета изменения стоимости инвестиций в результате переоценки и в последствии не было сторнировано, это снижение учитывается на счете изменения стоимости инвестиций в результате переоценки. Во всех прочих случаях снижение балансовой стоимости должно быть отражено как расход. *3.3.4 Запасы - незавершенное производство и готовая продукция* В соответствии с IAS в состав незавершенного производства должны включаться только затраты, непосредственно относящиеся к производству незавершенного продукта, а также систематически относимые на производство постоянные и переменные общепроизводственные расходы, которые возникают при переработке материала в готовую продукцию. В соответствии с российской системой учета на производство относятся общехозяйственные расходы не связанные непосредственно с производственным процессом, в то время как некоторые прямые затраты (например, выплаты премий из фонда потребления) относятся на расходы не путем их включения в себестоимость производства, а через фонд использования прибыли. Также многие российские предприятия не включают какие-либо прямые расходы по оплате труда и накладные расходы в сальдо незавершенного производства по причине отсутствия соответствующего порядка отнесения расходов по заработной плате и накладных расходов на производство. В соответствии с IAS общепроизводственные расходы включаются в стоимость незавершенного производства на основании среднего уровня производства. В России многие предприятия относят все понесенные расходы на незавершенное производство без учета среднего уровня производства. В соответствии с IAS не распределенные общепроизводственные расходы отражаются как затраты периода, непосредственно не связанные с переработкой запасов в готовую продукцию. *3.3.5 Дебиторская задолженность* Несмотря на то, что в соответствии как с российской системой учета, так и IAS учет должен вестись по моменту отгрузки, требование о ведении учета по отгрузке является новым в российской системе учета. Поэтому предприятиям для соблюдения нового требования необходимо изменить свои системы учета. Кроме того, в соответствии с IAS в отношении любой дебиторской задолженности, взыскание которой считается сомнительным, создаются резервы. Такие резервы должны относиться на счет прибылей и убытков. В то же время российская система учета требует, чтобы безнадежная задолженность была конкретно определена, и чтобы дебиторская задолженность сроком более 4 месяцев, по которой не начато погашение, списывалась. *3.3.6 Учет денежных средств и счетов в банках* В соответствии с IAS остатки счетов в банках и в кассе представляют собой средства, доступные для использования в текущих операциях. Поэтому неликвидные или заблокированные остатки на счетах в банках не включаются в состав денежных средств. В российской системе учета не существует особенностей при отражении в балансе заблокированных банковских счетов. Кроме того, остатки на счетах в банках и в кассе в соответствии с российской системой учета включают в себя собственные акции, выкупленные у акционеров. В соответствии с IAS собственные акции, выкупленные у акционеров, не показываются в активе, а представляются как контр-пассивный счет выпущенного акционерного капитала. Краткосрочные инвестиции, являющиеся высоколиквидными и легко конвертируемыми в наличные средства в течение короткого периода времени (примерно 3 месяца), не отражаются как денежные средства в соответствии с IAS, но могут быть учтены как денежные средства в соответствии с российской системой учета. В соответствии с российской системой учета в финансовой отчетности предприятия отражаются остатки денежных средств, указанные в выписке банка. Каких-либо корректировок для отражения операций по переводам в пути не делается. Международные стандарты учета требуют, чтобы отчетность по денежным средствам и их эквивалентам была представлена в соответствии с учетом по моменту начисления и следовательно, остаток денежных средств, показанный в отчетности в соответствии с IAS, будет включать операции по переводам в пути. *3.3.7 Акционерный капитал* Международные стандарты учета определяют акционерный капитал как "остаточную долю собственности в активах предприятия после вычета всех его обязательств". Доля собственности учредителей равна чистым активам предприятия, что определяется как разница между его активами и пассивами. Акции, которые были выкуплены у акционеров, отражаются в отчетности на контр-активном счете вместе с величиной акционерного капитала. В соответствии с российской системой учета собственные акции, выкупленные у акционеров, учитываются на счете 56 "Прочие денежные средства" и отражаются в балансе в составе долгосрочных или краткосрочных вложений. *3.3.8 Учет арендных обязательств* В соответствии с российской системой учета аренда может быть классифицирована как краткосрочная или долгосрочная. В соответствии с международными стандартами учета аренда может быть классифицирована как финансовый лизинг или текущая аренда следующим образом: Финансовый лизинг - эта аренда, при которой арендатору передаются практически все риски и доходы, связанные с правом собственности на актив. К рискам относятся возможное устаревание актива и ожидаемые негативные последствия от использования арендуемого актива. К доходам можно отнести возможное увеличение стоимости арендуемого актива. Несмотря на то, что в договоре аренды обычно не фиксируется, является ли аренда финансируемой или текущей, ниже приводятся общеизвестные признаки финансового лизинга: 1. Передача права собственности на актив по окончании срока аренды
2. Право арендатора приобрести актив по цене, значительно меньшей, его текущей стоимости на дату заключения договора о продаже
3. Срок аренды включает в себя большую часть срока службы арендованного актива
4. Величина арендной платы на начало арендного периода превышает или равна стоимости арендованного актива.

Текущая аренда охватывает любые виды аренды, не являющиеся финансовым лизингом. В финансовой отчетности арендатора финансовый лизинг отражается в балансе как имущество и обязательство по наименьшей из текущей стоимости арендованного имущества и приведенной стоимости арендных платежей. Если не предполагается передачи права собственности, срок службы арендуемого актива должен равняться наименьшей величине из срока службы арендованного актива и срока аренды. Применяемый метод начисления амортизации должен быть аналогичен методу, применяемому в отношении собственных амортизируемых активов. В финансовой отчетности арендодателя активы, сданные в финансовый лизинг, должны быть отражены как дебиторская задолженность. Активы, сданные в текущую аренду, должны показываться в балансе арендодателя в составе имущества предприятия. *3.3.9 Займы, кредиты и кредиторская задолженность* В соответствии с IAS краткосрочная кредиторская задолженность представляет собой все кредиты банков и другие займы, погашение которых должно быть осуществлено в течение года с даты составления баланса. К долгосрочной задолженности относятся кредиты банков и прочие займы, привлеченные на срок более одного года. По задолженности должны начисляться проценты, которые отражаются в отчетности как пассив. В соответствии с российской системой учета предприятия могут самостоятельно определять в учетной политике, будет ли производится начисление процента по кредиторской задолженности. Кроме того, отнесение задолженности к долгосрочной или краткосрочной производится на основе первоначального срока погашения, а реклассификации текущей части долгосрочной задолженности не производится. В соответствии с учетом по методу начислений IAS вся кредиторская задолженность отражается в периоде, в котором она возникает. Поэтому все налоговые штрафы и пени должны быть начислены полностью. Российская система учета не требует начисления таких штрафов и пеней. **3.4 Отчет о прибылях и убытках. Специфика российской системы учета и IAS** Международные стандарты учета предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, а в российской системе учета затраты отражаются после выполнения определенных требований к составлению документации. Требование наличия надлежащей документации часто не позволяет российским предприятиям учесть все операции, относящиеся к определенному периоду. Основополагающий принцип IAS, заключающийся в том, что содержание финансовой отчетности важнее формы представления информации или ее извлечения, находится в противоречии с положением о необходимости наличия достаточной документации для отражения операции. Различие в сроках учета операций, в отношении которых не имеется достаточной документации в соответствии с российской системой учета, приводит к многочисленным расхождениям между IAS и российской системой учета в отчете о прибылях и убытках. Налог на прибыль отражается в отчете о прибылях и убытках формата IAS после расчета прибыли и убытков от всей хозяйственной деятельности. Это положение совпадает с требованиями новой формы российского отчета о финансовых результатах и их использовании, за исключением того, что многие расходы, учитываемые при расчете финансового результата до налогообложения в соответствии с IAS, рассматриваются в российской системе учета как использование прибыли. На использование прибыли относятся расходы, которые не уменьшают налогооблагаемую прибыль в соответствии с требованиями российской системы учета. Еще одним различием между новой российской формой отчета о финансовых результатах и отчетом о прибылях и убытках формата IAS является классификация общехозяйственных расходов и амортизации. Несмотря на то, что в новой российской форме общехозяйственные расходы представлены отдельной строкой, в прошлом эти расходы включались в производственные расходы. Поэтому компаниям необходимо будет произвести изменения в структуре себестоимости реализованной продукции. Кроме того, в отчете о прибылях и убытках должна быть отражена амортизация, в то время как в соответствии с российской классификацией расходов отражение амортизации не предусмотрено. *3.4.1 Себестоимость реализованной продукции* Затраты отчетного периода - В соответствии с IAS коммерческие расходы и, в общем случае, общехозяйственные расходы не рассматриваются как непосредственно связанные с приобретением и производством товаров, и следовательно, не включаются в себестоимость производства. В соответствии с российской системой учета коммерческие расходы и общехозяйственные расходы включаются в состав себестоимости реализованной продукции. 1. Себестоимость производства и незавершенное производство - В соответствии с IAS в производственную себестоимость входят расходы, непосредственно связанные с доставкой товаров покупателю, расходы по продаже продукции товарного вида, расходы по транспортировке приобретенных товаров, затраты на оплату труда и другие производственные расходы, понесенные в процессе обработки товаров до момента реализации. Помимо производственных затрат в себестоимость производства должны включаться все расходы по переработке, которые являются необходимыми для данной местности и в данных условиях. В стоимость приобретения входят импортные пошлины, стоимость транспортировки и доставки и любые другие непосредственно относящиеся к приобретению затраты, за исключением торговых скидок. К расходам по переработке относятся:
2. затраты, относимые к конкретным единицам производства, например, прямые затраты на оплату труда на основании метода начислений, прямые расходы по работам, переданным субподрядчикам
3. производственные расходы, включая материалы, оцениваемые по чистой стоимости реализации,
4. другие общепроизводственные расходы, при наличии таковых, связанные с доставкой продукции и переработкой продукции.

В соответствии с российскими стандартами учета в себестоимость реализованной продукции включаются только расходы, учитываемые при налогообложении. Поэтому расходы, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль, относятся на счет 81, Использование прибыли, и исключаются из себестоимости реализации. *3.4.2 Коммерческие расходы, общехозяйственные расходы, вспомогательное производство, налоги и проценты* Коммерческие расходы представляют собой затраты, понесенные в связи с получением заказов от покупателей и доставкой готовой продукции покупателям. К коммерческим расходам относятся расходы на рекламу, исследование рынка, зарплату персонала, занимающегося сбытом, и комиссионные, а также расходы по доставке и хранению готовой продукции, так как они возникают после завершения производства. К общехозяйственным расходам относятся непроизводственные расходы, включающие в себя затраты на содержание административного аппарата и различных технических отделов, таких как бухгалтерия, отдел обработки данных и отдел кадров. К общехозяйственным расходам относятся расходы по командировкам, заработная плата работников непроизводственных подразделений и прочие расходы, обычно возникающие в ходе хозяйственной деятельности, но не относящиеся непосредственно к производственному процессу. К общехозяйственным расходам относятся также налоги, которые не связаны непосредственно с производством, но учитываются при исчислении прибыли от основной деятельности. К таким налогам относятся дорожные налоги, налоги на имущество и налог на превышение фонда заработной платы. Как и коммерческие расходы, эти расходы являются затратами за отчетный период и не относятся к производству конкретной продукции. Затраты на вспомогательное производство представляют собой расходы, связанные с производством продукции, не относящейся к основной производственной деятельности. Эти расходы должны накапливаться включаться в себестоимость по мере фактического производства вспомогательной продукции. В международном отчете о прибылях и убытках коммерческие расходы, общехозяйственные расходы и расходы по вспомогательному производству часто включаются в строку отчета под названием коммерческие и общехозяйственные расходы. Данные по этой строке включаются в расчет финансового результата компании от основной деятельности. В российском отчете о финансовых результатах нового формата и общехозяйственные расходы должны отражаться отдельно от себестоимости реализованной продукции. В прошлом все коммерческие и общехозяйственные расходы включались в себестоимость реализации, и поэтому российским предприятиям необходимо будет обучить своих бухгалтеров проводить раздельную классификацию этих расходов. Расходы по уплате процентов по непогашенной задолженности и налог на прибыль не включаются в себестоимость производства. Для целей отчетности IAS расходы по уплате процентов учитываются при определении финансового результата до налогообложения и отражаются таким же образом, как доходы по внереализационным операциям, расходы по внереализационным операциям и прибыли или убытки от курсовой разницы. Все эти статьи указываются в доходе компании до налогообложения. При этом они рассматриваются как не относящиеся к основной деятельности компании и, таким образом, указываются после финансового результата от основной деятельности. В соответствии с новой формой российского отчета о финансовых результатах расходы по уплате процента включаются в финансовый результат от основной деятельности, а прибыль/убыток от курсовой разницы отражается в отчетности как прочие доходы и расходы.  |

|  |
| --- |
| **Глава IV. Баланс**  |
|  |

|  |
| --- |
| **Денежные средства** **Краткосрочные инвестиции** **Дебиторская задолженность** **Товарно-материальные ценности** **Расходы будущих периодов и прочие активы** **Основные средства** **Нематериальные активы** **Долгосрочные инвестиции** **Краткосрочная кредиторская задолженность** **Резервы** **Кредиторская и дебиторская задолженность по расчетам с бюджетам по налогам** **Долгосрочная кредиторская задолженность** **Капитал** |

|  |
| --- |
| **4.1 Денежные средства**  |
|  |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **1. Определение** В соответствии с международными стандартами учета денежные средства включают: вклады в банках для проведения текущих операций на дату составления баланса, и средства в кассе, состоящие из денег, недепонированных чеков, векселей и денежных переводов. Денежные эквиваленты представляют собой краткосрочные высоколиквидные инвестиции, которые легко могут быть конвертированы в заранее известные суммы денег и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости. Денежные эквиваленты используются для целей погашения краткосрочных денежных обязательств, а не для будущих инвестиций или каких-либо других целей. Инвестиции, как правило, классифицируются в качестве денежных эквивалентов в случае, если они имеют короткий срок погашения, например, три месяца или менее с даты приобретения. В соответствии с российской системой учета денежные средства включают в себя денежные средства в кассе, денежные средства на расчетных счетах в банках, денежные средства в иностранной валюте и другие денежные активы. Такое определение денежных средств совпадает с IAS в том, что они включают в себя денежные средства в банках для текущих операций на дату составления баланса, денежные средств (в том числе в иностранной валюте) в кассе, недепонированные чеки, денежные переводы в пути, а также денежные эквиваленты. **2. Различия между IAS и российской системой учета** Различия между IAS и российской системой отчетности в отношении денежных средств и денежных эквивалентов включают отнесение к соответствующему отчетному периоду переводов в пути, учета собственных акций, выкупленных у акционеров, заблокированные счета и счета с ограниченным доступом. *1 Переводы в пути* Обычно между датой авторизацией выплаты и датой, когда документ представляется в банк для платежа, проходит один день или более. Также вероятно, что существует разрыв во времени между датой, когда денежная сумма поступит в банк, и датой ее учета банком. И наоборот, банк может дебетовать и кредитовать счет вкладчика, о чем последний будет информирован позднее. Примерами таких операций могут быть комиссионные за обслуживание или за инкассирование, и выручка от векселей к получению, направленных (инкассированных) в банк для их учета банком. В соответствии с российской системой учета счет 57 “Денежные документы в пути” Плана счетов должен использоваться для отражения движения денежных средств в пути. Российские предприятия зачастую либо не применяют на практике счет 57, либо отражают остатки по счету 57 неточно. В этих случаях учет по методу начисления в соответствии с IAS не применяется последовательно российской системой учета, что приводит к возникновению разницы. Чтобы определить причины возникновения различий между сальдо, указанным банком, и сальдо в главной книге, и исправить ошибки, которые могли быть сделаны банком или вкладчиком, собственные учетные записи вкладчика должны сверяться с выпиской банка. Выверка банковских счетов подразделяется на два этапа: первый этап начинается с сальдо, основанного на данных выписок банка, и заканчивается скорректированным сальдо, а второй этап начинается с сальдо, основанного на учетных записях вкладчика и также завершается скорректированным сальдо. Две суммы, указанные как скорректированное сальдо, должны быть равны. Форма и содержание выверки банковских счетов приводятся ниже в разделе “Устранение различий”. *2 Собственные акции, выкупленные у акционеров* Собственные акции, выкупленные у акционеров, представляют собой “казначейские акции”, т. е. привилегированные или обычные акции, которые были выпущены и повторно приобретены компанией-эмитентом. Они не аннулируются и могут быть выпущены повторно. Различие между собственными акциями, выкупленными у акционеров, и невыпущенными акциям заключается в том, что собственные акции, выкупленные у акционеров, были уже выпущены в обращение, в то время как невыпущенные акции в обращение никогда не выпускались. В соответствии с российской системой учета собственные акции, выкупленные у акционеров, отражаются в актива баланса в составе долгосрочных или краткосрочных финансовых вложений. В соответствии с IAS собственные акции, выкупленные у акционеров отражаются не в активе баланса, а как контр-пассивный счет акционерного капитала. Таким образом, сальдо по счету 56 должно быть показано для целей IAS по строке Акционерный капитал как контр-пассивный счет. *3 Заблокированные счета и счета с ограниченным доступом* Так как денежные средства представляют собой активы, которые могут использованы в текущих операциях предприятия, международные стандарты учета требуют раскрытия информации о тех остатках денежных средств, на снятие или использование которых наложены ограничения. Российское законодательство не дает особых указаний относительно отражения в учете или раскрытия информации о заблокированных счетах или счетах с ограниченным доступом. **3 Требования в отношении информации** Нижеперечисленная информация, которая может быть получена из существующих учетных данных, будет необходима при подготовке финансовой отчетности в соответствии с IAS: 1. Подробная информация о денежных средствах, выплаченных/полученных до окончания отчетного периода, которые не отражены в выписке банка на конец периода. Это позволит провести выверку банковских счетов в соответствии с IAS по каждому банковскому счету.
2. Счет 56 в части собственных акций, выкупленных у акционеров, должен быть отражен в разделе “Акционерный капитал”.
3. Анализ сумм, включенных в краткосрочные финансовые вложения (счет 58), с разбивкой по срокам погашения:
4. менее 3 месяцев
5. более 3 месяцев
6. Данные об остатках денежных средств, которые были заблокированы в банках, а также средств, на снятие или использование которых имеются определенные ограничения

**Устранение различий** Ниже приводится пример проведения выверки банковских счетов с целью отражения остатков денежных средств, включающих разницу между остатками в соответствии с данными банка и главной книги. **Формат выверки банковских счетов** |  |  |  |  |  |
| **Сальдо в соответствии с банковской выпиской (на конец периода)** |  |  |  |  |  |
| Плюс: |  |  |  |  |
| *Вклады, не включенные в банковскую выписку* |  |  |  |  |
| *Ошибки банка, занижающие банковский остаток* |  |  |  |  |
| Минус:  |  |  |  |  |
| *Выплаты, осуществленные вкладчиком, и не включенные в банковскую выписку* |  |  |  |  |
| *Ошибки банка, завышающие банковский остаток* |  |  |  |  |
| **Скорректированный остаток денежных средств** |  |  |  |  |
| **Сальдо по главной книге** |  |  |  |  |
| Плюс:  |  |  |  |  |
| *Поступления по банку, не учтенные вкладчиком* |  |  |  |  |
| *Ошибки вкладчика* |  |  |  |  |
| Минус:  |  |  |  |  |
| *Вычеты банка, не учтенные вкладчиком* |  |  |  |  |
| *Ошибки вкладчика* |  |  |  |  |
| **Скорректированный остаток денежных средств** |  |  |  |  |
| Следующие процедуры используются для определения статей, подлежащих выверке, и определения скорректированного остатка денежных средств в банке. 1. Отдельные суммы поступлений, включенные в выписку, сравниваются с неучтенными суммами, выявленными в ходе предыдущих выверок и с депозитными свидетельствами или другими документами, подтверждающими наличие данных сумм. Суммы поступлений, не учтенные банком, прибавляются к остатку, указанному в выписке банка. 2. Суммы, оплаченные банком в соответствии с выпиской, сравниваются с неоплаченными утвержденными суммами, выявленными в ходе предыдущих выверок, и с проводками на оплату. Суммы выплат, которые были утверждены и не были оплачены банком, являются неоплаченными и вычитаются из остатка, указанного в выписке банка. 3. Банковские кредитовые авизо, отражающие поступления, сравниваются с учетными данными по денежным поступлениям. Не учтенные ранее кредитовые авизо прибавляются к остатку в соответствии с учетными записями вкладчика. 4. Банковские дебетовые авизо, отражающие выплаты, проведенные банком, сравниваются с учетными данными по денежным выплатам. Не учтенные ранее дебетовые авизо вычитаются из остатка в соответствии с учетными записями вкладчика. 5. Ошибки, обнаруженные в процессе проведения вышеуказанной сверки, отражаются отдельно. Аналогичным образом ошибки банка должны прибавляться или вычитаться из остатка, указанного в выписке. В банковской выписке АООТ “Утюг” по состоянию на 31 июля 1996 г. указан остаток в размере 100,000 руб. В соответствии с учетными регистрами АООТ “Утюг” остаток денежных средств в банке на ту же дату составляет 960,000 руб. В результате применения процедур, описанных выше, обнаружены следующие расхождения:  |  |  |  |  |  |
| Денежное поступление от 31 июля не отражено в выписке |  | 20,000 |  |  |
| Неоплаченные банком суммы:  |  |  |  |
| платежный документ No 812 на сумму |  | 5,000,  |  |
| No 878 на сумму |  | 30,000 |  |
| No 883 на сумму |  | 10,000 |  |
|  |  | 45,000 |  |
| Вексель АООТ “Минт” плюс процент в размере 1000, |  | 14,000 |  |
| полученные банком (кредитовое авизо), и |  | 1,000 |  |
| не учтенные АООТ “Утюг” |  |  |  |
| Комиссия банка (дебетовое авизо), не учтенная АООТ “Утюг” |  | 10,000 |  |
| Ошибка в отражении выплаты |  | 2,000 |  |
| Форма выверки банковских счетов, основанная на выписке банка и выверяемых статьях, выглядит следующим образом: АООТ “Утюг” Выверка банковских счетов 31 июля 1996 г.  |  |  |  |  |
| Сальдо по выписке банка | 100,000 |  |  |
| Плюс: Поступившее средство от 31 июля 1996, не учтенное банком | 20,000 |  |  |
|  | 120,000 |  |  |
| Минус: Неоплаченные суммы |  |  |  |
| No. 812 | 5,000 |  |  |
| No. 878 | 30,000 |  |  |
| No. 883 | 10,000 |  |  |
|  | 45,000 |  |  |
| Скорректированное сальдо денежных средств | 75,000 |  |  |
|  |  |  |  |
| Сальдо по главной книге | 90,000 |  |  |
|  |  |  |  |
| Плюс: Векселя и проценты по векселю, полученные банком | 15,000 |  |  |
|  |  |  |  |
| Минус: Комиссия банка | 10,000 |  |  |
| Ошибка в отражении выплаты по платежному документу No 879 | 20,000 |  |  |
| Скорректированное сальдо денежных средств | 75,000 |  |  |
| АООТ “Утюг” необходимо сделать следующие проводки, чтобы отразить денежные средства в соответствии с IAS на основании вышеприведенной выверки:  |  |  |  |
| **Д-т** | Денежные средства в банке | 15,000 |  |
| **К-т** | Векселя к получению | 14,000 |
| **К-т** | Процентный доход | 1,000 |
| **Получение задолженности по векселям и процента банком** |  |  |
| **Д-т** | Разные расходы | 10,000 |
| **Д-т** | Кредиторская задолженность | 20,000 |
| **К-т** | Денежные средства в банке | 30,000 |
| Комиссионные банка и ошибка при отражении выплаты по платежному документу No 879 **Требования к раскрытию информации** Для целей IAS информация о наличных денежных средствах и текущих и других банковских счетах должна представляться раздельно. Также должна быть раскрыта информация о денежных средствах, которые не доступны для немедленного использования, например, об остатках, заблокированных в иностранных банках по причине валютных ограничений.  |  |  |  |

|  |
| --- |
| **4.2 Краткосрочные инвестиции**  |
|  |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **1. Определение** Согласно Международным стандартам бухгалтерского учета (IAS) и российской системе учета, краткосрочные инвестиции - это активы, которыми предприятие владеет с целью извлечения прибыли через распределение дохода, как, например, процентный доход или дивиденды по инвестициям. Краткосрочные инвестиции также называют временными инвестициями; они могут состоять из ценных бумаг или других инвестиций, предполагаемый срок погашения которых составляет менее одного года. Предприятие может иметь значительные денежные средства, которые не требуются ему в настоящий момент, но могут оказаться необходимыми для ведения деятельности в следующем году. Вместо того, чтобы позволить излишкам денежных средств лежать без пользы до тех пор, пока они не потребуются, предприятие может вложить их все или часть из них таким образом, чтобы извлекать доход из такого вложения. Во многих случаях денежные средства вкладываются в ценные бумаги, которые можно быстро реализовать, когда возникнет необходимость в денежных средствах. Такие ценные бумаги известны как временные инвестиции или рыночные ценные бумаги. Инвестиции, рассчитанные на несколько лет, тем не менее, будут считаться временными, при условии, что: (1) ценные бумаги могут быть легко проданы на рынке, и соответственно, их можно реализовать и получить за это деньги в любое время, и (2) руководство намеревается продать их, как только предприятию понадобятся дополнительные денежные средства для нормального ведения деятельности (обычно в пределах одного года). **2. Различия между IAS и российской системой учета** В российской системе учета все инвестиции учитываются по стоимости приобретения. Согласно IAS, временные инвестиции учитываются по наименьшему из стоимости приобретения и рыночной стоимости. Рыночная стоимость ценных бумаг, дающих право на участие в акционерном капитале компаний, рассчитывается либо для каждой конкретной инвестиции, либо по совокупному портфелю всех таких ценных бумаг. Кроме того, любые нереализованные прибыли или убытки, возникающие при использовании метода учета по наименьшему из стоимости приобретения и рыночной стоимости (без реализации инвестиций) должны, для целей IAS, быть включены в доходы и расходы учетного периода. Причина, по которой, согласно IAS, все прибыли и убытки по краткосрочным инвестициям отражаются в отчете о прибылях и убытках, заключается в том, что временные инвестиции легко реализуются и переводятся в деньги либо в их эквивалент. **3. Потребности в информации** Как и в случае с долгосрочными инвестициями, для точной оценки временных инвестиций и связанных с ними прибылей и убытков необходима следующая информация: Необходимо подготовить список вложений, выверенный по главной книге. Для каждой позиции в списке вложений необходима следующая информация (Примечание: в зависимости от учетной политики, принятой предприятием согласно IAS, следующая информация может использоваться или нет): 1. Название компании - объекта инвестиций
2. Дата приобретения
3. Тип инвестиции (в акции или другие виды ценных бумаг)
4. Себестоимость
5. Является ли инвестиция текущей или долгосрочной
6. Стоимость текущих инвестиций (по наименьшему из стоимости приобретения и рыночной стоимости) на момент приобретения и на дату составления баланса с общей суммой движения
7. Указать, отражались ли изменения в стоимости по дебету / кредиту счета прибылей и убытков.

**4. Устранение различий** Следующий пример объясняет различия в оценке (по наименьшему из стоимости приобретения и рыночной стоимости относительно стоимости приобретения) в системе IAS и российской системе учета, которые могут возникать в отношении краткосрочных инвестиций, когда российское предприятие учитывает, для целей IAS, свои краткосрочные инвестиции по наименьшему из стоимости приобретения и рыночной стоимости портфеля в целом: Краткая информация о краткосрочных инвестициях АООТ "Утюг":  |  |  |  |
| Портфель временных инвестиций | Стоимость приобретения | Рыночная стоимость | Нереализованная прибыль (убыток) |
| Ценные бумаги А | 150 000 | 100 000 | (50 000) |
| Ценные бумаги Б | 200 000 | 200 000 |  |
| Ценные бумаги В | 180 000 | 210 000 | 30 000 |
| Ценные бумаги Г | 160 000 | 150 000 | (10 000) |
| Итого | 690 000 | 660 000 | (30 000) |
| Легкореализуемые ценные бумаги необходимо, в соответствии с IAS, отражать в разделе оборотных активов баланса в сумме 690,000 минус резерв на снижение рыночной стоимости в сумме 30,000, получая в итоге текущую балансовую стоимость - 660,000. Нереализованный убыток в 30,000 должен быть включен в расчет чистого дохода и отражен в отчете о прибылях и убытках отдельной позицией. Если впоследствии рыночная стоимость портфеля возрастет, та часть нереализованного убытка, которая не превышает начальной стоимости, будет сторнирована и включена в чистый доход. В других случаях прирост учитывается отдельно в разделе "Прочие доходы" отчета о прибылях и убытках, а сумма, отражаемая в балансе, соответствующим образом корректируется.  |  |  |  |
| Дт. | Убытки по инвестициям | 30,000 |  |
| Кт. | Резерв по краткосрочным инвестициям | 30,000 |
| **5. Требования к предоставлению информации в финансовой отчетности** Временные инвестиции в ценные бумаги могут включать акции и облигации. Акции - это ценные бумаги, дающие право на участие в акционерном капитале, выпускаемые акционерными обществами; облигации - это долговые ценные бумаги, выпускаемые акционерными обществами и различными правительственными учреждениями. Для целей IAS, временные инвестиции в виде акций и облигаций классифицируются в балансе как оборотные активы. Они могут следовать после графы "Денежные средства", или могут быть объединены с денежными средствами и проведены под заголовком "Денежные средства и рыночные ценные бумаги". В отношении краткосрочных инвестиций необходимо предоставлять следующую информацию: 1. Учетная политика, выбранная для определения балансовой стоимости инвестиций и учета изменений рыночной стоимости краткосрочных инвестиций, учитываемых по рыночной стоимости
2. Суммы, включаемые в доходы:
3. процентный доход, роялти, дивиденды и рента по краткосрочным инвестициям
4. Прибыль и убытки от реализации краткосрочных инвестиций
5. Изменения в стоимости краткосрочных инвестиций
6. Рыночная стоимость краткосрочных инвестиций, если они не учитываются по рыночной стоимости
7. Все риски, связанные с потенциальными изменениями при будущей оценке
8. Любая информация по значительной доле участия (свыше 10 %) в акционерном капитале другой компании
 |  |  |  |

4.3 Дебиторская задолженность

1. Определение

Дебиторская задолженность в соответствии как с международными, так и с российскими стандартами бухгалтерского учета определяется как суммы, причитающиеся компании от покупателей (дебиторов). Дебиторская задолженность возникает в случае, если услуга (или товар) проданы, а денежные средства не получены. Как правило, покупателем не предоставляется какого-либо письменного подтверждения задолженности за исключением подписи о приемке товара на товаросопроводительном документе.

2. Различия между IAS и российской системой учета

К основным различиям между отражением дебиторской задолженности в соответствии с международными стандартами и российской системой учета относятся отражение реализации и дебиторской задолженности в полной сумме, оценка дебиторской задолженности в соответствии с вероятностью ее взыскания и раскрытие информации об операциях между взаимосвязанными сторонами.

2.1. Отражение задолженности

В соответствии со стандартами IAS при определении выручки от реализации продукции (работ, услуг) по моменту ее отгрузки (выполнения) дебиторская задолженность отражается в полной сумме, подлежащей оплате покупателями, на момент отгрузки.

До недавнего времени российским предприятиям в зависимости от принятой учетной политики разрешалось вести учет выручки от реализации продукции (работ, услуг), товаров по мере их оплаты. Метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг), товаров по мере их оплаты означает, что отражение реализации бухгалтерском учете и признание дохода происходит в момент получения денежных средств в оплату отгруженной продукции, товаров (выполненных работ). До момента оплаты отгруженная продукции, товары (выполненные работы) учитывались на счете 45 “Товары отгруженные” и отражались в активе баланса по фактической себестоимости (или нормативной себестоимости в зависимости от учетной политики предприятия).

При сравнении отчетности за какой-либо конкретный период, подготовленной в соответствии с IAS, и составленной российским предприятием, ведущим учет реализации по моменту получения денежных средств за отгруженную продукцию, сумма как дебиторской задолженности покупателей, так и реализации, будет занижена в российской финансовой отчетности по сравнению с финансовой отчетностью, составленной в соответствии с IAS.

В соответствии с последними изменениями в российском законодательстве, начиная с 1 октября 1996 года предприятия (за исключением субъектов малого предпринимательства) не могут применять в системе бухгалтерского учета и отчетности метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) по мере их оплаты, что значительно облегчает процесс перехода от отчетности, составленной по российским стандартам учета, к отчетности по международным стандартам.

2.2. Оценка

В соответствии с принципом осмотрительности, существующим в IAS, статьи, отражаемые в балансе и отчете о прибылях и убытках, должны отвечать следующим требованиям:

со статьей должно быть связано вероятное получение предприятием экономических выгод в будущем

они должны иметь стоимость, которая может быть достоверно оценена

При оценке вероятности получения экономических выгод в будущем предприятие должно оценить степень неопределенности в отношении получения этих выгод.

В частности, что касается дебиторской задолженности, то в соответствии с IAS продавец, осуществляющий продажу в кредит, с полной определенностью может считать, что некоторую часть дебиторской задолженности в конечном итоге будет невозможно взыскать. В случаях, когда ожидается, что дебиторскую задолженность невозможно будет взыскать полностью, в учете создается резерв на покрытие безнадежной дебиторской задолженности. Эта операция выполняет две функции, (1) безнадежная задолженность относится на расходы того отчетного периода, в котором реализация привела к возникновению такой задолженности (принцип соответствия, в соответствии с которым расходы и связанные с ними доходы должны отражаться в том же периоде) и (2) дебиторская задолженность на конец отчетного периода оценивается по чистой цене реализации, т. е. в сумме денежных средств, которые ожидается получить.

Не существует какого-либо единого правила для определения того, когда задолженность становится безнадежной. То, что дебитор не погашает задолженность в соответствии с контрактом или отказывается от платежа по векселю по наступлении срока погашения не обязательно означает, что задолженность становится безнадежной. Одним из индикаторов частичной или полной невозможности взыскания дебиторской задолженности является банкротство должника. К другим показателям относятся ликвидация предприятия-должника, исчезновение должника, наличие нескольких неудачных попыток взыскания задолженности и невозможность взыскания задолженности в силу закона или срока давности.

В соответствии с российской системой учета разрешается создание резервов по сомнительным долгам, но эти стандарты отличаются от IAS, и многие российские предприятия зачастую не проводятся регулярной оценки возможности взыскания дебиторской задолженности.

В соответствии с российской системой учета резервы по сомнительным долгам под конкретную дебиторскую задолженность могут создаваться в конце отчетного года после инвентаризации расчетов. В соответствии с Указом Президента РФ от 20.12.94 No2404 “Об обеспечении правопорядка при осуществлении платежей по обязательствам за поставку товаров (выполнение работ или оказание услуг)” сумма неистребованной кредитором задолженности за поставленные товары подлежит списанию по истечении четырех месяцев со дня фактического получения предприятием-должником товаров как безнадежная дебиторская задолженность на убытки предприятия-кредитора. Положения данного закона распространяются на взаимоотношения, возникшие после 1 января 1995 года.

Списанная в убыток безнадежная дебиторская задолженность должна учитываться на забалансовом счете.

Различие между размерами резервов, рассчитанными в соответствии с международными и российскими стандартами учета, возникает в результате того, что IAS дает большую свободу в принятии решения относительно безнадежности задолженности. В соответствии с IAS руководство может создавать специальные резервы в отношении конкретной дебиторской задолженности, а также общий резерв в отношении всех категорий дебиторской задолженности. Российская система учета предусматривает только создание резервов только в отношении конкретной задолженности.

Помимо существования различий в законодательстве, применение предприятиями российских законов зачастую затруднено в силу отсутствия точной и своевременной информации в отношении дебиторской задолженности. Для того, чтобы надлежащим образом создать специальные и общие резервы, предприятие должно располагать информацией о вероятности взыскания задолженности, данными о погашении задолженности в прошлом в зависимости от срока задолженности и иметь представление о вероятности погашения задолженности данным клиентом. Российские предприятия зачастую не располагают такой информацией в том виде, который обеспечил бы ее точность. Поэтому решения о создании резерва по сомнительным долгам часто не выполняются или выполняются не точно, и такие резервы не соответствуют сомнительным долгам. В последующих разделах мы рассмотрим способы распределения задолженности по срокам и способы оценки вероятности ее взыскания, которые могут использоваться как в системе IAS, так и в российской системе учета.

2.3. Классификация

В российской системе учета неоплаченный остаток акционерного капитала отражается в активе балансе. В соответствии с IAS неоплаченный остаток акционерного капитала, который должен быть оплачен акционерами, указывается как контр-пассивный счет в пассиве баланса с тем, чтобы показать чистый акционерный капитал.

3. Требования в отношении информации

Следующая информация, полученная на основании существующих учетных данных, необходима российскому предприятию при оценке вероятности взыскания дебиторской задолженности в соответствии с российской системой учета и IAS.

Полный список дебиторской задолженности (который сверен с главной книгой) должен составляться на конец каждого периода в разрезе следующих категорий:

Экспорт

Внутренний рынок

Информация должна включать в себя, как минимум, следующее:

Номер субсчета

Название клиента

Сумму задолженности в соответствующей иностранной валюте при реализации на экспорт

Сумма в рублях (или рублевый эквивалент) дебиторской задолженности

Временной анализ задолженности каждого клиента, представленный следующим образом:

Текущая

Просроченная от 0 до 30 дней

Просроченная от 30 до 60 дней

Просроченная от 60 до 90 дней

Просроченная от 90 дней до одного года

Просроченная более одного года

Резерв по сомнительным долгам в отношении конкретных дебиторов с разделением данных на три колонки (начальное сальдо, движение, конечное сальдо)

Резерв по сомнительным долгам в отношении общей дебиторской задолженности (данные также представлены в трех колонках), рассчитанный на основании формулы, применяемой в отношении просроченной задолженности

Общая сумма резерва

Условия продажи в кредит

Общая сумма дебиторской задолженности, подлежащая взысканию

Ежемесячно (или как минимум ежеквартально) контрольно-финансовый орган предприятия (как правило, состоящий из руководства компании и финансовых контролеров) должен проводить оценку вероятности взыскания задолженности. Такая оценка должна основываться на данных о погашении клиентом задолженности в прошлом, сроках задолженности, о текущем финансовом положении и отношениях с компанией. Как правило, должны рассматриваться все крупные дебиторы в отдельности, и применяется общая формула в отношении более мелких (для целей IAS).

Формула основана на данных о погашении задолженностей в прошлом и категории задолженности. Эти коэффициенты должны периодически пересматриваться с тем, чтобы отразить изменение рыночных условий:

Срок

 % резерва

Текущая

 %

от 0 до 30 дней

 %

от 30 до 60 дней

 %

от 60 до 90 дней

 %

от 9 дней до 1 года

 %

> 1 года

 %

Ежеквартально анализ резерва должен пересматриваться и утверждаться контрольно-финансовым органом предприятия и руководством головного предприятия.

Любое изменение резерва по сомнительным долгам должно отражаться в отчетности, составленной в соответствии с IAS.

Дебиторская задолженность сроком более одного года, как правило, должна относиться на расходы в отчете о прибылях и убытках.

Сумма задолженности акционеров по неоплаченному акционерному капиталу должна раскрываться отдельно, так как она должна быть отражена в разделе “Акционерный капитал” в отчетности, составленной в соответствии с IAS.

4. Устранение различий

Что касается дебиторской задолженности, то при подготовке финансовой отчетности в соответствии с IAS она должна быть отражена по моменту отгрузки. Должна быть проведена оценка вероятности взыскания задолженности, неоплаченный акционерный капитал должен быть реклассифицирован. Пример перехода от учета по моменту оплаты к учету по моменту отгрузки приводится в разделе, посвященном отчету о прибылях и убытках, данного руководства. Пример, приводимый ниже, показывает, какие шаги могут быть предприняты с тем, чтобы помочь российскому предприятию более эффективно провести оценку вероятности взыскания дебиторской задолженности на конец отчетного периода.

Существует два метода учета дебиторской задолженности, которая рассматривается как безнадежная. Метод резервирования предполагает предварительное создание резерва на покрытие безнадежной (сомнительной) дебиторской задолженности. При другом способе учета задолженности, называемом методом прямого списания, или прямого начисления, расходы начисляются только в момент, когда отдельные виды задолженности признаются безнадежными.

Учет безнадежной дебиторской задолженности по методу резервирования

В настоящее время большинство крупных предприятий создают резервы на сумму дебиторской задолженности, которая предположительно станет безнадежной. Резерв на покрытие будущих безнадежных долгов создается с помощью корректировочной проводки в конце финансового года. Как и любые другие периодические корректировки, эта проводка выполняет две функции. В данном случае она позволяет (1) уменьшить величину дебиторской задолженности до суммы, которую ожидается получить от ее погашения в будущем, а также (2) отразить в текущем периоде ожидаемые расходы, возникающие в результате уменьшения дебиторской задолженности.

Чтобы объяснить и проиллюстрировать использование метода резервирования, мы используем данные по АООТ “Утюг”. Дебиторская задолженность, указанная ниже, имеет на конец периода сальдо 105,000.

ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

ДАТА

 ДЕБЕТ

 КРЕДИТ

 САЛЬДО

1996

Aвгуст

 31

 20,000

 20,000

Cентябрь

 30

 25,000

 45,000

 30

 15,000

 30,000

Oктябрь

 31

 40,000

 70,000

 31

 25,000

 45,000

Hоябрь

 30

 30,000

 75,000

 30

 15,000

 60,000

Декабрь

 31

 75,000

 135,000

 31

 30,000

 105,000

Среди счетов отдельных клиентов, составляющих сальдо дебиторской задолженности в размере 105,000, имеются несколько остатков, которые просрочены на различное количество дней. В настоящее время какие-либо счета не признаны полностью безнадежными, но представляется вероятным, что некоторые из них будут взысканы только частично, а другие вероятно не будут оплачены вообще. На основании анализа определено, что итоговая сумма безнадежных долгов составит 3,000. Таким образом ожидается, что в результате погашения дебиторской задолженности будет получена сумма 102,000 (105,000 - 3,000), а сумма 3,000 представляет собой расходы по списанию безнадежной задолженности за период.

Уменьшение дебиторской задолженности на 3,000 еще не может быть соотнесено с конкретными клиентами в реестрах учета, и поэтому не должно быть отражено в главной книге. Обычной практикой является использование контр-активного счета под названием “Резерв по сомнительным долгам”. Корректировочная проводка для отражения расходов и уменьшения активов выглядит следующим образом:

31 декабря

 Д-т

 Расходы на покрытие безнадежных долгов

 3,000

 К-т

 Резерв по сомнительным долгам

 3,000

Дебетовый остаток задолженности в размере 105,000 представляет собой общую сумму требований к клиентам, а кредитовое сальдо резерва по сомнительным долгам в размере 3,000 представляет собой сумму, которая должна быть вычтена из суммы дебиторской задолженности для определения ожидаемого поступления денежных средств.

Расходы на покрытие безнадежной задолженности как правило отражаются в отчете о прибылях и убытках как общехозяйственные расходы, так как обязанности по выдаче и погашению кредитов находятся в компетенции отделов, входящих в административную структуру. Дебиторская задолженность может быть показана в балансе чистой суммой 102,000 с указанием в скобках суммы резерва или же подробная информация может быть представлена как показано в приводимой ниже части баланса. В случае, если резерв включает в себя также резерв на покрытие сомнительных векселей, последний должен вычитаться из общей суммы дебиторской задолженности.

АООТ “Утюг”

Баланс

31 декабря 19\_\_

Активы

Оборотные активы:

Денежные средства

 75,000

Дебиторская задолженность

 105,000

Минус резерв по сомнительным долгам

 (3,000)

 102,000

Списание задолженности за счет резерва

В случае если задолженность рассматривается как безнадежная, она списывается как показано в следующей проводке:

21 января

 Д-т Резерв по сомнительным долгам

 110

 К-т Дебиторская задолженность - АООТ “Минт”

 110

Списание безнадежной задолженности.

В течение года, по мере того, как все больше дебиторской задолженности или ее частей определяется как безнадежная, она списывается за счет созданного резерва по сомнительным долгам таким же образом. Указания о списании должны исходить от менеджера по кредитам или другого уполномоченного должностного лица. Разрешения, которые должны оформляться во всех случаях, выступают в качестве объективного оправдательного документа, обосновывающего совершение бухгалтерской проводки.

Общая сумма, списанная за счет созданного резерва в течение периода, редко равняется сумме, находящейся на счете резерва на начало периода. Резерв будет иметь кредитовый остаток на конец периода, если сумма списаний за период была меньше начального сальдо. Дебетовый остаток будет иметься, если сумма списаний превышает размер начального сальдо. После того, как будет сделана корректировочная проводка в конце года, резерв будет иметь кредитовое сальдо.

Дебиторская задолженность, которая была списана за счет созданного резерва, может впоследствии быть взыскана. В таких случаях должна быть сделана проводка, обратная той, с помощью которой было осуществлено списание. Например, предположим, что задолженность в сумме 110, списанная предыдущей проводкой, позднее была взыскана. Обратная проводка будет выглядеть следующим образом:

10 июня

 Д-т

 Дебиторская задолженность - АООТ “Минт”

 110

 К-т

 Резерв на покрытие сомнительных долгов

 110

Восстановление задолженности, списанной за счет созданного резерва ранее в течение года

Оценка безнадежной задолженности в отношении общей дебиторской задолженности

Оценка безнадежной задолженности в отношении общей дебиторской задолженности на конец отчетного периода должна основываться на прошлом опыте и прогнозах хозяйственной деятельности. Сумма оценки обычно основывается либо на (1) объеме реализации за отчетный период, либо (2) сумме общей дебиторской задолженности и ее распределении по срокам на конец отчетного периода.

Дебиторская задолженность отражается как результат реализации. Поэтому сумма реализации в течение года может быть использована для определения возможной суммы безнадежной задолженности в отношении общей суммы дебиторской задолженности. Сумма такой оценки прибавляется к имеющемуся сальдо резерва по сомнительным долгам, созданного в отношении отдельных дебиторов. Для примера предположим, что мы знаем по прошлому опыту, что около 1% от суммы реализации окажется безнадежной задолженностью, а объем реализации за год составил 300,000. Тогда корректирующая проводка по безнадежным долгам на конец года будет выглядеть следующим образом:

31 декабря

 Д-т

 Расходы на покрытие безнадежных долгов

 3,000

 К-т

 Резерв по сомнительным долгам

 3,000

Для определения этого процента может использоваться общая сумма реализации (в том числе реализации за наличные). Общая сумма реализации может быть получена из учетного регистра без необходимости проводить анализ, который возможно понадобится для определения суммы реализации в кредит. Если соотношение между реализацией в кредит и обычной реализацией не меняется значительно из года в год, полученные результаты будут равным образом удовлетворительными.

Если мы предположим, что в вышеприведенном примере реализация составляет 400,000, то умножая эту сумму на 3/4 от 1%, мы также получим 3,000.

Если с течением времени становится очевидным, что сумма списаний всегда оказывается больше или меньше, чем сумма, указываемая в корректировочной проводке, коэффициент, применяемый к данным по реализации, должен быть изменен соответствующим образом.

Метод определения предположительных расходов по безнадежной задолженности на основании суммы реализации применяется широко. Он прост и представляет собой лучший способ отразить расходы по безнадежной задолженности в том же периоде, в котором имела место соответствующая реализация.

Процесс анализа дебиторской задолженности с точки зрения степени просрочки иногда называется распределением задолженности по срокам давности. Отправной точкой при определении срока давности является срок оплаты счета. Количество и продолжительность используемых промежутков времени могут меняться в зависимости от предоставленных клиентам условий кредитов. Типичный анализ будет выглядеть следующим образом:

Количество дней просрочки

Клиент

 Итого

 Текущая

 1-30

 31-60

 61-90

 91-180

 181-360

 >360

АООТ “Минт”

 150

 150

АООТ “Лим”

 610

 350

 260

АООТ “Ник”

 470

 470

АООТ “Сила”

 160

 160

Итого

 86,300

 75,000

 4,000

 3,100

 1,900

 1,200

 800

 300

На основании прошлого опыта хозяйственной деятельности и текущего состояния дебиторской задолженности руководство АООТ “Утюг” определило, что для расчета резерва в отношении сальдо дебиторской задолженности на конец отчетного периода должны применяться следующие коэффициенты:

Тип задолженности

 САЛЬДО на конец отчетного периода

 % РЕЗЕРВА

 РАЗМЕР РЕЗЕРВА

Текущая

 75,000

 2%

 1,500

Просроченная на

 1-30

 4,000

 5%

 200

 31-60

 3,100

 10%

 310

 61-90

 1,900

 20%

 380

 91-180

 1,200

 30%

 360

 181-365

 800

 50%

 400

 >365

 300

 80%

 240

 86,300

 3,390

Общая оценочная сумма задолженности, которая не будет погашена, в размере 3,390 в вышеприведенном примере, должна быть вычтена из общей суммы дебиторской задолженности, чтобы получить величину дебиторской задолженности, ожидаемую к погашению. Таким образом, она представляет собой предполагаемую сумму остатка на счете резерва после корректировки. Сумма, на которую эта цифра превышает остаток на счете резерва до корректировки, представляет собой сумму текущего резерва, который должен быть сделан для покрытия расходов по безнадежной задолженности.

Продолжая пример, предположим, что счет резерва имеет кредитовый остаток до корректировки в размере 510. Таким образом, сумма, которая должна быть прибавлена к остатку, равняется 2,880 (3,390 - 510) и корректировочная проводка будет выглядеть следующим образом:

31 декабря

 Д-т

 Расходы по безнадежной задолженности

 2,880

 К-т

 Резерв по сомнительным долгам

 2,880

5. Требования по раскрытию информации

В отношении дебиторской задолженности в финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация, подготовленная в соответствии с требованиями международных стандартов бухгалтерского учета:

Сальдо дебиторской задолженности и векселей к получению - по основной деятельности,

Дебиторская задолженность директоров,

Расчеты с дочерними предприятиями,

Расчеты с зависимыми компаниями

Прочая дебиторская задолженность и расходы будущих периодов

4.4 Товарно-материальные ценности

1. Определение

В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета (IAS), что согласуется с российской системой бухгалтерского учета, товарно-материальными ценностями считаются активы, которые:

хранятся для перепродажи при нормальном ходе деятельности

находятся в процессе производства для дальнейшей продажи; или

существуют в форме материалов или запасов, которые будут потреблены в процессе производства или оказания услуг

Согласно вышеприведенному определению, товарно-материальные ценности 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, а готовая продукция - это законченные товары, готовые к продаже.

Согласно IAS, товарно-материальные ценности, отражаемые в финансовой отчетности, как правило, классифицируются в соответствии с приведенными выше категориями ("Сырье", "Незавершенное производство" и "Готовая продукция"). Российская система бухгалтерского учета определяет семь категорий товарно-материальных ценностей, отражаемых в балансе.

Сюда относятся:

сырье и компоненты,

животные на выращивании и откорме,

малоценные и быстроизнашивающиеся предметы с учетом накопленного износа,

незавершенное производство,

готовая продукция,

товары для перепродажи,

и товары отгруженные.

Для целей IAS принятая в российском бухгалтерском учете классификация, за исключением товаров отгруженных, может быть сгруппирована по следующим категориям: сырье, незавершенное производство и готовая продукция. Товары отгруженные следует исключить из классификации товарно-материальных ценностей для целей IAS, поскольку эта категория будет учитываться как дебиторская задолженность в соответствии с учетом по методу начислений. Более подробную информацию можно найти в разделах "Дебиторская задолженность" или "Реализация" настоящего пособия.

2. Различия между IAS и российскими стандартами бухгалтерского учета

Перечисленные ниже различия разделены в соответствии с 3 категориями товарно-материальных ценностей: сырьем, незавершенным производством и готовой продукцией. Внутри этих трех категорий различия между IAS и российской системой бухгалтерского учета проявляются в классификации малоценных и быстроизнашивающихся предметов, процедурах учета при смене отчетных периодов, учете неотфактурованных поставок, оценке предметов по наименьшему из себестоимости и чистой цены возможной реализации, оценке незавершенного производства и готовой продукции с учетом производственных затрат и использовании различных систем учета себестоимости, а также распределения накладных расходов.

2.1. Сырье и материалы - Классификация малоценных и быстроизнашивающихся предметов

Согласно российской системе бухгалтерского учета, отражаемые в учете товарно-материальные ценности, стоимость которых не превышает определенной величины (устанавливаемой Министерством Финансов), и срок полезной службы которых не превышает одного года, определяются как "малоценные и быстроизнашивающиеся предметы". Согласно требованиям российской системы бухгалтерского учета, износ по малоценным и быстроизнашивающимся предметам начисляется также в течение срока полезной службы этих активов.

Различие, существующее между IAS и российской системой бухгалтерского учета в отношении товарно-материальных ценностей, определяемых как малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, заключается в том, что часть таких предметов предназначена не для продажи, а представляет собой запасные части и детали, используемые при ремонте и обслуживании производственного оборудования предприятия. Для целей IAS такие объекты товарно-материальных ценностей, которые не предназначены для продажи, должны быть классифицированы либо как товарно-материальные ценности, либо как основные средства, в зависимости от их стоимости и сроков полезной службы. Если стоимость МБП незначительна, а срок полезного использования непродолжителен (менее 1 года), такие МБП могут быть отнесены к товарно-материальным ценностям, и будут отнесены на затраты по мере списания в производство. Если стоимость имущества значительная, а предполагаемый срок службы превышает один год, такое имущество следует классифицировать как основные средства, и износ по нему должен начисляться в соответствии со сроком службы. Примером такого имущества являются используемые при литье пресс-формы, а также запасные части к оборудованию.

2.2. Сырье и материалы - Неотфактурованные поставки

Неотфактурованные поставки являются обычной практикой для средних и крупных российских компаний. Причина таких поставок заключается в плохом взаимодействии между поставщиком и заказчиком, недостаточным контролем за подтверждением поставок и прихода, а также в технических трудностях, связанных с процессом транспортировки.

Несмотря на то, что в западных компаниях также происходят случаи приема товаров без достаточной подтверждающей документации, здесь чаще всего имеются процедуры внутреннего контроля, достаточные для оприходования и учета полученных товаров, которые позволяют решить эту проблему. Как правило, компания своевременно идентифицирует товары, полученные без счета-фактуры или коносамента. Таким образом выявляется незадокументированный приход и определяется соответствующая цена приобретения.

Результатом таких поставок является искажение остатков товарно-материальных ценностей, кредиторской задолженности или реализации активов. Не зная истинной стоимости полученных товаров, компания сама вынуждена оценивать их стоимость. Часто отсутствие документации на российских предприятиях затрудняет процесс учета еще и потому, что существуют требования относительно наличия адекватной документации. Зачастую российские компании стремятся не отражать в учете суммы активов, если у них нет на руках документов, при помощи которых можно было бы подтвердить тот или иной остаток.

Несмотря на то, что согласно IAS товарно-материальные ценности следует учитывать по цене приобретения, это во многих случаях не подходит для российских предприятий. Следовательно, в тех случаях, когда имеется неотфактурованный товар, и невозможно связаться с поставщиком, чтобы определить правильную цену приобретения, российскому предприятию следует учитывать такие поступления либо по нормативной цене, либо по цене аналогичных товаров. Нормативная цена, либо цена на аналогичные товары должна быть сопоставима с ценой приобретенных товаров.

2.3. Оценка товарно-материальных ценностей по чистой цене возможной реализации

Согласно IAS товарно-материальные ценности следует учитывать по наименьшему из 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.

Товарно-материальные ценности учитываются по чистой цене возможной реализации, когда предполагается, что себестоимость таких предметов возместить не удастся. Может оказаться, что возместить себестоимость товарно-материальных ценностей будет невозможно в том случае, если такие товарно-материальные ценности были испорчены, или они полностью (или частично) устарели, или если цены на них упали. Кроме того, может оказаться, что возместить себестоимость товарно-материальных ценностей 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 товарно-материальных ценностей 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 товарно-материальные ценности были списаны до чистой цены возможной реализации, перестают существовать, сумма списания сторнируется таким образом, чтобы новая стоимость представляла собой наименьшее из себестоимости и пересмотренной чистой цены возможной реализации.

Все суммы списания товарно-материальных ценностей до чистой цены возможной реализации, а также все убытки по товарно-материальным ценностям следует отражать как затраты периода, в котором было проведено такое списание, либо имели место такие убытки.

Согласно "Положению о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации" допускается частичное или полное списание устаревших или испорченных предметов. Многие российские предприятия так и не сделали такое списание частью своей практики из-за неоправданно жесткого подхода налоговой инспекции. Налоговые органы зачастую оспаривают законность уценки товарно-материальных ценностей и требуют специального учета уцененных товарно-материальных ценностей, а также требуют принятия персональной ответственности за отраженные в балансе суммы уценки товарно-материальных ценностей и связанные с ними убытки, отраженные в отчете о прибылях и убытках.

Методики определения себестоимости товарно-материальных ценностей, 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.

2.4 Незавершенное производство и готовая продукция - оценка, основанная на производственных издержках

Издержки производства - это затраты, понесенные в связи с приобретением товарно-материальных ценностей (ТМЦ) для перепродажи, или с их производством. Согласно IAS, 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.

В российской системе учета также имеется концепция издержек производства и периодических издержек, но отсутствуют принципы их практического применения при оценке незавершенного производства и готовой продукции.

Согласно IAS, 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.

Прямые материальные затраты имеют три характеристики: (1) они включаются в себестоимость готовой продукции, (2) они используются исключительно для производства продукции, (3) между ними и продукцией существует четкая и легко прослеживаемая связь. Некоторые материалы могут образовывать часть готовой продукции, но установление связи между такими материалами и продукцией может чрезвычайно дорогостоящим и трудоемким делом. По этой причине такие материалы учитываются как непрямые материальные затраты, и включаются в состав накладных производственных расходов.

Прямые трудовые затраты включают трудозатраты всех работников, непосредственно участвующих в процессе переработки материалов в готовую продукцию. Как и в случае с прямыми материальными затратами, прямые затраты на оплату труда по выпуску производственной продукции включают только трудозатраты, непосредственно связанные с такой продукцией. Косвенные трудозатраты состоят из стоимости услуг, которые принципиально или практически невозможно соотнести с производимой продукцией, и которые включаются в накладные производственные расходы.

Накладные производственные расходы включают все производственные расходы, за исключением тех, которые учитываются как прямые материальные затраты и прямые трудозатраты. Накладные производственные расходы представляют собой расходы, которые необходимо произвести, но которые принципиально или практически невозможно соотнести с конкретными единицами произведенной продукции.

Согласно Положению "О бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации" незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в балансе по нормативной (плановой) производственной себестоимости или по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. В соответствии с этим Положением, российские предприятия не получают конкретных указаний касательно отражения незавершенного производства и готовой продукции по всем статьям производственных затрат (включая прямые и косвенные производственные расходы), и по поводу исключения периодических затрат.

Кроме того, согласно российским нормативам, в стоимость готовой продукции обычно включается определенная часть периодических издержек.

Такие издержки необходимо исключать из себестоимости готовой продукции и относить их на расходы соответствующего периода.

2.5. Оценка товарно-материальных ценностей - варианты учета себестоимости

Внутри систем учета себестоимости, используемых предприятиями, идентификация затрат, связанных с процессом производства, основывается либо на учете фактических затрат, либо на учете нормативных затрат. При учете фактических затрат, в системе собираются данные по фактическим затратам материалов, труда и накладным производственным расходам, в то время как при учете по методу нормативных затрат, система собирает как фактические, так и нормативные затраты по этим элементам производства. Нормативные затраты вводятся в систему учета для того, чтобы определить стандартную, или "нормативную", себестоимость готовой продукции. Затраты, фактически произведенные в течение периода, затем сравниваются с нормативными значениями для облегчения процесса принятия решений руководством и определения того, осуществляется ли должный контроль за производственными издержками.

Нормативная себестоимость - это тщательно выверенная величина затрат, действующая при определенных условиях. Существует множество способов расчета нормативов, но реальную ценность представляют собой только те, которые являются не просто расчетами, основанными на экстраполяции тенденций предыдущих периодов. Как правило, для определения количества материалов, труда и других услуг, необходимых для производства продукции, предпринимаются технологические и производственные исследования. При установке стандартов необходимо также учитывать общие экономические условия, поскольку такие условия влияют на себестоимость материалов и других услуг, которые предприятию приходится закупать.

В конце учетного периода отклонения от нормы должны быть отражены в учете. Такие отклонения можно (1) рассматривать как убытки, возникшие по причине низкой эффективности, и списать на себестоимость реализованной продукции, или (2) распределить корректирующими проводками на себестоимость незавершенного производства или готовой продукции. Альтернатива, избираемая руководством для списания отклонений, должна зависеть от того, насколько установленные нормативы являются разумно выполнимыми, и осуществляется ли контроль за отклонениями со стороны сотрудников предприятия.

Сложности, с которыми сталкиваются российские предприятия, применяющие систему учета нормативных затрат, заключаются в экономических условиях, результатом воздействия которых являются постоянно меняющиеся нормативы и несвоевременный учет отклонений. Поскольку из-за инфляции цены стремительно меняются, устанавливаемые предприятиями нормативы зачастую бывают неточными. Если в системе учета затрат применяются неправильные нормативы, в учете возникают значительные отклонения, которые необходимо распределять. Поскольку наиболее вероятным источником возникновения отклонений являются меняющиеся цены, отклонения следует относить на стоимость запасов (незавершенное производство и готовая продукция), и себестоимость реализованной продукции.

Такое распределение часто отражается несвоевременно, в результате чего искажаются остатки товарно-материальных ценностей и себестоимость реализованной продукции.

Ниже приводятся примерные процедуры, которые могут применяться предприятием при установлении нормативов по трем элементам затрат: прямые материальные затраты, прямые трудозатраты и накладные расходы.

1.Определение материалов, необходимых для производства продукции

Технологи должны определить допустимое количество материалов, необходимых для производства продукции. Спецификации должны быть подкреплены результатами количественных замеров и хронометража, предпринятых в целях определения количества материалов, труда и других услуг, необходимых для производства продукции. Допустимое количество материала должно включать допустимые потери, такие, как отходы при штамповке. В зависимости от природы отходов, их можно перерабатывать, направляя на снижение количества материалов, потребляемых при производстве продукции.

2.Установление нормативных цен на материалы

Это должно быть обязанностью отдела снабжения. Нормативные цены на материалы должны базироваться на обоснованных прогнозах средних цен на следующий учетный период. В отдельных случаях, когда цены на отдельные материалы неустойчивы, может оказаться необходимым пересматривать установленные значения чаще, чем один раз в течение периода.

3.Определение нормативной себестоимости материалов

Нормативная себестоимость материалов определяется умножением нормативного (допустимого) количества на нормативную цену материала. В тех случаях, когда используются также переработанные отходы, отдел снабжения должен применять также нормативную себестоимость переработки отходов.

4.Определение допустимого времени осуществления операций

Допустимое время осуществления операций можно определить на основании проводимого хронометража и соответствующих нормативных таблиц, принятых в данной отрасли.

5.Определение нормативных трудовых расценок в зависимости от характера операции

Определение категорий сложности различных производственных процессов основывается на различных факторах и их значимости для выполняемой работы. Такие категории сложности предоставляют основу для определения нормативных трудозатрат, которые, как и нормативы по материалам, остаются неизменными в течение учетного периода.

6.Установление нормативной величины накладных расходов

Эта величина предварительно устанавливается делением предусмотренных в бюджете накладных производственных расходов на стандартные показатели выпуска продукции.

При расчете величины накладных расходов (основанной на расчетной годовой величине накладных расходов и стандартных показателях выпуска продукции) российские предприятия, мощности которых превышают реальные потребности производства, как правило, включают все фактически понесенные накладные расходы в издержки производства.

Во всех случаях, когда фактические издержки или накладные расходы отличаются от расчетов, использованных для определения нормативной величины, возникнут отклонения при возмещении накладных расходов. Обычно любые отклонения отражаются как издержки учетного периода. Многие российские предприятия включают такие отклонения в себестоимость реализованной продукции, а не в издержки учетного периода.

3. Потребности в информации

Следующая информация и процедуры помогут при подготовке финансовой отчетности в соответствии с IAS:

Необходимо разделить все издержки, понесенные предприятием, на производственные издержки и периодические издержки. Возможно, предприятиям понадобится открыть субсчета, чтобы следовать классификации IAS, не меняя существующих правил российского учета.

Необходимо проводить ежеквартальные инвентаризации, причем контролировать такое проведение должны сотрудники, не несущие непосредственной ответственности за физическую сохранность товарно-материальных ценностей. В ходе инвентаризации необходимо выявлять те ценности, которые оказались повреждены, полностью или частично устарели, или продажные цены на которые снизились.

Необходимо подготовить анализ счета 16 "Отклонения в стоимости материалов", содержащий следующую информацию:

Начальное, подтвержденное аудиторами, сальдо на этом счете должно быть равно нулю

Движение по счету в течение периода

Конечное сальдо

Для каждой крупной операции по счету определить, возникли ли отклонения по причине:

неадекватного норматива

сверхнормативного брака или расхода материалов

В случае неадекватного норматива следует пересмотреть норматив и отнести отклонения на счета запасов

В любом другом случае отклонения должны быть списаны на счет прибыли и убытков (издержки данного периода)

4. Устранение различий

Следующий пример демонстрирует разделение производственных издержек и периодических издержек, а также распределение отклонений:

4.1 Перерасчет незавершенного производства

В силу имеющихся различий между IAS и российской системой учета в части оценки незавершенного производства и готовой продукции, необходимо провести перераспределение части накладных расходов для включения их в незавершенное производство, с тем чтобы привести в соответствие с IAS.

Для перерасчета незавершенного производства необходимо сделать следующее:

Остаток по незавершенному производству должен включать в себя часть издержек, отражаемых согласно российскому бухгалтерскому учету как косвенные затраты. Например, заработная плата работников склада обычно классифицируется как накладные производственные расходы, в то время как зарплата начальника цеха относится на издержки отчетного периода. Затем та же процедура применяется в отношении счета 26 "Общехозяйственные расходы" и счета 43 "Коммерческие расходы".

На различных стадиях производственного процесса продукт находится на разных уровнях завершенности. Следовательно, не все расходы по переработке, т.е. трудозатраты и накладные расходы, потребляются в производственном процессе, и незавершенное производство обычно включает только часть таких расходов. Предприятие определяет моменты, в которые производятся такие расходы, в зависимости от технологии производства. "Карты технологического процесса", обычно применяющиеся на российских предприятиях, позволяют установить такую степень потребления расходов по переработке. Если такие карты не используются, руководству следует использовать аналогичные документы, или обоснованные расчеты.

По мере того, как продукция проходит различные стадии производственного процесса, стоимость незавершенного производства растет, например, стоимость незавершенного производства на стадии конечной обработки может быть вдвое больше стоимости незавершенного производства на начальной стадии. Для того, чтобы обеспечить сопоставимость стоимости незавершенного производства для целей включения в себестоимость реализованной продукции и запасы, все незавершенное производство пересчитывается с применением эквивалентных единиц. Эквивалентная единица - это искусственная единица измерения, позволяющая преобразовать незавершенное производство в однородные единицы готовой продукции, эквивалентные по суммам потребленных расходов по переработке.

Предположим, что в производстве утюгов существуют две производственные стадии: литье и сборка. Остаток по незавершенному производству на начало учетного периода отсутствует. Запущено в производство было 900,000 утюгов, а в остатке по незавершенному производству показаны 150,000 утюгов в стадии литья. Для простоты предполагается, что все материалы были отпущены в производство перед началом первой стадии, 50,000 единиц завершены на 100 % в отношении трудозатрат и на 80 % - в отношении накладных расходов, оставшиеся 100.000 утюгов завершены на 50 % в отношении трудозатрат, и на 40 % - в отношении накладных расходов. Общая стоимость сырья составляет 9 млрд. руб., трудозатраты в течение данного периода составили 3 млрд. руб., накладные производственные расходы составили 3 млрд. руб.

В отношении прямых материальных затрат, включенных в незавершенное производство, количество эквивалентных единиц составляет:

Начато и закончено в течение периода:

 900,000 - 150,000 =

 750,000 утюгов

Начато и не закончено:

 150,000 утюгов

Итого:

 900,000 утюгов

В отношении трудозатрат:

Начато и закончено в течение периода:

 900,000 - 150,000 =

 750,000 утюгов

Начато и закончено на 100 %:

 50,000 утюгов

Начато и закончено на 50 %:

 100,000 \* 50 % =

 50,000 утюгов

(50,000 утюгов, законченных на 100 %, эквивалентны 100,000 утюгов, законченных на 50 %) Итого: 850,000 утюгов

В отношении накладных производственных расходов:

Начато и закончено в течение периода:

 900,000 - 150,000 =

 750,000 утюгов

Начато и закончено на 80 %

 50,000 \* 80 % =

 40,000 утюгов

Начато и закончено на 40 %:

 100,000 \* 40 % =

 40,000 утюгов

Итого:

 830,000 утюгов

Каждую категорию затрат необходимо распределить между эквивалентными единицами:

 Незавершенное производство

 Себестоимость готовой продукции

Сырье

 (9,000,000 / 900,000 эквивалентных единиц) \* 150,000 эквивалентных единиц = 1,500,000

 9,000,000 - 1,500,000 = 7,500,000

Трудозатраты

 (3,000,000 / 850,000 эквивалентных единиц) \* 100,000 эквивалентных единиц = 352,941

 3,000,000 - 352,941 = 2,647,059

Накладные производственные расходы

 (3,000,000 / 830,000 эквивалентных единиц) \* 80,000 эквивалентных единиц = 289,157

 3,000,000 - 289,157 = 2,710,843

ИТОГО

 2,142,098

 12,857,902

При таком способе перерасчета незавершенного производства его необходимо сравнивать с фактическими результатами расчета по незавершенному производству согласно российским правилам учета и корректировать возникающие расхождения. Предположим, что в соответствии с российским бухгалтерским учетом результат составил 1,288 млн. руб.; следовательно необходимо произвести следующую корректировку:

Дт.

 "Незавершенное производство"

 2,142 - 1,288 =

 854

Кт.

 "Себестоимость готовой продукции"

 854

Если бы по российским правилам учета результат калькуляции составил 3.000 млн. руб., необходимо было бы сделать следующую корректировку:

Дт.

 "Себестоимость готовой продукции"

 3,000 - 2,142 =

 858

Кт.

 "Незавершенное производство"

 858

4.2. Перераспределение издержек учетного периода при оценке готовой продукции

Предположим, что предприятие "Утюг" включает часть расходов учетного периода в себестоимость готовой продукции. На конец 1995 года остаток готовой продукции составил 18,320 млн. руб. Для простоты предположим, что на начало периода остаток по готовой продукции отсутствовал. Предприятие не вело постоянного учета оценки готовой продукции, и расчет стоимости готовой продукции был сделан следующим образом:

была проведена инвентаризация на конец года, таким образом были установлены остатки готовой продукции на складе;

затраты, понесенные в процессе производства этой готовой продукции, были определены в соответствии с принятыми на предприятии нормативами;

затраты на единицу продукции были определены с использованием расчетных цен, применяемых отделом снабжения в отношении сырья, отделом труда и заработной платы - в отношении прямых трудозатрат, и плановым отделом - в отношении прочих затрат.

На основании таких записей было определено, что из отраженной в учете готовой продукции на сумму 18,320 млн. руб., 8,039 млн. руб. относятся к затратам отчетного периода, которые были включены в оценку готовой продукции. Соответственно, была сделана следующая корректировка:

Дт.

 "Общехозяйственные расходы"

 8,039

Кт.

 "Готовая продукция"

 8,039

4.3. Вспомогательные отделы и службы

Расходы трех вспомогательных отделов предприятия "Утюг" - отдела технологического обслуживания, транспортного отдела и отдела сбыта - распределены между отделами основного производства в соответствии с прямыми трудозатратами следующим образом:

 База для распре-деления

 Понесенные трудозатраты

 Расходы на обслужи-вание

 Транс-портные расходы

 Расходы по сбыту

 Итого расходов

Итого расходов

 300 млн. руб.

 600 млн. руб.

 60 млн. руб.

 300 + 600 + 60 = 960 млн. руб.

Литье

 Трудо-затраты

 1 млрд. руб.

 300 \* 1 / (1+2) = 100 млн.

 600 \* 1 / (1+2) = 200 млн.

 60 \* 1 / (1+2) = 20 млн.

 100 + 200 4+ 20 = 320 млн. руб.

Сборка

 Трудо-затраты

 2 млрд. руб.

 300 \* 2 / (1+2) = 200 млн.

 600 \* 2 / (1+2) = 400 млн.

 60 \* 2 / (1+2) = 40 млн.

 200 + 400 + 40 = 640 млн. руб.

На основании принятого руководством решения, для целей российского учета расходы по сбыту непосредственно связаны с производственной деятельностью. Таким образом, для целей IAS необходимо отразить расходы по сбыту как издержки учетного периода без распределения их между отделами, единицами продукции, незавершенным производством и готовой продукцией. Необходимо составить новую классификацию таких периодических издержек. Согласно расчетам, произведенным руководством предприятия "Утюг", часть расходов по сбыту, включенных в остаток незавершенного производства, составляет 5 млн. руб., а включенных в себестоимость готовой продукции - 7 млн. руб. Необходимо провести следующую корректировку:

Дт.

 "Общехозяйственные расходы"

 5,000 + 7,000 =

 12,000

Кт.

 "Незавершенное производство"

 5,000

Кт.

 "Готовая продукция"

 7,000

Следующий пример объясняет методику, которую можно применить для правильной классификации малоценных и быстроизнашивающихся предметов:

Идентифицировать те малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, которые необходимо классифицировать и списать на затраты для целей IAS можно, применяя систему субсчетов, предусмотренную в российской системе учета. Между счетом 10 "Сырье и материалы" и счетом 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы" предприятие само вправе создать субсчета для группировки различных типов товарно-материальных ценностей. Например, можно создать субсчет 10-5 для учета запасных частей к оборудованию. В процессе подготовки финансовой отчетности в соответствии с принципами IAS классификацию такого субсчета следует изменить, отнеся его к основным средствам, за исключением тех случаев, когда товарно-материальные ценности имеют незначительную стоимость. Если стоимость товарно-материальных ценностей незначительная, и установка запасных частей не приводит к существенному повышению отдачи оборудования, их необходимо списать на затраты.

5. Требования к предоставлению информации в финансовой отчетности

Согласно IAS, в отношении товарно-материальных ценностей должна предоставляться следующая информация:

учетная политика, применяемая для оценки товарно-материальных ценностей, включая формулу расчета себестоимости;

итоговый остаток товарно-материальных ценностей, а также остатки согласно классификации, принятой на предприятии;

остаток товарно-материальных ценностей, учитываемых по чистой цене возможной реализации;

суммы любых обратных проводок или уценок, которые отражены как доходы соответствующего периода вследствие повышения чистой цены возможной реализации;

обстоятельства или события, обусловившие обратные проводки или уценку товарно-материальных ценностей вследствие повышения чистой цены возможной реализации;

остаток товарно-материальных ценностей, переданных в залог как обеспечение обязательств.

Информация по остаткам различных типов товарно-материальных ценностей и величина изменений позиций таких активов представляют собой интерес для пользователей финансовой отчетности.

В том случае, если себестоимость товарно-материальных ценностей определяется по последним по времени закупок ЛИФО, в финансовой отчетности должна быть отражена разница между суммой остатка товарно-материальных ценностей, отраженной в балансе и:

наименьшим из суммы, полученной путем расчетов либо по себестоимости первых по времени закупок ФИФО, или методу средней себестоимости, и чистой цены возможной реализации; либо

наименьшим из себестоимости на дату баланса и чистой цены возможной реализации.

В финансовой отчетности должна содержаться информация по:

себестоимости товарно-материальных ценностей, списанных в течение периода; или

операционным расходам (с классификацией по типам), влияющим на прибыль, отраженным как расходы соответствующего периода.

|  |
| --- |
| **4.5 Расходы будущих периодов и прочие активы**  |
|  |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Так как между международными и российскими стандартами учета существуют лишь незначительные различия в отношении расходов будущих периодов и прочих активов, этот раздел будет посвящен прочим текущим активам, не рассматривавшимся в других разделах. **1. Определение** В соответствии как с международными, так и с российскими стандартами учета, расходы будущих периодов представляют собой расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Если бы они не были оплачены заранее, выплата денежных средств по ним должна была бы быть сделана в следующем периоде. Прочие активы, как оборотные, так и внеоборотные, по международным и российским стандартам учета также учитываются сходным образом. Они не могут отражаться в какой-либо другой строке баланса и не заслуживают отдельного раскрытия в балансе по причине того, что они по определению не являются существенными. **2. Различия между международными и российскими стандартами учета** Между международными и российскими стандартами учета не существует законодательных различий в отношении расходов будущих периодов и прочих активов. Появление различий между IAS и российскими стандартами вызвано применением отдельными российскими предприятиями различных вариантов учетной политики. Существует два потенциальных различия, которые могут возникать в результате применения учетной политики, описанной в данном разделе. Различия связаны с надлежащим отнесением расходов будущих периодов на расходы и оценкой авансов, уплаченных поставщикам, в результате снижения их стоимости. *2.1. Расходы будущих периодов* Целью создания актива, называемого расходы будущих периодов, является надлежащее отнесение расходов на период, в котором будут получены экономические выгоды. По мере того, как расходы будущих периодов приносят выгоду, они списываются и отражаются как расход. Несмотря на то, что учетная политика многих российских предприятий предусматривает отнесение расходов будущих периодов на расходы в соответствии с IAS, такой метод используется не всегда. Во многих случаях российские компании относят всю сумму расходов будущих периодов на расходы в момент платежа. Причиной такой практики является отсутствие времени и ресурсов для того, чтобы надлежащим образом отслеживать расходы и момент, когда должны быть отражены расходы по активам будущих периодов. Пример правильного отнесения расходов будущих периодов приводится ниже в разделе “Устранение различий”. *2.2. Снижение стоимости авансов, выданных поставщикам* Обоснование и порядок использования резервов описывается в разделе “Резервы”. Резервы создаются в отношении активов, которые при проведении оценки не имеют балансовой стоимости на конкретную дату. Часто авансы поставщикам по таким статьям, как материалы и оборудование, теряют стоимость, так как получение товаров растягивается на длительный период времени. Предположим, что компания предоставила аванс иностранному лицу на значительную сумму для приобретения оборудования. Аванс был сделан примерно полтора года назад. Оборудование еще не получено, так как оно в настоящее время находится на таможне, и право собственности еще не перешло к компании, приобретающей оборудование. Несмотря на то, что компания ожидает получить оборудование в течение следующего года, стоимость оборудования уменьшилась по причине простоя на таможне и изменения рыночных условий, поэтому в отношении такого оборудования должен быть создан резерв. **3. Требования в отношении информации** Для обеспечения того, чтобы учетная политика, применяемая российским предприятием, и положения учетной политики, которые должны выполняться для целей соответствия IAS, были одинаковы в отношении расходов будущих периодов и прочих активов, должна быть получена следующая информация. 1. Должен быть подготовлен подробный анализ счета 31 "Расходы будущих периодов", счета 61 "Расчеты по авансам выданным", счетов 71 и 73 "Расчеты с подотчетными лицами" и "Расчеты с персоналом по прочим операциям", счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", и данные о состоянии счетов, относящихся к расчетам по налогам с бюджетом, по платежам во внебюджетные фонды и по расчетам по социальному страхованию и обеспечению (счета 19, 67, 68, 69), по каждой значительной статье с целью определения следующего:

- когда был сделан платеж - когда товары/услуги были/будут получены - сумма предварительно оплаченных расходов - требуемая корректировка - оценка руководством того, насколько значительно стоимость товаров/услуг снизилась по сравнению с балансовой стоимостью.**3. Устранение различий** Ниже приводится пример правильного учета расходов будущих периодов. В случае предварительной уплаты премии по страховому полису за весь страховой период создается актив. С течением времени стоимость актива снижается и часть его стоимости относится на расходы. 1 августа 1996 г. АООТ “Утюг” сделало авансовый платеж по одногодичному страховому полису, сумма которого составляет 7,200,000 руб. В настоящее время существует актив, так как возможные выгоды - страховое покрытие - будут получены в будущем. Чтобы отразить операцию надлежащим образом, используется следующая проводка: *1 августа 1996 г*  |  |  |  |
| *Д-т* | *Предварительно оплаченное страхование* | *7,200,000* |  |
| *К-т* | *Касса* | *7,200,000* |
| При подготовке к закрытию учетных книг на 31 августа 1996 г. бухгалтерией будут определены расходы по страхованию, относящиеся к августу: (1/12) от первоначальной стоимости предварительно оплаченного полиса. *30 августа 1996*  |  |  |  |
| *Д-т* | *Расходы по страхованию* | *600,000* |
| *К-т* | *Предварительно оплаченное страхование* | *600,000* |

|  |
| --- |
| **4.1 Основные средства**  |
|  |

|  |
| --- |
| **1. Определения** Международные стандарты бухгалтерского учета (IAS) определяют основные средства как материальные активы, которые: 1. используются предприятием для производства или поставок товаров или оказания услуг, для сдачи в аренду, или для административных целей; и
2. предполагаются для использования на протяжении нескольких периодов
3. Кроме того, IAS устанавливают два критерия определения основных средств:
4. существует вероятность того, что с такими активами связаны будущие экономические выгоды для предприятия, и
5. стоимость актива для предприятия может быть достоверно определена

Первый критерий, подразумевающий получение экономических выгод в будущем, обеспечивает оценку предприятием степени вероятности того, что такие будущие экономические выгоды будут получены при использовании основного средства на основе имеющихся данных в момент приобретения. Второй критерий, подразумевающий возможность достоверного определения стоимости, выполняется наличием документации на приобретение основного средства (счет-фактура на приобретение основного средства), в которой указывается его цена. В том случае, если основные средства строятся хозяйственным способом, можно достоверно определить стоимость на основании документации поставщиков и подрядчиков, связанной с приобретением материалов, наймом рабочей силы и другими затратами, понесенными в процессе строительства. **2. Различия между IAS и российской системой учета** *2.1 Классификация* Российская система учета предусматривает наличие документов, подтверждающих приобретение и реализацию основных средств, а также сроки их полезного использования. Существующие требования к документальному оформлению сделки часто приводят к тому, что активы, хотя уже и участвуют в производстве, тем не менее не проводятся в учете как основные средства, потому что не оформлена необходимая документация. Сроки полезного использования основных средств устанавливаются российскими министерствами и являются нормативными для зданий, станков и оборудования, и других видов основных средств. Активы, срок службы которых составляет более одного года, но стоимость которых не превышает законодательно установленной величины, а также некоторые виды предметов, независимо от срока службы и стоимости, могут классифицироваться как малоценные и быстроизнашивающиеся предметы и материалы. Такие позиции отражаются в российской системе учета в составе средств в обороте (например, спецоснастка для литья и штамповки, запасные части, используемые не для продажи, а для установки на производственное оборудование). Согласно IAS такие активы, предполагаемый срок полезной службы которых превышает один год, должны учитываться как основные средства. Амортизация по ним должна начисляться в течение периода времени, не превышающего срок службы соответствующего основного средства. Российское предприятие должно проанализировать товарно-материальные ценности (в российской системе учета счета 10 и 12), срок службы которых составляет более одного года, и которые не предназначены для продажи и не являются компонентами готовой продукции, на предмет включения их в состав основных средств. Если у предприятия имеются такие активы, для целей IAS их необходимо учитывать по-другому; для целей отчетности IAS предприятию предпочтительнее вести счета товарно-материальных ценностей с субсчетами (аналитическими счетами), на которых будет накапливаться информация, непосредственно относящаяся к каждой отдельной группе. Например, российским планом счетов предусмотрены следующие субсчета: 10-1 "Сырье и материалы", 10-2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали" и 10-5 "Запасные части". В данном случае предприятию следует учитывать все запасные части, не предназначенные для продажи, на субсчете 10-5, чтобы облегчить подготовку отчетности в системе IAS. В российской системе учета основные средства, за которые были внесены авансовые платежи, отражаются по статье баланса "Незавершенные капитальные вложения". Согласно IAS такие основные средства должны классифицироваться либо как незавершенное капитальное строительство, либо учитываться отдельно в качестве внеоборотных активов. *2.2 Сроки полезного использования* Согласно IAS срок службы основного средства определяется решением руководства компании и основывается на опыте предприятий, использующих аналогичные основные средства, общей деловой практике и других соображениях, которые руководство сочтет важными. Срок службы основного средства, как правило, определяется, исходя из его полезности для предприятия и, соответственно, может быть короче срока его экономической (или физической) службы. IAS определяют амортизацию как распределение подлежащей списанию стоимости основного средства на предполагаемый срок его службы. Стоимость основного средства, подлежащая списанию, - это разница между стоимостью приобретения основного средства и его остаточной стоимостью. Сумма амортизации за отчетный период, учитываемая в составе прямых либо косвенных накладных расходов (в зависимости от того), начисляется ли амортизация на производственное или непроизводственное оборудование) относится на счет прибылей или убытков и влияет на чистую прибыль (убыток). *2.3 Метод амортизации* В системе IAS предусмотрены несколько методов амортизации (метод равномерного списания, метод уменьшающегося остатка и кумулятивный метод), причем предприятие может само решать, какой метод амортизации использовать. Метод амортизации, выбранный для целей IAS, должен быть указан в приложениях к финансовой отчетности, и предприятие должно следовать ему каждый год. Если принимается решение об изменении метода амортизации, в приложения к финансовой отчетности необходимо включить соответствующее примечание с пояснениями. Российская система учета, так же как и IAS, признает необходимость начисления амортизации в течение срока использования основного средства, но накладывает жесткие ограничения на эту процедуру. Основные ограничения следующие: 1. Для предприятий различных форм собственности применяется единый метод расчета износа - метод равномерного списания - за редкими исключениями, относящимися к некоторым интенсивно используемым категориям оборудования;
2. Нормативные ставки амортизационных отчислений устанавливаются в законодательном порядке для всех предприятий (независимо от объемов производства, качества оборудования и т.д.). Сроки фактической полезной службы основных средств, устанавливаемые такими нормативными ставками, как правило, дольше расчетных сроков экономической службы тех же основных средств, принятых в системе IAS.

В результате того, что сроки службы, принятые в российской системе учета, отличаются от принятых в IAS, сумма амортизационных отчислений за отдельный период, рассчитанная с применением ставок амортизации, принятых в IAS, будет значительно выше, чем сумма отчислений, рассчитанная на основе российских нормативных ставок. Если у предприятия имеются основные средства, срок службы которых рассчитан в соответствии с российскими требованиями, существенно отличающимися от принятых в IAS, то необходимо создать отдельную базу данных или систему расчетов суммы износа за период и накопленной амортизации для расчета амортизации в соответствии с IAS. Это необходимо, поскольку в балансе и отчете о прибылях и убытках предприятия возникнут значительные расхождения. Такие изменения затронут балансовые показатели накопленной амортизации и остаточной стоимости. Накладные производственные расходы, включенные в расчет себестоимости продукции, а также прочие расходы в отношении амортизации основных средств непроизводственного назначения также вызовут изменения в отчете о прибылях и убытках. *2.4 Переоценка* Основные средства зачастую составляют большую часть активов предприятия, следовательно, их переоценка оказывает значительное влияние на финансовую отчетность. IAS допускают переоценку основных средств из-за изменения рыночной стоимости каждого основного средства, если такая переоценка подкреплена заключением эксперта. В российской системе учета переоценка всех основных средств, оборудования к установке и незавершенного капитального строительства должна производиться на основе разрабатываемых Госкомстатом РФ коэффициентов, или на основании рыночных цен. Несмотря на то, что оба требования имеют целью обеспечить достоверное отражение стоимости активов, конечный результат может однако значительно различаться. IAS признают существование групп основных средств, рыночную стоимость которых установить невозможно в силу их специфики. Такие основные средства оцениваются по цене приобретения за вычетом амортизации. Такой подход неприменим в российской системе учета, согласно которой все основные средства, которые находятся в собственности (включая основные средства, арендованные у других предприятий на долгосрочной основе с правом выкупа), подлежат обязательной переоценке. Кроме переоценки, предусмотренной в IAS, в России стоимость основных средств может также повышаться в силу гиперинфляционных условий. Как в IAS, так и в российской системе учета операции приобретения или ввода в эксплуатацию основных средств должны проводиться по цене приобретения. Когда финансовая отчетность компании корректируется с учетом влияния гиперинфляции, неденежные активы и собственный капитал изменяются с учетом инфляции в соответствии с изменениями в покупательной способности валюты на дату отчета. В системе IAS такая переоценка с учетом гиперинфляции производится согласно общему коэффициенту инфляции. Несмотря на то, что и IAS, и российская система учета предписывают производить переоценку основных средств с применением официальных коэффициентов, российские нормативные коэффициенты переоценки далеко не всегда соответствуют коэффициентам инфляции, применяемым в IAS, или переоценке, допускаемой в IAS. Коэффициенты, применяемые для переоценки основных средств в российском учете, разрабатываются Госкомстатом РФ в соответствии с постановлениями Правительства РФ; предполагается, что они должны отражать как влияние инфляции на российскую экономику, так и другие изменения цен. Гиперинфляционные условия, наблюдаемые сейчас в России, начали развиваться с конца 1980 года, причем не существует общего индекса изменения цен, который бы публиковался российскими официальными органами за периоды до 1992 года. Таким образом, нормативные коэффициенты переоценки, применяемые в российском учете, не вполне соответствуют коэффициентам инфляции, полученными в 1995 году от общественных и экономических организаций России. Компания, составляющая свою финансовую отчетность в соответствии с IAS и работающая в условиях гиперинфляции, должна выполнять одну из следующих процедур, чтобы достоверно отразить стоимость основных средств: 1. систематически переоценивать основные средства, как правило, с привлечением профессионального независимого оценщика; или
2. организовать учет таким образом, чтобы фиксировать, хранить и вести должным образом всю информацию по ценам и датам приобретения и реализации основных средств.

Такая информация очень важна, поскольку компании будет необходимо "переоценивать" основные средства дважды: сначала с использованием нормативных коэффициентов для целей российской обязательной финансовой отчетности; затем, для целей финансовой отчетности согласно IAS, компании придется ввести поправки на инфляцию на основании ежемесячных изменений коэффициентов инфляции. *2.5. Основные средства, создаваемые хозяйственным способом* Многие предприятия сами создают основные средства для собственного пользования. Например, предприятия коммунальных служб часто возводят свои собственные энергостанции в течение нескольких лет, а производственное предприятие может изготовить специализированную машину для собственного пользования. Учет основных средств, создаваемых хозяйственным способом, одинаков в IAS и российской системе учета. Принципы IAS, приведенные ниже, не всегда применяются российскими предприятиями полностью. **Проценты по займам, относящиеся к строительству**. В процессе строительства предприятие часто занимает средства для финансирования осуществляемых расходов. Возникает вопрос, следует ли списывать проценты по таким займам на расходы по мере их возникновения, или же их следует включать в стоимость основного средства. Согласно IAS все расходы по выплате процентов, фактически произведенные в течение периода строительства по суммам, взятым в долг и направленным на строительство основного средства, должны быть включены в стоимость основного средства. Таким образом, если ссуда берется конкретно для финансирования строительства, проценты по сумме, взятой в долг и направленной на строительство, будут включены в стоимость основного средства. С другой стороны, если предприятие не берет специальную ссуду, но имеет непогашенную задолженность, например, по долгосрочным векселям к уплате, средняя ставка процента по такой задолженности будет использована для расчета выплаченных процентов, включаемых в стоимость основного средства. Смысл использования непогашенной задолженности в тех случаях, если специальная ссуда не была получена, заключается в том, что некоторые предприятия не занимают средства под конкретные проекты. Вместо этого они планируют общий объем своей деятельности и определяют сумму займа, необходимую для обеспечения такого объема. Согласно как IAS, так и российской системе учета, капитализация расходов по займам должна быть приостановлена в течение того периода, когда строительство основного средства прерывается. Административные и другие общехозяйственные накладные расходы и сходные издержки, осуществляемые до начала производства, которые непосредственно связаны со вводом основного средства в эксплуатацию, не капитализируются. Если ликвидируется незаконченный проект, капитализированные затраты в соответствии с IAS должны быть списаны на прибыли и убытки. *2.6. Последующие расходы* Часто, после приобретения основного средства, предприятие производит дополнительные расходы, связанные с таким основным средством, в течение срока его экономического использования. Такие расходы и, соответственно, методы их учета можно классифицировать следующим образом: **Капитальные затраты**. Капитальные затраты - это затраты, увеличивающие выгоды, которые можно извлечь из использования основного средства, и подлежащие капитализации. Капитализация - это отнесение затрат на увеличение стоимости основных средств. Примерами капитальных затрат в системе IAS являются реконструкция, модернизация, замена и внеочередной ремонт, например, пристройка нового крыла к зданию, установка дополнительной изоляции, замена крыши здания, продлевающая срок его службы сверх расчетного, или обширный ремонт бойлера, увеличивающий срок его службы. Все затраты, связанные с такими операциями, называются "модернизацией и улучшением" и подлежат капитализации. Согласно российской системе учета капитализируются затраты, связанные с проведением оборудования, а также реконструкции основных средств. Расходы на проведение капитального ремонта включаются в себестоимость продукции (работ, услуг). **Текущие затраты**. Текущие затраты - затраты, производимые для поддержания расчетного срока службы основного средства; их следует списывать на расходы. **3. Необходимая информация** Следующая информация необходима предприятию для устранения вышеописанных различий: Реестр основных средств, который должен содержать следующие данные: 1. тип основных средств (здания, оборудования, автотранспорт, компьютеры, мебель и т.д.)
2. местонахождение
3. описание основного средства
4. цена приобретения
5. дата приобретения
6. норма амортизационных отчислений
7. остаточный срок службы (согласно российским нормативам)

Кроме того, главный инженер предприятия или другое ответственное лицо должны нести ответственность за определение степени использования основных средств, их состояния и срока службы в соответствии с IAS. Руководству также следует определять, на основании степени использования и состояния отдельных основных средств, требуется ли для них создание резерва или начисление дополнительной амортизации. Необходимо вести раздельный учет на счете 08 (субсчета 3,4,6) "Капитальные вложения" по отдельным проектам. По каждому проекту необходимо иметь следующую информацию: 1. дата начала строительства
2. процент выполнения
3. дата, на которую была закончены последние работы в отношении основного средства
4. планируемая дата завершения работ
5. источник и суммы финансирования
6. себестоимость выполненных работ
7. сумма капитализированных процентных выплат
8. расчетная текущая и будущая стоимость

На основании вышеперечисленной информации руководству следует определять суммы процентных выплат, подлежащих капитализации, на основании расходов по займам, связанных со строительным проектом, а также то, прерывалось ли выполнение проекта на длительный период времени. Кроме того, любой незавершенный объект капитального строительства, имеющий планируемую дату завершения и стоимость, которые не согласуются с первоначальной датой завершения или издержками по проекту, должен быть исследован на предмет снижения полезности. Для субсчета 08-05 "Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств" необходимо представлять анализ по типам затрат, понесенных в течение периода, включая следующую информацию: 1. дата, на которую затраты были понесены
2. поставщик
3. тип поставленных товаров / услуг
4. являются ли затраты капитальными или текущими

**4. Устранение различий** Следующий пример объясняет разницу, которая может существовать в учете основных средств, имеющих различные сроки полезной службы в системах IAS и российского учета: АООТ "Утюг" определяет средний срок службы своих зданий в 80 лет согласно российским нормативам. При подготовке к составлению финансовой отчетности согласно IAS руководство определило расчетный срок службы зданий в 20 лет на основании текущих условий деятельности и степени использования основных средств. Стоимость приобретения одного здания составляет 200.000 руб., и ожидается, что остаточная стоимость здания составит 10.000 руб. Предприятие использует метод равномерного списания амортизации как в IAS, так и в российской системе учета. Чтобы правильно отразить в учете чистую балансовую стоимость основных средств (до переоценки или поправки на инфляцию) и расходы по амортизации как для IAS, так и для российской системы учета, необходимо выполнить следующие вычисления: *Амортизация за период =* (Цена приобретения основного средства - Расчетная остаточная стоимость[для IAS]) : Число учетных периодов на протяжении срока службы *Российский учет:* *2,500 = (200,000): 80* *Дт. "Амортизационные отчисления" - 2,500Кт. "Накопленный износ" - 2,500* *Международные стандарты учета:**9,500 = (200,000 - 10,000) : 20* *Дт. "Амортизационные отчисления" - 9,500Кт. "Накопленный износ" - 9,500* Изменения суммы накопленного износа и влияние амортизационных отчислений, сделанных в предыдущие периоды, на нераспределенную прибыль, необходимо скорректировать в финансовой отчетности согласно IAS на основании нового срока службы. Ниже приводится пример влияния, которое переоценка будет иметь на финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с IAS: АООТ "Утюг" производит переоценку основных средств по состоянию на 1 января 1995 года согласно российской системе учета. Переоценка производится с применением установленных Госкомстатом РФ коэффициентов. В соответствии с российским методом учета, результаты переоценки основных средств производственного назначения были отнесены на счет добавочного капитала. Чтобы обеспечить соответствие IAS, основные средства предприятия должны быть отражены в учете по их рыночной стоимости. Поскольку предприятие не проводило независимой оценки, оно вправе использовать цену приобретения как базу для инфляционной поправки. Прежде чем корректировать сальдо по основным средствам на инфляцию для целей IAS, необходимо сторнировать проводки, сделанные в отношении переоценки основных средств: *Дт. "Добавочный капитал"Кт. "Основные средства"* *Дт. "Накопленный износ"Кт. "Добавочный капитал"* В результате этих проводок будет восстановлено первоначальное сальдо по основным средствам и накопленному износу до переоценки. Теперь первоначальное сальдо можно корректировать с учетом прибылей и убытков, возникающих из-за инфляции местной валюты. Более подробную информацию по внесению поправок на инфляцию в учет основных средств можно найти в разделе "Специальные вопросы: учет в условиях гиперинфляции". **5. Требования к предоставлению информации в финансовой отчетности** Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/96, утвержденным Приказом МФ РФ от 08.02.96 No 10, установлено содержание бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, а также содержание пояснений к данным формам отчетности. Типовые формы бухгалтерской отчетности устанавливаются Министерством финансов РФ. IAS требуют от компаний предоставления определенной информации в балансовом отчете и отчете о прибылях и убытках, но позволяют предприятиям самим выбирать форму, в которой будут представлены примечания. Обязательный объем информации включает сведения о земле и зданиях, станках и оборудовании, других категориях активов, и о накопленной амортизации. Информация по арендованному имуществу и активам, приобретаемым в рассрочку, должна предоставляться отдельно. Примечания к финансовой отчетности представляют собой текст, дающий пользователям финансовой отчетности общую информацию, а также таблицы, в которых анализируются числовые данные, сгруппированные в балансе.  |

|  |
| --- |
| **4.7 Нематериальные активы**  |
|  |

|  |
| --- |
| **1 Определение** Согласно Международным стандартам бухгалтерского учета (IAS) и российской системе учета, нематериальные активы представляют собой внеоборотные нематериальные средства, участвующие в производственной деятельности и принадлежащие предприятию на правах собственности. Нематериальные активы не имеют физических характеристик, но представляют собой ценность с точки зрения преимуществ или исключительных прав и привилегий, предоставляемых ими для процесса производства. Нематериальные активы изначально отражаются в учете по их стоимости. К нематериальным активам относятся право аренды, авторские права, патенты и цена бизнеса ("гудвилл"). Право аренды представляет собой право пользования арендованным имуществом, как правило в течение нескольких лет. Авторское право предоставляется государственными органами и дает владельцу исключительное право на публикацию в течение определенного периода. Патент - это право, предоставленное государственным органом изобретателю или владельцу изобретения на единоличное производство продукции или применение технологии в течение определенного периода. Цена бизнеса ("гудвилл") - это разница между стоимостью приобретаемого предприятия и поддающимися определению чистыми активами. Нематериальные активы могут быть куплены либо приобретены в результате объединения компаний, когда одна компания поглощается другой (см. раздел настоящего пособия, посвященный стандарту No 22 IAS "Учет объединения компаний"). **2 Различия между IAS и российской системой учета** Не существует значительных различий между IAS и российской системой учета в части характера активов, классифицируемых как нематериальные, за исключением активов, создаваемых хозяйственным способом, и полезных сроков службы нематериальных активов. *2.1 Активы, создаваемые самим предприятием* В российской системе учета активы, создаваемые самим предприятием, такие как стоимость собственного созданного программного обеспечения или"ноу-хау" могут быть отражены как нематериальные. Согласно IAS, активы, создаваемые самим предприятием, должны удовлетворять следующим критериям: актив должен быть потенциально выгодным в экономическом плане, и стоимость актива должна быть достоверно определена. Кроме того, состав капитализируемых затрат на производство научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ различается в IAS и российской системе учета, так как в IAS существуют особые условия для капитализации затрат на НИОКР. Ниже рассматриваются различия между IAS и российской системой учета в отношении затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы. Научно-исследовательские работы - оригинальные и запланированные исследования, проводимые в целях получения новых научных или специальных знаний. Опытно-конструкторские работы - применение результатов научных исследований или иных знаний при разработке плана или проекта производства новых или существенно усовершенствованных материалов, приборов, продуктов, технологий, систем или услуг, до начала промышленного производства или использования. Согласно IAS, расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы необходимо отражать в учете как расходы того периода, в течение которого они были понесены, за исключением тех случаев, когда соблюдаются следующие условия (в таких случаях их необходимо учитывать как активы): 1. имеется четкое определение продукта или технологии, а затраты, связанные с таким продуктом или технологией, могут быть выделены отдельной суммой и достоверно определены;
2. можно продемонстрировать техническую целесообразность продукта или технологии;
3. предприятие намеревается либо производить продукт или технологию на продажу, либо использовать;
4. можно подтвердить наличие рынка для такого продукта или технологии, или, если продукт или технология предназначены для внутреннего потребления, их полезность для предприятия;
5. существуют необходимые ресурсы для завершения проекта и вывода продукта или технологии на рынок, или их внутреннего использования, или же имеются свидетельства наличия таких ресурсов.

Затраты на проведение опытно-конструкторских работ по проекту, отражаемые в учете как активы, не должны превышать сумму предполагаемой экономической выгоды за вычетом предстоящих затрат на опытно-конструкторские работы, соответствующих производственных издержек, а также коммерческих и общехозяйственных расходов, непосредственно относящихся к сбыту продукции. Сумма затрат на опытно-конструкторские работы, отраженных в учете как активы, подлежит амортизации и списанию на расходы по методу, соответствующему учету экономических выгод. Технологическое и экономическое устаревание таких активов приводит к сокращению срока их амортизации. Кроме того, обычно бывает трудно прогнозировать затраты и доходы в отношении новой продукции на более длительный срок. В силу этих причин срок амортизации затрат на опытно-конструкторские работы, как правило, не превышает 5 лет. Списание остатков затрат на проведение опытно-конструкторских работ по проекту следует производить в том периоде, когда предполагаемая экономическая выгода, как ожидается, уже не покроет сумму таких затрат за вычетом амортизации. Согласно российской системе учета, как правило, затраты на проведение НИОКР отражаются в качестве нематериальных активов. Следовательно, при подготовке финансовой отчетности в формате IAS следует списать те затраты на расходы соответствующего периода, которые не подпадают под определение затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы согласно IAS. *2.2 Полезный срок службы* Амортизация нематериальных активов - это систематическое отнесение стоимости нематериальных активов на затраты. Часть стоимости нематериальных активов относится на каждый отчетный период в течение всего срока полезной экономической службы этих активов. Согласно IAS нематериальные активы, так же как и основные средства, подлежат амортизации в течение расчетного срока экономической полезности либо фиксированного срока службы. В соответствии с IAS амортизация начисляется на активы в течение: 1. расчетного срока полезности, утверждаемого директором или правлением предприятия;
2. срока действия, который бывает указан в лицензии или патенте, или
3. десяти лет, если нельзя применить ни один из вышеуказанных подходов.

При определении срока экономической или полезной службы активов, российские предприятия как правило рассчитывают им такие сроки, которые могут не иметь ничего общего с расчетным сроком экономической службы актива. Такие случаи, когда учетная политика предприятия в отношении амортизации отличается от международной практики, приводят к возникновению различий в суммах начисленной амортизации, отраженных в балансе согласно IAS и российским стандартам, а также в суммах прибыли (убытка) от основной деятельности и чистой прибыли (убытка), отраженных в отчетах о прибылях и убытках. **3 Необходимая информация** Российским предприятиям для составления финансовой отчетности согласно IAS на основе данных повседневного учета необходима следующая информация: 1. Регистр нематериальных активов (счет 04) должен содержать описания таких активов и сроки полезной службы по каждой позиции в соответствии с российской системой учета, а также срок экономической полезности, определенный компетентными специалистами или руководством.
2. В тех случаях, когда ресурсы предприятия недостаточны для завершения разработки продукции и вывода ее на рынок, или когда затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы не подлежат капитализации на основании вышеупомянутых критериев, такие затраты должны быть списаны на счет прибылей и убытков.
3. Прочие нематериальные активы, подлежащие капитализации, должны быть проанализированы ответственным лицом и переоценены по их настоящей стоимости для компании (т.е. с отражением реальной экономической выгоды, полученной от актива и обоснованной оценки остаточного срока службы).

**4 Устранение различий** В отношении вышеописанных различий, предприятию следует списать на затраты те нематериальные активы, которые, согласно IAS, были необоснованно капитализированы. Кроме того, из примера, приведенного в разделе настоящего пособия, посвященном основным средствам, видно, что следует отражать разницу в сроках экономической полезности нематериальных активов, определяемых согласно IAS и в российской системе учета, путем корректировки начисленной амортизации по каждой позиции нематериальных активов и суммы затрат на амортизацию в каждом отчетном периоде. |

|  |
| --- |
| **4.8 Долгосрочные инвестиции**  |
|  |

|  |
| --- |
| **1. Определение** Согласно Международным стандартам бухгалтерского учета (IAS) и российской системе учета, долгосрочные инвестиции, как правило, состоят из ценных бумаг других компаний, приобретенных с целью обеспечения постоянного источника дохода для инвестора. В раздел долгосрочных инвестиций в балансе не включаются ценные бумаги, приобретаемые для краткосрочных операций, в связи с тем, что установленный срок погашения их составляет период менее одного года (см. Краткосрочные инвестиции) **2. Различия между IAS и российскими правилами учета** Несмотря на то, что инвестиции классифицируются одинаково как в IAS, так и в российской системе учета, оценка инвестиций в этих двух системах стандартов происходит по-разному. Согласно IAS, инвестиции отражаются в отчетности по фактической цене приобретения с капитализацией расходов, понесенных в связи с приобретением (брокерское вознаграждение, пошлины, платежи банку). В российской системе учета, инвестиции отражаются в балансе по стоимости приобретения, независимо от того, являются ли соответствующие активы долгосрочными или краткосрочными. IAS, в свою очередь, требуют учитывать инвестиции по наименьшей из стоимости приобретения и рыночной стоимости, либо по стоимости переоценки, в зависимости от характера инвестиций. В соответствии с IAS, в тех случаях, когда рыночная стоимость долгосрочных инвестиций снижается (и есть основания не считать такое снижение временным), балансовая стоимость инвестиций уменьшается соответственно такому снижению. Снижение стоимости долгосрочных инвестиций (за исключением временного) отражается в отчете о прибылях и убытках. Прирост балансовой стоимости долгосрочных инвестиций, возникающий при переоценке таких инвестиций, следует относить на счет капитала как увеличение стоимости инвестиций в результате переоценки. Переоценка долгосрочных инвестиций применяется для определения их рыночной стоимости. Рыночная стоимость - это сумма, за которую компетентный и заинтересованный покупатель приобретет инвестиции у компетентного и заинтересованного продавца в результате сделки без каких-либо скрытых экономических связей между покупателем и продавцом. Сумма, на которую снижение балансовой стоимости инвестиции перекрывает предыдущее повышение, отнесенное на кредит счета увеличения стоимости инвестиций в результате переоценки и не сторнированное впоследствии, должна быть списана со счета увеличения стоимости инвестиций. Во всех других случаях, снижение балансовой стоимости также следует отражать как издержки. Согласно как IAS, так и российской системе учета, в момент реализации долгосрочных вложений разница между выручкой от реализации и балансовой стоимостью должна быть отражена как доход либо как убыток. Согласно IAS, в тех случаях, когда компания учитывает свои инвестиции по наименьшему из стоимости приобретения или рыночной стоимости, доход / убыток по реализации должен быть рассчитан, исходя из стоимости приобретения. Для целей IAS, если компания произвела переоценку своих инвестиций, и прирост балансовой стоимости отнесен на счет увеличения стоимости долгосрочных вложений, и в случае реализации компания получила прибыль, то компания должна отнести эту прибыль на счет прибылей и убытков, или на счет нераспределенной прибыли. **3. Потребности в информации** 1. Необходимо подготовить список вложений, выверенный по главной книге. Для каждой позиции в списке вложений необходимо собрать следующую подробную информацию: (Примечание: в зависимости от выбранной предприятием учетной политики по IAS - по стоимости приобретения или наименьшему из стоимости приобретения и рыночной стоимости или переоцененной балансовой стоимости - приведенная информация может использоваться или нет):
2. Название компании - объекта инвестиций
3. Дата приобретения
4. Стоимость приобретения
5. Является ли инвестиция текущей или долгосрочной
6. Процент участия в акционерном капитале компании - объекта инвестиций
7. Текущая рыночная стоимость для инвестиций, котируемых на бирже
8. Для некотируемых инвестиций - расчет рыночной стоимости на основании самой последней финансовой отчетности
9. Текущая стоимость инвестиций (меньшее из стоимости приобретения и рыночной стоимости) - остаток на начало периода, движение, остаток на конец периода
10. Указать, были ли изменения стоимости отнесены на дебет / кредит счета увеличения стоимости долгосрочных вложений, или на счет прибыли и убытков.

Следующая информация необходима для целей составления консолидированной финансовой отчетности, что соответствует требованиям российской системы учета о консолидации бухгалтерской отчетности организаций показателей их дочерних и зависимых компаний: 1. В отношении инвестиций, по которым компания является прямым или опосредованным владельцем более 20 % акций, необходимо предоставлять следующую дополнительную информацию:
2. Адрес компании
3. Процент участия владельца акций в акционерном капитале компании - объекта инвестиций на дату приобретения акций
4. Процент участия владельца акций в акционерном капитале компании - объекта инвестиций по состоянию на конец периода
5. Подробная информация о любых изменениях процента участия в акционерном капитале компании - объекта инвестиций, с указанием даты приобретения, уплаченного вознаграждения и процента участия до и после такого приобретения
6. Все внутрифирменные расчеты (напр., операции продажи, покупки, передачи активов) в течение периода, с указанием:
7. компаний - участниц операции
8. суммы операции
9. типа операции
10. остатков на дату составления балансов
11. сумм прибыли или убытков по операции
12. Все внутрифирменные расчеты и данные о прибыли/убытках должны быть устранены из консолидированной отчетности.
13. Все остатки по внутрифирменным расчетам по состоянию на конец периода, включая данные по движению средств на счетах в течение периода и их анализ. Эти данные необходимо выверить и зачесть на конец периода.

В целом, в тех случаях, когда компания владеет более чем 50 % акций, финансовые результаты деятельности и балансовые показатели компании - объекта инвестиций должны быть консолидированы в отчетности компании - держателя инвестиций по состоянию на конец периода. В целом, в тех случаях, когда компания владеет от 20 до 50 % акций, финансовые результаты деятельности и балансовые показатели компании - объекта инвестиций должны быть включены в отчетность компании - держателя инвестиций по методу пропорционального распределения прибылей, по состоянию на конец периода. **4. Устранение различий** В следующем примере объясняются приводившиеся выше потенциальные расхождения в методах учета по российским стандартам и IAS, которые могут возникать в отношении долгосрочных инвестиций, когда российское предприятие проводит переоценку своих долгосрочных инвестиций по рыночной стоимости: Краткая информация об инвестициях, сделанных АООТ "Утюг" в АООТ "Мостик": *Дата приобретения: 01.01.95Стоимость приобретения: 100,000,000Классификация: Долгосрочная инвестицияРасчетная рыночная стоимость: 90,000,000* АООТ "Утюг" выбрало политику учета долгосрочных инвестиций по рыночной стоимости в соответствии с IAS. Хотя в финансовой отчетности по российским стандартам, АООТ "Утюг" должно учитывать инвестицию в АООТ "Мостик" по стоимости приобретения акций, в финансовой отчетности по IAS АООТ "Утюг" должно учитывать инвестицию в АООТ "Мостик" в сумме 90,000,000. Следовательно, для правильного отражения инвестиции в финансовой отчетности АООТ "Утюг", подготовленной в соответствии с IAS, необходимо внести следующую корректировку: *Дт. Капитал, результаты переоценки долгосрочных вложений - 10,000,000Кт. Долгосрочные инвестиции - 10,000,000* **5. Требования к предоставлению информации в финансовой отчетности** Согласно IAS, следующая информация должна быть предоставлена по долгосрочным вложениям: 1. Учетная политика, выбранная для определения балансовой стоимости инвестиций и учета переоценки при реализации переоцененных инвестиций
2. Суммы процентного дохода, роялти, дивидендов и ренты, включенные в доходы
3. Рыночная стоимость инвестиций, если они проводятся в учете как долгосрочные инвестиции, но не учитываются по рыночной стоимости
4. Существенные ограничения на возможную реализацию инвестиций или перечисление дохода или выручки от реализации
5. Для долгосрочных инвестиций, учитываемых по переоцененной стоимости: политика определения периодичности переоценок, дата последней переоценки, база переоценки и сведения о том, привлекался ли независимый оценщик
6. Движение по счету результатов переоценки долгосрочных вложений в течение периода и характер такого движения
7. Все риски, связанные с потенциальными изменениями при будущей переоценке
8. Любая информация по значительной доле участия (свыше 10 %) в акционерном капитале других компаний
 |

|  |
| --- |
| **4.9 Краткосрочная кредиторская задолженность**  |
|  |

|  |
| --- |
| В данной главе рассматриваются различия учета текущих обязательств в соответствии с требованиями Международных стандартов бухгалтерского учета (IAS) и российской системой учета. **1. Определение** В соответствии как с российской системой учета, так и Международными стандартами бухгалтерского учета, краткосрочная кредиторская задолженность - это задолженность, которая должна быть, как правило, погашена в течение одного года, и платежи по которой обычно производятся за счет оборотных средств. Кредиторская задолженность, векселя выданные, задолженность по процентам, задолженность по дивидендам, задолженность по заработной плате и авансы полученные относятся к краткосрочным обязательствам, которые рассматриваются в данной главе. Кредиторская задолженность - это суммы, причитающиеся к выплате кредиторам за купленную продукцию (полученные услуги). В балансе кредиторская задолженность отражается единой суммой, которая складывается из отдельных сальдо. Векселя к оплате - это безусловное письменное обязательство выплатить определенную сумму в установленное время в будущем. Причинами векселей выданных являются получение банковских кредитов, покупка активов или выдача векселей в обеспечение кредиторской задолженности. Задолженность по краткосрочным кредитам и займам - непогашенные на конец отчетного периода суммы заемных средств, подлежащие погашению в соответствии с договорами в течение 12 месяцев после отчетной даты. Задолженность по процентам - это начисленные проценты, например, по векселям или облигациям, краткосрочным кредитам и ссудам. На дату составления баланса эти начисленные проценты еще не выплачены. Задолженность по дивидендам - это дивиденды, подлежащие выплате акционерам, и они представляют собой распределение прибыли. На дату составления баланса эти объявленные дивиденды еще не выплачены, и, следовательно, они являются задолженностью компании. Задолженность по заработной плате представляет собой суммы оплаты труда сотрудникам причитающиеся, но еще не выплаченные на дату составления баланса. На дату составления баланса заработная плата еще не выплачена в связи с тем, что срок выплаты заработной платы не наступил. Прочая кредиторская задолженность - это суммы, причитающиеся к оплате за продукцию или услуги, не связанные непосредственно с основной деятельностью предприятия. В составе данной задолженности по стандартам IAS следует учитывать также задолженность, отражаемую в российской системе учета по расчетам по социальному страхованию и обеспечению, по страхованию имущества предприятий. Авансы полученные возникают при получении платежа под поставку материальных ценностей или под выполнение работ, например, полученные издательством при подписке на журнал или внесении заказчиком предоплаты за сырье. Авансы полученные представляют собой обязательство вернуть полученный актив или предоставить конкретную услугу, или выполнить другие контрактные обязательства, как правило, в течение периода следующего за отчетным. **2. Отличия российской системы бухгалтерского учета от IAS** Существенные отличия в ведении бухгалтерского учета в соответствии с российской системой учета и IAS заключаются в сроках и соблюдении принципа отнесения кредиторской задолженности к соответствующим отчетным периодам и учетной политике в отношении начисления расходов по процентам. В частности, отличия по кредиторской задолженности заключаются в учете безакцептных списаний сумм по решению банка и учете неотфактурованных поставок. *2.1 Безакцептное списание* Как описано в главе Денежные средства, все выплаты и остаток денежных средств предприятия могут быть выверены по банковским выпискам по состоянию на дату составления отчетности. Для IAS очень важно, чтобы при такой выверке выплаты и поступления денежных средств относились бы к соответствующему отчетному периоду. В связи с дефицитом наличности в Российской экономике процесс выверки усложняется из-за того, что допускается безакцептное списание сумм задолженности, что в свою очередь приводит к тому, что кредиторская задолженность, указанная предприятием в балансе, может быть представлена неверно. Безакцептные списания - это практика, которой пользуются банки для определения приоритетов по предстоящим выплатам со счета предприятия. Российские банки имеют право снять имеющиеся в наличии денежные средства или будущие денежные поступления предприятия для оплаты счетов поставщиков, которые выставляют свои платежные требования. Таким образом, хотя предприятие официально не авторизировало выплату средств, по решению банка имеющиеся в наличии денежные средства предприятия передаются для оплаты поставщикам, которые требуют произвести с ними расчеты. Это приводит к отличиям по статье баланса Касса в финансовой отчетности, составленной в соответствии с российской системой учета и IAS, если не проводятся соответствующие выверки с банком. *2.2 Неотфактурованные поставки* Для крупных и средних российских предприятий характерно наличие неотфактурованных поставок материальных ценностей или услуг (например, по коммунальным платежам). Недостаточные связи поставщика с заказчиками, неэффективность контроля за авторизацией отгрузок или технические сложности с оказанием услуг являются теми причинами, которые приводят к неотфактурованным поставкам. При отсутствии платежных документов система внутреннего контроля предприятия обычно позволяет выявить пропущенные (неучтенные) счета-фактуры, которые незамедлительно будут приняты к учету. Однако для большинства российских предприятий характерно отсутствие адекватной системы внутреннего контроля, и неучтенные (неидентифифицированные) счета-фактуры могут быть в течение длительного периода времени не отражены в бухгалтерском учете. Несмотря на то, что в соответствии с требованиями IAS задолженность должна определяться, исходя из цены приобретения, во многих случаях это не подходит для многих российских предприятий. Поэтому для тех случаев, когда выявлены неотфактурованные поставки и нет ни какой возможности уточнить у поставщика точную сумму по счету-фактуре, российские предприятия должны использовать для учета поступлений либо учетную цену, либо цену аналогичных товаров. Учетная цена или цена на аналогичные товары должна быть сопоставима с ценой приобретаемых товаров. *2.3 Начисленные проценты* В соответствии с выше приведенным определением, начисленные проценты - это проценты, подлежащие к уплате, по определенной задолженности, например, проценты по векселям, облигациям, краткосрочным кредитам и займам. На дату составления баланса эти начисленные проценты могут быть еще не выплачены в связи с тем, что дата выплаты еще не наступила. В соответствии с РСУ сумма подлежащих в соответствии с договорами процентов к уплате по облигациям, а также проценты к уплате по векселям должны отражаться в финансовой отчетности соответствующего периода. Что касается отражения в отчетном периоде процентов к уплате за пользование краткосрочными ссудами и кредитами то, в зависимости от принятой на предприятии учетной политики, остатки по полученным займам могут быть показаны в отчетности с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов, либо проценты за пользование кредитами отражаются в бухгалтерском учете по мере их выплаты. Таким образом, в соответствии с РСУ начисление процентов в одних случаях обязательно, в других возможно. Однако на практике не все предприятия следуют данным принципам учета. В соответствии с IAS проценты за пользование заемными средствами должны быть начислены в отчетном периоде, так как выгоды (доходы) от использования полученных заемных средств относятся к тому же отчетному периоду. В этой связи при подготовке финансовой отчетности в соответствии с требованиями IAS, российские предприятия должны начислять проценты по задолженности и правильно учитывать их в том же самом отчетном периоде, в котором они возникли. **3. Информационные требования** 1. Проанализировать все платежи, совершенные после конца отчетного периода и проверить, чтобы все платежи, связанные с кредиторской задолженностью, имевшей место на конец отчетного периода, были включены в отчетность.
2. Получить полный перечень всех неотфактурованных поставок, полученных по состоянию на конец отчетного периода, и сделать необходимые корректировки по кредиторской задолженности и отклонениям.
3. Должна быть указана итоговая кредиторская задолженность (включая НДС и соответствующие налоги), сделанные в соответствии с требованиями IAS.
4. Рассчитать проценты по ссудам, начиная с даты последнего платежа, до конца отчетного периода, указав следующую информацию:
5. номер кредитного (ссудного) договора
6. невыплаченная сумма по кредиту (ссуде)
7. процентная ставка по кредиту (ссуде)
8. дата последнего процентного платежа по ссуде
9. количество дней пользования кредитом (ссудой) для начисления процентов
10. итог по начисленным процентам
11. капитализированные проценты
12. проценты, отнесенные на затраты
13. Составить перечень следующих данных по авансам, полученным от покупателей или заказчиков, по которым должны быть проведены расчеты за товары или услуги:
14. наименование фирмы покупателя или заказчика
15. дата получения авансового платежа
16. сумма авансового платежа
17. предполагаемая дата поставки товаров или оказания услуг

**4. Устранение отличий** Для составления финансовой отчетности в соответствии с требованиями IAS указанные выше отличия могут быть легко устранены в результате получения необходимых данных по безакцептному списанию сумм, по неотфактурованным поставкам или услугам, а также по начисленным процентам. В соответствии с вышеизложенным, сальдо, которые должны быть отражены в соответствии с требованиями IAS, могут быть получены на основании данных российской главной книги. **5. Требования по представлению отчетности** В соответствии с требованиями IAS следующие данные относятся к кредиторской задолженности: банковские ссуды и овердрафты, текущая часть долгосрочных обязательств, кредиторская задолженность и векселя выданные, задолженность по выплатам директорам, кредиторская задолженность по расчетам с дочерними предприятиями, задолженность перед зависимыми компаниями, задолженность по налогу на прибыль, задолженность по дивидендам, и прочая кредиторская задолженность или начисленные расходы, как описано выше. Значительные суммы, указанные в вышеперечисленных краткосрочных обязательствах, должны быть в дальнейшем детализированы для того, чтобы пользователь финансовой отчетности смог понять состав краткосрочных обязательств, отраженных в балансе.  |

|  |
| --- |
| **4.10 Резервы**  |
|  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **1. Определение** Некоторые обязательства можно оценить лишь со значительной долей приближения. Предприятия учитывают эти пассивы как резервы. В некоторых странах такие резервы не считаются пассивами из-за узости определения понятия пассива, которое включает в себя только такие суммы, при определении которых не возникает необходимость прибегать к приближениям. В IAS применяется более широкое определение пассивов. Таким образом, если резерв создается в отношении существующего обязательства, и соблюдаются остальные условия определения, такой резерв рассматривается как пассив, даже если установить его сумму можно лишь приближенно. Примером могут служить резервы на выплаты по действующим гарантиям, или резервы на выполнение обязательств по пенсионному обеспечению. Предпринимательской деятельности присуща высокая степень риска, которая может привести к значительным убыткам. Если предприятие не создает резерва по таким рискам заранее, его финансовое положение может оказаться под угрозой. Во избежание этого, западные компании создают различные резервы, суть которых заключается в том, чтобы зарезервировать некоторую сумму, которая может оказаться необходимой для покрытия возможных обязательств, если ни сумму, ни дату покрытия таких обязательств невозможно с точностью предсказать. Существуют три категории резервов: 1. Резервы на снижение стоимости активов
2. Резервы на покрытие рисков
3. Резервы на обязательные расходы

Все резервы, независимо от их характера, рассматриваются как расходы, а не способы распределения прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. *1.1 Резервы на снижение стоимости активов* Согласно IAS к этой категории относятся резервы на возможную порчу и устаревание запасов и на снижение стоимости финансовых вложений или основных средств. Резерв на возможную порчу и устаревание запасов создается в том случае, если балансовая стоимость запасов выше предполагаемой цены реализации. Сумма резерва должна покрывать разницу между балансовой стоимостью и предполагаемой ценой реализации. *1.2 Резервы на покрытие рисков* Согласно IAS к этой категории относятся резервы на покрытие рисков, связанных с судебными разбирательствами, выданными гарантиями, неблагоприятными курсовыми разницами и непредвиденными расходами. *1.3 Резервы на обязательные расходы* Согласно IAS к этой категории относятся резервы, создаваемые для использования налоговых льгот, предоставленных налоговым законодательством отдельных стран. В российской системе учета применяется более строгий подход к созданию резервов. Согласно Положению о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, число резервов, которые могут создавать предприятия, ограничено: 1. Резерв по сомнительным долгам по расчетам с предприятиями и физическими лицами за товары, работы и услуги
2. Резерв на предстоящую оплату отпусков
3. Резерв на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет
4. Резерв на выплату премий работникам по итогам года
5. Резерв расходов на ремонт основных средств
6. Резерв на производственные расходы по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства
7. Резерв предстоящих затрат по ремонту предметов проката
8. Резерв под обесценение вложений в ценные бумаги
9. Страховые фонды (резервы) для финансирования расходов по предупреждению и ликвидации последствий аварий, пожаров, стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций, а также для страхования имущества организаций, жизни работников и гражданской ответственности за причинение вреда имущественным интересам третьих лиц.

Другие резервы могут создаваться в соответствии с действующим законодательством, указаниями Министерства финансов и специальными инструкциями по учету затрат в отдельных отраслях, утверждаемых соответствующими министерствами по согласованию с Министерством экономики РФ и Министерством финансов РФ. В результате последних изменений законодательства было введено разграничение между учетными и налоговыми аспектами создания резервов. **2. Различия** Согласно IAS главной целью создания резерва является соблюдение принципа консерватизма. В российской системе учета эта концепция явно не определена. Поэтому общие вопросы создания резервов здесь не рассматриваются. Для каждого отдельного резерва определяется конкретная цель. *2.1 Резерв по сомнительным долгам* Большинство предприятий, ведущих торговлю в кредит, несут определенные потери из-за того, что отдельные клиенты не имеют возможности либо отказываются оплачивать счета. При определении своей кредитной политики предприятие пытается установить баланс между увеличением товарооборота за счет более выгодных условий кредита и величиной сомнительных долгов. Несмотря на то, что предприятия стараются оценивать кредитоспособность возможных клиентов, некоторые долги все равно могут оказаться сомнительными (безнадежными). Основная цель учета, основанного на методе начислений, состоит в том, чтобы добиться учета доходов и расходов за одинаковый период времени. Следовательно, убытки по сомнительным долгам должны быть отражены в учете как реализационные расходы за тот же период, за который отражаются соответствующие реализационные доходы. Однако, в момент отпуска продукции в кредит, предприятие не знает, какие из клиентов впоследствии не оплатят свои счета. Чтобы соотнести доходы с расходами, в текущем отчетном периоде необходимо приблизительно рассчитать, какая часть дебиторской задолженности окажется сомнительной в будущие отчетные периоды и когда наступит срок ее погашения. Кроме более полного соответствия доходов и расходов, расчет и отражение в учете сомнительных долгов приводит к более достоверному представлению дебиторской задолженности в балансе. Вместо того, чтобы отражать в балансе общую сумму дебиторской задолженности, из нее вычитается предполагаемая сумма сомнительных долгов. В результате в балансе отражается чистая сумма дебиторской задолженности, которая, как предполагается, будет погашена за счет средств, реально поступающих от покупателей. Более подробную информацию о резервах по сомнительным долгам можно найти в разделе "Дебиторская задолженность" настоящего пособия. *2.2 Резерв на возможную порчу и устаревание запасов* В определенных ситуациях стоимость отдельных позиций товарно-материальных запасов может снизиться в силу непредвиденных обстоятельств. Такое снижение стоимости следует относить на уменьшение дохода и списывать со счетов товарно-материальных ценностей. Для достоверного определения стоимости можно применить принцип наименьшего из себестоимости или чистой цены возможной реализации. Когда имеются достаточные причины полагать, что товарно-материальные ценности могут испортиться или устареть, предприятие может создать резерв на возможное снижение стоимости. Такой резерв может создаваться в отношении: 1. отдельных позиций
2. каждой основной категории ТМЦ
3. всех ТМЦ в целом

Резерв на возможную порчу или устаревание запасов, как правило, представляет собой контрактивный счет к строке "Запасы" баланса, хотя в некоторых странах может выделяться отдельной строкой в разделе пассива баланса. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации предусматривает оценку товарно-материальных ценностей по наименьшему из себестоимости и цены возможной реализации, но не содержит никаких указаний относительно практического применения этой концепции. Такая операция отражается путем прямого отнесения разницы в ценах на финансовые результаты и не требует создания специальных резервов. *2.3 Резерв на покрытие возможных убытков* Если у предприятия имеются достаточные основания полагать, что в обозримом будущем оно понесет убытки, поддающиеся обоснованной оценке, предприятие может создать резерв на покрытие таких возможных убытков. Примером возможных убытков могут служить убытки по предъявленным страховыми компаниями искам и судебным процессам, находящимся в стадии рассмотрения. Российская система учета не предусматривает создание подобного резерва. *2.4 Резерв на снижение стоимости финансовых вложений* При консервативной оценке стоимости финансовых вложений согласно IAS в отношении отдельных инвестиций можно использовать резерв, если нельзя точно определить их рыночную стоимость. В тех случаях, когда стоимость инвестиций оказывается значительно ниже их балансовой стоимости, необходимо создавать резерв по таким инвестициям. Как и в случае с другими резервами, этот резерв представляет собой контрактивный счет, корректирующий отраженную в балансе стоимость финансовых вложений, и учитываемый в составе прочих расходов в отчете о прибылях и убытках. Согласно российской системе учета финансовые вложения предприятия в акции других организаций, котирующиеся на бирже или на специальных аукционах, котировка которых регулярно публикуется, отражаются на конец отчетного года по рыночной стоимости, если последняя ниже балансовой стоимости. Указанная корректировка производится на сумму резерва под обеспечение вложений в ценные бумаги, созданного у предприятия за счет финансовых результатов. Однако в настоящее время подобная практика не нашла широкого применения. Таким образом, для согласования в IAS необходимо провести отдельную оценку инвестиций и возможных резервов. **3. Необходимая информация** Создаваемый резерв во многом зависит от расчетов и решений руководства. В некоторых случаях требуется собрать и проанализировать значительные объемы информации. На российских предприятиях такая информация часто оказывается неполной или разрозненной. Например, при определении размера резерва на покрытие сомнительных долгов очень важно иметь классификацию сумм дебиторской задолженности по срокам давности. Несмотря на то, что предприятие способно предоставить такую информацию, она, как правило, не обобщается. Для создания некоторых резервов бывает необходима внешняя информация. Например, для определения чистой цены возможной реализации запасов необходимы текущие и предполагаемые рыночные цены. Другим примером является резерв на снижение стоимости ценных бумаг. Текущие и фьючерсные рыночные котировки служат основой для определения суммы этого резерва. Предприятию следует разработать процедуру, посредством которой внешняя информация и данные из различных подразделений внутри предприятия могли бы в рабочем порядке поступать в бухгалтерию. **4. Устранение различий** *4.1 Резерв по сомнительным долгам* См. Пример, приведенный в разделе "Дебиторская задолженность" настоящего пособия. *4.2 Резерв на возможную порчу и устаревание запасов* АООТ "Утюг" провело инвентаризацию товарно-материальных запасов. Результаты инвентаризации были проанализированы руководством предприятия. Были выявлены две категории слабо реализуемых запасов, которые, по всей вероятности, останутся на балансе более одного года, причем их качество, скорее всего, пострадает. Общая первоначальная стоимость этих позиций составляет 40 млн. руб. По расчетам руководства, чистая цена возможной реализации этих запасов составит 10 млн. руб. Для целей IAS необходима следующая проводка:  |  |  |
| Дт. "Прочие расходы" | 30 млн. руб. |  |
| Кт. "Резерв на порчу и устаревание запасов" | 30 млн. руб. |
| *4.3 Резерв на покрытие возможных убытков* АООТ "Утюг" является стороной в судебном процессе с покупателем, который имеет к АООТ "Утюг" претензии по низкому качеству поставленного товара. По оценкам руководства предприятию придется выплатить около 50 млн. руб. Для целей IAS необходима следующая проводка:  |  |  |
| Дт. "Прочие расходы" | 50 млн. руб. |
| Кт. "Резерв на покрытие возможных убытков" | 50 млн. руб. |
| *4.4 Резерв на снижение стоимости финансовых вложений* АООТ "Утюг" имеет финансовые вложения в банке в размере 10 млн. руб. Поскольку имеются свидетельства тяжелого финансового положения банка, у руководства АООТ "Утюг" возникли сомнения, что банк будет в состоянии продолжать свою деятельность, и что стоимость финансовых вложений по-прежнему будет составлять 10 млн. руб. Для создания резерва на снижение стоимости финансовых вложений необходимо сделать следующую проводку:  |  |
| Дт. "Прочие расходы" | 10 млн. руб. |
| Кт. "Резерв на снижение стоимости инвестиций" | 10 млн. руб. |
| **5. Требования по предоставлению информации в финансовой отчетности** Информация об основных категориях и значительных суммах резервов должна быть представлена отдельно. Кроме того, отдельно следует предоставлять информацию по исправительным проводкам в отношении ранее созданных резервов.  |  |

|  |
| --- |
| **4.11 Кредиторская и дебиторская задолженность по расчетам с бюджетам по налогам**  |
|  |

|  |
| --- |
| **1. Определение** В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета (IAS) предприятие должно признавать все обязательства по налогам, независимо от того, когда они должны быть уплачены. Дебиторская задолженность по налогам признается только лишь в том случае, если имеется вероятность того, что предприятие получит связанные с ней доходы. В соответствии с требованиями IAS налоговые платежи осуществляются по налоговому законодательству страны, и соответствующие сумма задолженности по налоговым платежам и сумма налогов к возмещению из бюджета отражаются в балансе предприятия. В соответствии с требованиями IAS необходимо производить начисление всех сумм возможной задолженности по налоговым платежам на дату составления отчета. Поэтому, вся задолженность по налоговым платежам, штрафы и пени, относящиеся к текущему периоду, но платежи по которым будут осуществлены в следующем периоде, должны быть отражены в бухучете. В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденном приказом МФ РФ от 26.12.96 № 170, отражаемые в отчетности суммы по расчетам с финансовыми, налоговыми органами должны согласовываться с ними и быть тождественны. Оставление на балансе неотрегулированных сумм по этим расчетам не допускается. В связи с требованием неукоснительного выполнения данного положения, предприятия не учитывают в текущем периоде возможную задолженность по налогам перед бюджетом, в частности, по возможным штрафным санкциям и отражают ее в том отчетном периоде, в котором она погашена. **2. Информационные требования** Предприятие должно проверить, были ли начислены все налоги в отчетном периоде, независимо от сроков фактического перечисления платежей. Предприятие должно проанализировать последние отчеты налоговой инспекции по проверке полноты исчисления и своевременности перечисления в бюджет налогов и других обязательных платежей с целью получения сведений о штрафах и пени, которые налагались на предприятие налоговыми органами. Потенциальные штрафы и пени, а также другие возможные обязательства по налоговым платежам должны начисляться и указываться в отчетности в соответствии с требованиями IAS. При систематическом нарушении налогового законодательства и штрафных санкциях, возникающих в связи с этим, предприятие должно рассмотреть вопрос целесообразности создания в дальнейшем резерва на выплату штрафных санкций. В том случае, если имеются суммы к возмещению по расчетам с бюджетом по налогам, предприятие должно определить, будут ли данные суммы выплачены. Особенно внимательно необходимо анализировать НДС к возмещению из бюджета. Если имеется хотя бы малейшее сомнение о возможности возмещения, то необходимо рассмотреть вопрос о необходимости создания резерва и списания сумм на счет прибылей и убытков. В том случае, если имеются суммы к возмещению по расчетам с бюджетом по налогам, предприятие должно определить, будут ли данные суммы выплачены. Особенно внимательно необходимо анализировать НДС к возмещению из бюджета. Если имеется хотя бы малейшее сомнение о возможности возмещения, то необходимо рассмотреть вопрос о необходимости создания резерва и списания сумм на счет прибылей и убытков.  |

4.12 Долгосрочная кредиторская задолженность

1. Определение

Согласно Международным стандартам бухгалтерского учета обязательства, выпущенные на срок свыше одного года, представляют собой долгосрочную задолженность. В западной системе бухгалтерского учета существует три основных источника долгосрочной задолженности:

Банковские ссуды со сроком погашения свыше одного года

Облигации, выпущенные компанией на срок свыше одного года

Аренда на срок свыше одного года

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета в РФ и инструкцией по его применению долгосрочными обязательствами считаются те, которые взяты на срок более одного года. Существует четыре основных группы долгосрочных задолженностей:

Долгосрочные банковские кредиты и займы

Переводные векселя со сроком погашения свыше одного года

Небанковские долгосрочные кредиты и займы

Облигации, выпущенные компанией на срок свыше одного года

2. Различия

В общем, определения долгосрочной кредиторской задолженности в Международной и Российской системах бухгалтерского учета не имеют существенного различия. Решающим фактором в обоих определениях является срок погашения: обязательства со сроком погашения свыше одного года относятся к долгосрочным обязательствам. Однако, если производственный цикл предприятия более одного года, то в соответствии с западными стандартами, обязательства этого предприятия могут рассматриваться как долгосрочные, если срок их погашения свыше одного года.

2.1 Долгосрочные банковские займы

В системе IAS не существует принципиальной разницы в учете краткосрочных и долгосрочных банковских займов. Займы учитываются в балансе предприятия по основной сумме долга. Проценты, начисленные на момент составления баланса, указываются отдельно как начисления.

В Российском бухгалтерском учете все банковские займы, включая долгосрочные, традиционно учитываются по сумме основной невыплаченной задолженности. До последнего времени сумма процентов, начисленных, но не выплаченных к моменту составления баланса, суммировалась с основной невыплаченной задолженностью.

2.2 Долгосрочные облигации

Одним из способов привлечения средств на развитие бизнеса на долгосрочной основе является выпуск облигаций. Это позволяет компании получить средства от различных инвесторов или групп инвесторов. Согласно IAS облигации учитываются в балансе как долгосрочные обязательства, за вычетом обязательств с текущим сроком погашения. Облигации продаются с надбавкой или со скидкой. При учете облигаций надбавка или скидка, полученные в результате выпуска, должны быть отнесены на расходы за оставшийся срок выпуска. Таким образом производятся амортизационные отчисления на сумму скидки или надбавки. Амортизационные отчисления осуществляются либо равными частями на протяжении всего срока жизни облигаций, либо с применением реальной ставки к сумме непогашенного долга. Первый метод пользуются большей популярностью благодаря своей простоте.

В соответствие с Законом об акционерных обществах в Российской Федерации для привлечения средств российские компании могут выпускать облигации или другие ценные бумаги. Если компания размещает акции по цене выше номинала, то сумма, превышающая номинальную стоимость, отражается как доходы будущего периода и относится равными частями на доходы в период обращения облигаций. Если компания продает облигации по цене ниже номинала, сумма скидки относится на уменьшение нераспределенной прибыли.

2.3 Долгосрочная аренда

В соответствии со стандартами IAS, финансовый лизинг рассматривается как долгосрочное финансовое соглашение на приобретение собственности арендатором. В этом случае, в соответствии с IAS, арендатор должен учитывать аренду как покупку имущества с соответствующими долгосрочными обязательствами в отношении владельца имущества (арендодателя).

Обязательства по финансовому лизингу должны отражаться в балансе арендатора по наименьшей из двух сумм: по сумме, равной на начало срока аренды рыночной стоимости арендуемого имущества, за вычетом чистой суммы субсидий и налоговых кредитов, получаемых арендодателем, или, по текущей стоимости минимального арендного платежа. При расчете суммы минимального арендного платежа учитывается скрытая процентная ставка аренды, если эта ставка может быть определена; если нет, то используется приростная процентная ставка.

В российском бухгалтерском учете обязательство в отношении финансовой аренды отражаются в балансе по стоимости арендованного имущества, указанного в договоре аренды. Рыночная стоимость не учитывается.

3. Информационные требования

Для учета долгосрочной кредиторской задолженности российскому предприятию не требуется собирать дополнительную информацию. Необходимая информация как правило уже имеется на российских предприятиях. Существуют следующие источники информации:

Кредитный договор с банком или другими учреждениями

Документы компании, относящиеся к выпуску облигаций:

Проспект

Условия выпуска

Договор аренды

Может также потребоваться некоторая другая информация.

4. Устранение различий

4.1 Долгосрочные банковские кредиты и займы

На 1 января 1994 АООТ “Утюг” получило банковский займ на 10 лет под 50 % годовых. Основная сумма долга составляет 100 миллионов рублей и выплачивается ежегодно равными частями. Годовой процент выплачивается в конце каждого года.

На 1 января 1996 в российской финансовой отчетности компания указала основную сумму задолженности в размере 80 млн. рублей. В соответствии с IAS, данная часть долгосрочной задолженности должна быть отдельно отражена в разделе краткосрочных обязательств балансового отчета. Сумма, подлежащая выплате в течение последующих 12 месяцев, составляет 10 млн рублей. Она должна быть отражена в части долгосрочной задолженности, погашаемой в текущем периоде. Оставшиеся 70 млн рублей отражаются как долгосрочная задолженность.

4.2 Долгосрочные облигации

АООТ “Утюг” выпускает и размещает 2-годичные облигации за 1.000 млн рублей. Они размещаются с 30% скидкой и должны быть погашены по номинальной стоимости через 2 года. В российских бухгалтерских регистрах компания сделала следующие проводки: Дт

 Касса

 700 млн руб

Кт

 Счет 95, Долгосрочные займы

 с/сч. Долгосрочные облигации

 700 млн руб

Дт

 Нераспределенная прибыль (cч.88)

 300 млн руб

Кт

 Счет 95, Долгосрочные займы

 с/сч. Долгосрочные облигации

 300 млн руб

В соответствии с IAS амортизационные отчисления на сумму скидки должны начисляться в течение срока обращения облигаций. Должны быть сделаны следующие проводки: Дт

 Касса

 700 млн руб

Кт

 Долгосрочные облигации

 700 млн руб

Дт

 Скидка по облигациям

 700 млн руб

Кт

 Долгосрочные облигации

 300 млн руб

Если используется метод равномерного (прямолинейного) начисления износа, то сумма скидки должна быть начислена равными частями следующей проводкой: Дт

 Проценты по облигациям

Кт

 Скидка по облигациям

К моменту погашения в регистрах компании “Утюг” сумма скидки полностью самортизируется.

Если облигации погашаются по номинальной стоимости, следует сделать следующую проводку: Дт

 Касса

 1,000 млн

Кт

 Долгосрочные облигации

 1,000 млн

5. Информация

В соответствии с IAS следующие статьи должны отражаться отдельно, исключая сумму, выплачиваемую в течение одного года:

Обеспеченная ссуда

Необеспеченная ссуда

Внутрифирменные кредиты

Межфирменные кредиты

Должна быть указана информация по процентным ставкам, условиям выплаты, гарантийным обязательствам, эмиссии обязательств пониженного статуса, условиям конвертации и суммам недоамортизированных надбавок или скидок.

Текущая часть долговых обязательств должна быть отражена в составе краткосрочных обязательств.

|  |
| --- |
| **4.13 Капитал**  |
|  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **1. Определение** В Международных стандартах бухгалтерского учета (IAS) капитал определен как стоимость активов предприятия после вычета его обязательств. Собственный акционерный капитал в виде ресурсов или активов фирмы показывается после обязательств. Собственный акционерный капитал равен чистым активам компании, которые определяются как разница между активами и пассивами. Таким образом, собственный акционерный капитал является остаточным обязательством - обязательством в отношении активов, остающихся после выплаты задолженности кредиторам. Учет собственного акционерного капитала в системе IAS ведется для того, чтобы показать источники собственного капитала и права различных вкладчиков капитала. В соответствии с IAS акционерный капитал представляет собой сумму капитала, полученного предприятием в результате различных операций; основным источником оплаченного капитала является выпуск акций. Капитал, внесенный собственниками в результате выпуска акций, разбивается на уставный капитал (номинальная или объявленная стоимость акций) и суммы полученные сверх уставного капитала (или, в редких случаях, дисконт ниже суммы уставного капитала). По российской системе учета ("Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации", утвержденное приказом МФ РФ от 26.12.94 № 170) в составе собственного капитала компании учитываются уставный, добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы. Уставный капитал и фактическая задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал должны учитываться и отражаться в отчетности отдельно. Сумма дооценки внеоборотных активов, производимой в установленном порядке, безвозмездно полученные ценности и другие аналогичные суммы, должны учитываться как дополнительный капитал. Резервный капитал, созданный в соответствии с законодательством для покрытия непроизводственных убытков и выплаты доходов при отсутствии или недостаточной прибыли в отчетный период в этих целях, должен учитываться и отражаться отдельно. Как в системе IAS так и РСУ аналитический учет по счету 85 "Уставный капитал” должен быть организован для отражения информации об учредителях предприятия, этапах формирования капитала и информации о различных видах вкладов (долей, акций, паев). **2. Различия между стандартами IAS и РСУ** Различия между стандартами IAS и РСУ при учете капитала заключаются в следующем: Собственные акции (акции, выкупленные у акционеров), которые в системе РСУ учитываются на счет 56 "Денежные документы" и показываются в балансе в составе долгосрочных или краткосрочных финансовых вложений. На счете 85 "Уставный капитал" отражается информация по номинальной стоимости акций, как определено в уставе компании. Счет 87 "Добавочный капитал" должен быть проанализирован по субсчетам: 1. Субсчет 87-1 "Прирост стоимости имущества по переоценке". В учете по стандартам IAS может проводиться переоценка стоимости основных средств по текущим рыночным ценам. Эта стоимость определяется в результате оценки, обычно проводимой профессиональными оценщиками. В соответствии со стандартами IAS прирост стоимости активов, полученный в результате их переоценки, отражается непосредственно на счете капитала. В соответствии с РСУ сумма снижения стоимости активов, полученная в результате переоценки, относится в дебет субсчета 87-1. По стандартам IAS уменьшение учетной стоимости активов в результате переоценки должно признаваться как убыток. Если при проведении предыдущей переоценки стоимость основных средств была увеличена, то уменьшение должно быть соотнесено с приростом стоимости имущества, полученным в результате переоценки того же самого актива. Например, там, где переоценка не проводится по стандартам IAS, переоценка по субсчету 87-1 должна сторнироваться. Дальнейшее изменение стоимости основных средств будет затем проведено на основании скорректированной первоначальной стоимости. В качестве примера можно привести корректировки стоимости основных средств с учетом инфляции.
2. Субсчет 87-2 "Эмиссионный доход". Сумма, полученная сверх номинала должна быть распределена между привилегированными и обычными акциями. В соответствии со стандартами IAS сумма сверх номинала показывается в разделе капитал балансового отчета после номинальной стоимости акций конкретного вида.
3. Субсчет 87-3 "Безвозмездно полученные ценности". В соответствии со стандартами IAS независимый оценщик должен провести оценку активов. Безвозмездно полученные ценности показываются как субсидированный капитал в разделе капитал.

Счет 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". В соответствии с IAS нераспределенная прибыль может быть отнесена на резерв по не распределенной прибыли. Направление нераспределенной прибыли на конкретные цели только ограничивает возможную для выплаты сумму дивидендов. Это не гарантирует наличия средств для выполнения этих целей, потому что компания может иметь большой остаток нераспределенной прибыли, не имея в достаточном объеме ликвидных активов. Расходы никогда не относятся на нераспределенную прибыль. Когда цель достигнута или совершается событие, для которого был создан резерв, сумма возвращается в первоначальном объеме на счет нераспределенной прибыли. В отличие от IAS в российской системе бухучета счет 88 используется для различных целей, как отмечается ниже, и его необходимо проанализировать следующим образом: 1. Субсчет 88-1 "Нераспределенная прибыль(убыток) отчетного года" обычно используется для учета информации по распределению дивидендов и обычно не корректируется по стандартам IAS (нераспределенная прибыль подлежит корректировке по счету прибыли убытков).
2. На субсчет 88-2 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет" переносится сумма с вышеупомянутого субсчета после распределения дивидендов. Обычно исправительные проводки по этому счету по стандартам IAS не проводятся.
3. Субсчет 88-3 "Фонды накопления". В соответствии с IAS направление нераспределенной прибыли на пополнение данных фондов должно отражаться исправительными проводками по нераспределенной прибыли после достижения цели. Эти фонды, в соответствии с РСУ, используются для отражения направления средств нераспределенной прибыли на финансирование капитальных затрат и других аналогичных целей. Эти фонды могут быть использован для покрытия убытков отчетного года, выплаты доходов акционерам и для покрытия расходов, не включаемых в первоначальную стоимость основных средств. Поэтому в целях IAS, по субсчету 88-3 "Фонды накопления" должен проводиться дополнительный анализ для реклассификации проводок, осуществленных в данный период. Часть фондов накопления должна переноситься на счет нераспределенной прибыли.
4. Субсчет 88-4 "Фонд социальной сферы". Должны быть сделаны исправительные проводки аналогичные проводкам по субсчету 88-3. Кроме того, стоимость безвозмездно полученных ценностей, учтенных на данном субсчете, по стандартам IAS должна быть реклассифицированна как безвозмездно полученные ценности.
5. Субсчет 88-5 "Фонды потребления". На данном субсчете учитываются средства нераспределенной прибыли, направляемые (резервируемые) на осуществление мероприятий по развитию социальной сферы (кроме капитальных вложений) и материальному поощрению работников и иных аналогичных мероприятий, не приводящих к образованию нового имущества. В соответствии с IAS эти фонды должны быть реклассифицированы как статья отчета о прибылях и убытках.

Счет 96 "Целевые финансирования и поступления" Для российского учета этот счет показан в разделе "Капитал и резервы" бухгалтерского баланса и отражает субсидии (гранты), полученные от правительства и других предприятий. В соответствии с IAS субсидии классифицируются в зависимости от того на какие цели они получены - активы или доход. Субсидии, относящиеся к активам, - это субсидии, критерием для получения которых является факт покупки, строительства или иного приобретения долгосрочных активов. Субсидии, относящиеся к доходу, - это субсидии, не относящиеся к активам. Субсидии, относящиеся к активам, должны либо отражаться в балансовом отчет как доходы будущих периодов, либо вычитаться из стоимости активов. Субсидии, относящиеся к доходу, должны показываться отдельно или вычитаться из соответствующих затрат. **3. Информационные требования** 1. В ходе анализа уставного капитала необходимо иметь следующую информацию по каждому классу выпущенных акций:
2. объявленный акционерный капитал
3. выпущенные и полностью оплаченные акции на начало отчетного периода
4. акции, выпущенные и оплаченные в отчетном периоде
5. акции, выпущенные и полностью оплаченные на конец отчетного периода
6. информация о начальном сальдо, движении и конечном сальдо по имеющимся собственным акциям
7. информация о начальном сальдо, движении и конечном сальдо по дебиторской задолженности акционеров
8. В ходе анализа счетов (81, 86, 87, 88, 89), обобщающих информацию о состоянии и движении фондов, необходимо иметь следующую информацию:
9. начальное сальдо
10. движение по дебету счетов за отчетный период
11. движение по кредиту счетов за отчетный период
12. сальдо на конец периода
13. При разбивке общего движения по дебету и кредиту счета за отчетный период должна быть представлена следующая информация:
14. номер счета
15. дата проводки
16. корреспондирующий счет дебет/кредит
17. сумма проводки
18. описание проводки

Для учета в стандартах IAS следует различать эти операции по следующим категориям: 1. расходы, учтенные на счетах фондов и резервов
2. движение между счетами фондов и резервов (необходимо выверить)
3. переоценка вложений и активов для отражения изменений в рыночной стоимости
4. переоценка активов, вложений, акционерного капитала в иностранной валюте
5. надбавка к номинальной стоимости акций, реализованных по цене выше номинала
6. отчисления в фонды и резервы за отчетный период
7. дивиденды, выплаченные за отчетный период

Затем следует проанализировать фонды и резервы по перечисленным ниже категориям, показывая начальное сальдо, движение за отчетный период и сальдо на конец отчетного периода: 1. счет переоценки капитала
2. счет переоценки иностранной валюты
3. счет надбавки к номинальной стоимости акций
4. счета доходов
5. общие резервы (если необходимо)

Полученные правительственные субсидии (гранты) необходимо проанализировать следующим образом: 1. дата получения
2. полученная сумма
3. цель субсидий, т.е. на приобретение активов или в доход
4. остаток на счетах после вычета ежегодных списаний
5. если субсидия выделена на приобретение активов, то по каждому активу, к которому она относится, необходимо дать следующую подробную информацию:
6. учетная стоимость
7. срок эксплуатации
8. дата приобретения
9. начисленная амортизация и норма износа
10. оставшийся срок эксплуатации

Гранты, относящиеся к доходу, должны показываться как прочие доходы по счету прибылей и убытков или соотнесены с соответствующими расходами, к которым это относится. Гранты на приобретение активов могут либо быть соотнесены с первоначальной стоимостью активов, либо показаны по счету отсроченной прибыли в балансовом отчете с начислением амортизации на срок эксплуатации активов. **4. Представление информации в части капитала.** В балансовом отчете, составленном по стандартам IAS, акционерный капитал может быть представлен следующим образом: Акционерный капитал:  |  |  |
| Х% Привилегированные акции, $ ХХХ Номинальная стоимость, ХХХХ акций, разрешенных к выпуску, выпущенных и находящихся в обращениивыпущенных и в находящихся в обращении  | $ ХХ,ХХХ |  |
| Обыкновенные акции, $ Х Номинальная стоимость, ХХ,ХХХ разрешенные к выпуску акции; Х,ХХХ выпущенные акции; Х,ХХХ акции, на которые проведена подписка; Х,ХХХ собственные акции  | $ ХХ,ХХХ |
| Обыкновенные акции, на которые проведена подписка Х,ХХХ акций  | Х,ХХХ |
| Эмиссионный доход - Привилегированные акции, Обыкновенные акции  | ХХ,ХХХ |
| Оплаченный капитал по собственным акциям  | Х,ХХХ |
| Субсидированный капитал  | Х,ХХХ |
| Всего оплаченный капитал  | $ ХХ,ХХХ |
| Нераспределенная прибыль  | ХХ,ХХХ |
|  | $ ХХ,ХХХ |
| Минус: Выкупленные акции (Х,ХХХ) по себестоимости  | Х,ХХХ |
| Итого: Акционерный капитал  | $ ХХХ,ХХХ |
| Сумма и виды акций, которые предприятие может выпустить, указываются в уставе компании. Выпуск нескольких классов акций дает компании возможность мобилизовать капитал от различных инвесторов. В уставе также указываются *разрешенные к выпуску акции* - максимальное количество акций каждого класса, которое может быть выпущено. Компания, желающая выпускать акции больше разрешенного к выпуску количества, должна сначала внести изменения в свой устав. Акции, выпущенные и проданные акционерам, представляют собой *выпущенные акции* компании. Некоторые из этих акций могут быть выкуплены компанией. Акции на руках у акционеров называются - *находящимися в обращении*, тогда как выкупленные акции называются *собственными*. Когда выпускается только один класс акций, такие акции называются *обыкновенными акциями*. Акционеры, держатели обыкновенных акций, составляют основную часть собственников. Они имеют право голоса, участия в прибыли, участия в дополнительных выпусках акций и, в случае ликвидации, на долю в активах после удовлетворения основных исков к компании. Привилегированные акции имеют ряд характеристик, отличающих их от обыкновенных акций. У привилегированных акций несколько преимуществ перед обычными акциями, обычно в отношении дивидендов и активов при ликвидации компании. При объявлении советом директоров о распределении прибыли, акционеры, держатели привилегированных акций, имеют право на получение определенной ежегодной суммы дивидендов раньше акционеров с обычными акциями. Субсидированный капитал представлен собственными акциями, полученными в результате передачи, и затем проданными. Полученная сумма кредитуется на счет "Субсидированный капитал" для формирования оплаченного капитала. Текущая рыночная стоимость любого имущества, передаваемого в компанию безвозмездно, может быть кредитована на счет "Субсидированный капитал". Требования по квартальной отчетности за 1996 год предусматривают следующее в части "Капитала и резервов" балансового отчета, составленного в соответствии с российской системой бухгалтерского учета. Уставный капитал (85) Добавочный капитал (87) Резервный капитал (86) включая: 1. резервные фонды, образованные в соответствии с законодательством;
2. резервы образованные в соответствии с учредительными документами.

Фонды накопления (88) Фонд социальной сферы (88) Целевые финансирование и поступления (96) Нераспределенная прибыль прошлых лет (88) Нераспределенная прибыль отчетного года На основании законодательства, действующего в настоящее время (Федеральный закон РФ "Об акционерных обществах” от 26.12.95 No 208-ФЗ), при создании предприятий (компаний) в виде акционерного общества уставный капитал компании составляется из номинальной стоимости акций компании, приобретенных акционерами. Номинальная стоимость всех обыкновенных акций компании должна быть одинаковой. Уставной капитал компании определяет минимальный размер имущества компании, гарантирующего интересы его кредиторов. Общество имеет право размещать обыкновенные акции, а также один или несколько типов привилегированных акций. Номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25% от уставного капитала компании. При создании компании, все его акции должны быть размещены среди учредителей. Количество и номинальная стоимость акций, приобретенных акционерами (выпущенные акции), должна определяться уставом компании. Количество и номинальная стоимость акций, которые общество имеет право разместить дополнительно к размещенным акциям (объявленным акциям) могут быть определены уставом компании. В обществе создается резервный фонд в сумме, предусмотренной уставом компании, но не менее 15 % от его уставного капитала. Резервный фонд компании формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им установленного уставом размера. Размер ежегодных отчислений устанавливается уставом компании, но не может быть менее 5% от чистой прибыли, до достижения размера, установленного уставом компании. Резервный фонд компании используется для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций компании и выкупа акций компании в случае отсутствия иных средств. Резервный фонд не может использоваться для иных целей. Устав компании может предусматривать создание за счет чистой прибыли специального фонда акционирования работников компании. Средства такого фонда расходуются исключительно для приобретения акций компании, продаваемых акционерами этой компании, для последующего размещения его работникам. **5. Разница в предоставлении информации в части капитала в соответствии со стандартами IAS и РСУ** Предоставление информации в части капитала в соответствии со стандартами РСУ и IAS отличается по следующим позициям: 1. в РСУ гранты отражаются в разделе капитала и резервов
2. в РСУ не делается корректировка величины уставного капитала в части собственных акций, выкупленных предприятием
3. в РСУ не требуется проведения разбивки для раскрытия информации по различным видам акций, а также номинальной и стоимости сверх номинала акций в части капитала

В определении видов акций в РСУ и IAS существенных различий нет. **6. Устранение различий** Ниже приводится следующий пример для осуществления выверки в части капитала по стандартам РСУ с IAS. Из балансового отчета и бухгалтерских регистров компании получена следующая информация. 1. *счет 56 "Денежные документы." Конечное сальдо 27, 000,000 руб., включая 20,000,000 руб. за 2 акции, выкупленные у акционеров.*
2. *счет 85 "Уставный капитал." Конечное сальдо 1,000,000,000 руб. Из устава компании получена следующая информация - 80 обыкновенных акций номинальной стоимостью 10,000,000 руб. и 20 привилегированных акций номинальной стоимостью 10,000,000.*
3. *счет 87 "Добавочный капитал. “Конечное сальдо в сумме 500,000,000 руб. включает в себя информацию по следующим субсчетам:*
4. *субсчет 87-1 "Прирост стоимости имущества по переоценке." Конечное сальдо 300,000,000 руб.*
5. *субсчет 87-2 "Эмиссионный доход". Конечное сальдо в сумме 100,000,000 руб. представлено 40 обыкновенными акциями.*
6. *субсчет 87-3 "Безвозмездно полученные ценности". Конечное сальдо в сумме 100,000,000 руб. относится к оборудованию, полученному от АООТ Минлк.*
7. *счет 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)." Конечное сальдо 170,000,000 руб. включает в себя информацию по следующим субсчетам:*
8. *субсчет 88-1 "Нераспределенная прибыль отчетного года". 150,000,000 руб.*
9. *субсчет 88-2 "Нераспределенная прибыль прошлых лет". 10 руб.*
10. *субсчет 88-3 "Фонды накопления". 20,000,000 руб.*
11. *счет 96 "Целевое финансирование". Практически было получено 29,999,990 руб., из местного бюджета на финансирование питания в рабочей столовой.*

Теперь можно подготовить балансовый отчет в части капитала по стандартам IAS: ***Акционерный капитал: Все данные в рублях***  |  |  |  |  |
| *Привилегированные акции номинальной стоимостью 10,000,000, 20 разрешенных к выпуску акций, выпущены* | *200,000,000* |  | *2* |
| *Обыкновенные акции, номинальной стоимостью 10,000,000 руб., 80 разрешенных к выпуску акций, выпущены* | *800,000,000* |  | *2* |
| *Эмиссионный доход по обыкновенным акциям* | *100,000,000* | *1,100,000,000* | *3.2.* |
| *Субсидированный капитал* | *100,000,000* |  | *3.3.* |
| *Прирост стоимости по переоценке* | *300,000,000* |  | *3.1.* |
| ***Итого оплаченный капитал*** |  | *1,500,000,000* |  |
| *Нераспределенная прибыль* |  | *200,000,000* | *4.1.,4.2,4.3., 5* |
| *Минус: Собственные акции (2 акции) по номиналу* |  | *(20,000,000)* | *1* |
| ***Итого акционерный капитал*** |  | *1,680,000,000* |  |
| **Примечание:** Нераспределенная прибыль прошлых лет должна быть добавлена к нераспределенной прибыли отчетного года, а также должна быть осуществлена исправительная проводка по отнесению нераспределенной прибыли на фонды накопления и добавлена к нераспределенной прибыли за отчетный год (4.1., 4.2., 4.3.). Финансирование из местного бюджета представлено в виде гранта, относящегося к доходу, и поэтому должно быть вычтено из расходов на питание (5), что в конечном итоге увеличит нераспределенную прибыль. **7. Требования к раскрытию информации** Раздел Участие акционеров (Уставный капитал) балансового отчета в системе IAS должен показываться следующим образом: Акционерный капитал По каждому классу акционерного капитала: 1. Количество или сумма разрешенных к выпуску акций, выпущенных и находящихся в обращении;
2. Неоплаченный капитал;
3. Номинальная или фактическая стоимость акций;
4. Движение по счетам акционерного капитала за отчетный период;
5. Права, привилегии и ограничения в отношении распределения дивидендов и выплаты капитала;
6. Задолженность по кумулятивным дивидендам;
7. Выкупленные акции; и
8. Акции, зарезервированные для будущих выпусков по контрактам на опцион и продажу, включая условия и суммы.

Прочий капитал, включая движение за отчетный период и любые ограничения по распределению: 1. Эмиссионный доход;
2. Прирост стоимости в результате переоценки;
3. Резервы; и
4. Нераспределенная прибыль.
 |  |  |  |

|  |
| --- |
| **Глава V. Отчет о прибылях и убытках**  |
|  |

|  |
| --- |
| **Реализация** **Себестоимость реализованной продукции** **Коммерческие и общехозяйственные расходы** **Главы 4-6** **Главы 7-11** |

|  |
| --- |
| **Реализация**  |
|  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| В соответствии со стандартом No 5 IAS, отчет о прибылях и убытках должен содержать информацию, представленную ниже в таблице. Информация, которую следует предоставлять согласно российским нормативным требованиям, перечислена в нормативных документах по годовой отчетности, утвержденных приказом Министерства финансов от 19 октября 1995 г., и в нормативных документах по квартальной отчетности, утвержденных приказом Министерства финансов от 27 марта 1996 г. Используемая в настоящее время форма российского отчета о финансовых результатах и их использовании приведена ниже в сравнении с формой IAS:  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **Строки** |  |  | **IAS** |  |  |  | **Российский учет** |  |  |
| Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг |  |  | Да |  |  |  | Да |  |
| Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг |  |  | Не включается |  |  |  | Да |  |
| Коммерческие расходы |  |  | Не включается |  |  |  | Да |  |
| Общехозяйственные и административные расходы |  |  | Не включается |  |  |  | Да |  |
| Износ |  |  | Да |  |  |  | Не включается |  |
| Проценты к получению |  |  | Да |  |  |  | Да |  |
| Доход по инвестициям |  |  | Да |  |  |  | Да |  |
| Проценты к уплате |  |  | Да |  |  |  | Да |  |
| Налог на прибыль |  |  | Да |  |  |  | Да |  |
| Прочие операционные доходы и расходы |  |  | Не включается |  |  |  | Да |  |
| Прочие внереализационные доходы и расходы |  |  | Не включается |  |  |  | Да |  |
| Непредвиденные доходы и расходы |  |  | Да |  |  |  | Не выделяется |  |
| Основные внутрифирменные расчеты |  |  | Да |  |  |  | Не выделяется |  |
| Использование прибыли (отвлеченные средства) |  |  | Понятие отсутствует в IAS |  |  |  | Да |  |
| Чистая прибыль/убыток отчетного периода |  |  | Да |  |  |  | Да |  |
| **5.1 Реализация** **1. Определение** В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета (IAS) выручка от реализации - это поступление денежных средств или подлежащие к поступлению средства (дебиторская задолженность), возникающие при реализации произведенной продукции, товаров, оказания услуг, а также при использовании другими предприятиями его активов, приносящих доход в виде процентов, роялти, дивидендов. Суммы, получаемые предприятием от имени третьих лиц (например, такие налоги как НДС, акцизы) не являются доходом предприятия, и, соответственно, они не показываются в финансовой отчетности в составе выручки от реализации продукции (работ, услуг), товаров. Реализацию следует оценивать по рыночной стоимости полученных либо подлежащих получению средств. При определении рыночной стоимости реализации за основу может быть принята сумма контракта, заключенного между продавцом и покупателем, с учетом предусмотренных торговых и оптовых скидок. Рыночная стоимость может оказаться ниже суммы, полученной или подлежащей получению, в том случае, если денежные средства поступают с задержкой. Выручка от реализации продукции должна быть признана, если соблюдаются следующие условия: 1. Предприятие передало покупателю все существенные риски и преимущества, связанные с правом собственности на товары
2. Предприятие более не сохраняет за собой функции управления и эффективного контроля над проданными товарами в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности
3. Сумма дохода может быть достоверно определена
4. Ожидается, что экономические выгоды, связанные со сделкой будут получены предприятием
5. Понесенные или предполагаемые расходы, связанные со сделкой могут быть достоверно определены

Чтобы определить, в какой момент времени предприятие передает покупателю все значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности на товар, необходимо рассмотреть обстоятельства сделки. Если предприятие сохраняет за собой значительные риски, связанные с правом собственности, сделка не рассматривается как реализация и доход по ней не должен быть признан. Можно привести следующие примеры ситуаций, в которых предприятие может сохранить за собой значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности: 1. предприятие продолжает нести ответственность за неудовлетворительное состояние товара в период, не покрываемый обычным сроком гарантии;
2. получение дохода предприятием по некоторым сделкам зависит от получения дохода лицом, осуществляющим фактическую реализацию переданного ему товара (на примере договора-консигнации);
3. отгруженная продукция подлежит установке, причем условия установки являются существенной частью контракта, а предприятие еще не выполнило эти условия; и
4. покупатель имеет право отказаться от покупки по причине, оговоренной в контракте купли/продажи, и у предприятия есть сомнения по поводу того, будет ли товар возвращен ему.

Если связанные с правом собственности риски, которые предприятие оставляет за собой, незначительны, сделка считается реализацией и доход от не должен быть признан. Например, предприятие может предложить розничному покупателю вернуть деньги за купленный им товар, если клиент неудовлетворен покупкой. В таком случае, если предприятие передало все существенные риски и преимущества, связанные с правом собственности, считается, что реализация имеет место и доход должен быть признан. **2. Различия между IAS и российской системой учета** *2.1 Определение момента реализации* Приказом Министерства финансов от 19 октября 1995 г. No 115, утверждающим порядок составления годовой отчетности, а также приказом Министерства финансов от 27 марта 1996 г. No 31 относительно квартальной отчетности и Указом Президента РФ от 08.05.96 No 685 "Об основных направлениях налоговой реформы в РФ и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины" практически устранено фундаментальное различие, исторически существовавшее между российской системой учета и IAS. До принятия этих нормативных актов большинство российских предприятий отражали в бухгалтерском учете и отчетности выручку от реализации продукции (работ, услуг), товаров по мере их оплаты, т.е. использовали так называемый "кассовый метод" учета реализации, что неприменимо в соответствии с IAS. Вышеупомянутые документы предписывают предприятиям отражать в финансовой отчетности выручку от реализации продукции (работ, услуг), товаров по моменту отгрузки продукции, товаров, выполнения работ и оказания услуг и предъявления покупателем (заказчиком) расчетных документов или иному моменту возникновения права собственности у потребителя по договору (т.е. по так называемому "методу начислений"). Несмотря на это, многие предприятия в повседневном учете продолжают применять модифицированный кассовый метод вместо метода начислений. Для согласования с новыми требованиями на конец периода делаются специальные проводки по начислению разницы между результатом от реализации, рассчитанным на основе кассового метода и результатом от реализации, рассчитанным на основе метода начислений. *2.2 Различия в оценке* Согласно IAS при оценке доходов применяется концепция рыночной стоимости. Рыночная стоимость - это сумма, на которую можно обменять актив, или за которую можно погасить обязательство, в сделке между компетентными и заинтересованными сторонами, между которыми не существует скрытых экономических связей, влияющих на исход сделки. В соответствии с концепцией рыночной стоимости, в тех случаях, когда сумма реализации не соответствует рыночной стоимости, необходимо применять методику учета реализации, отличную от российской системы учета. В той ситуации, когда оплата по операции купли/продажи производится векселем, а не наличными деньгами или их эквивалентом, рыночная стоимость может не соответствовать сумме реализации в момент совершения сделки, но эти суммы могут сравняться с течением времени. В большинстве случаев оплата за товары производится денежными средствами или их эквивалентами, и сумма полученного дохода равна сумме денежных средств или их эквивалентов, полученных или подлежащих получению. Однако, если поступление денежных средств и их эквивалентов отсрочено, рыночная стоимость возмещения может быть меньше номинального количества денежных средств, полученных или подлежащих получению. Например, предприятие может получить от покупателя вексель со ставкой процентного дохода ниже рыночной. Согласно IAS в этом случае необходимо пересчитать подлежащий получению доход, учитывая все будущие поступления по рыночной ставке процента. *2.3 Консигнационный товар* Сделка консигнации (комиссии) - это сделка, в соответствии с которой консигнатор (комиссионер) реализует товар, принятый на консигнацию (комиссию), по поручению консигнанта (комитента). В целом, ни IAS, ни российская система учета не рассматривают отгрузку товаров консигнатору как реализацию. В то же время, в IAS предусмотрена ситуация, когда посредник приобретает права на товар в тот момент, когда товар отгружается ему. Например, если производитель не имеет права потребовать от посредника возврата или передачи товара, или если посредник не имеет права вернуть товар, или для посредника является экономически нецелесообразным использовать свое право возврата - в этих случаях посреднику, возможно, придется принять на себя риски, связанные с устаревшими и слабореализуемыми товарами. Согласно IAS такие сделки отражаются в учете как реализация. В российской системе учета отсутствуют четкие указания относительно таких сделок, и, соответственно, предприятия вправе учитывать их как реализацию. *2.4 Бартерный обмен однородными товарами и услугами* В российской экономике бартер играет значительно более важную роль, нежели в международных масштабах. Согласно IAS если товары или услуги обмениваются на другие однородные и аналогичные по стоимости товары или услуги, такая сделка не признается реализацией. Такая ситуация возникает, когда поставщики обмениваются товарами, перемещая их между различными регионами, с тем чтобы своевременно отреагировать на локальные изменения спроса. В тех случаях, когда происходит обмен разнородными товарами, например, грузовые автомобили обмениваются на стальной прокат, IAS определяет такие сделки как сделки, приносящие доход. В российской системе учета бартерные операции всегда рассматриваются как реализация. Таким образом, при обмене товаров на аналогичные товары, такие сделки следует исключить из реализации, определяемой согласно IAS. *2.5 Оценка разнородных товаров и услуг при их реализации и бартере* В соответствии с IAS, расчет рыночной стоимости возмещения, полученного по бартерной сделке, при которой товары или услуги обмениваются на разнородные товары или услуги, может оказаться значительно сложнее расчета при обычной операции купли/продажи. Если стоимость реализации определить невозможно, сумма реализации определяется по цене переданных товаров. В российской системе учета принята практика определения реализации разнородных товаров и услуг путем отражения их в учете по стоимости приобретения получаемого товара, без учета его рыночной стоимости. **3. Необходимая информация** Для учета реализации по методу начислений необходимо вести учет фактурной стоимости отгруженных товаров. Кроме того, открытым акционерным обществам для соблюдения требования о предоставлении в финансовой отчетности информации по отдельным сегментам необходимо вести учет реализации по отдельным видам продукции и отдельным географическим регионам. Периодически следует проводить анализ отраженной в учете реализации с тем, чтобы правильно применять гиперинфляционные поправки в соответствии со стандартом No 29 IAS. **4. Устранение различий** *4.1 Определение временного периода, в который отражается реализация* Если предприятие применяет кассовый метод учета для отражения повседневной реализации, для правильного отражения суммарной реализации за период по методу начислений необходимы корректировки как в российской системе учета, так и в IAS. Например, предприятие "Утюг" отразило поставку утюгов покупателю в Китае по кассовому методу. Себестоимость единицы продукции, отраженная в балансе, составляет 38,000 рублей, продажная цена согласно счету-фактуре - 44,000 рублей. Чтобы учесть операцию Согласно IAS необходимо внести следующие корректировки в учет по российским стандартам:  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Д-т "Дебиторская задолженность" |  |  |  | 44,000 |  |  |  |  |
| К-т "Реализация" |  |  |  | 44,000 |  |  |  |
| Д-т "Себестоимость реализованной продукции" |  |  |  | 38,000 |  |  |  |
| К-т "Товары отгруженные" |  |  |  | 38,000 |  |  |  |
| *4.2 Различия в оценке - торговые скидки* Один из пунктов ценовой политики предприятия "Утюг" предусматривает 15-процентную скидку в том случае, если оплата за товар поступает не позднее, чем через 15 дней после отгрузки. Предположим, что такую операцию "Утюг" учитывает на основе метода начислений. Учетная политика предприятия предусматривает отражение реализации по полной сумме (без учета скидки до тех пор, пока покупатель не реализует свое право на скидку). Продажная стоимость товара до учета скидки составила 100,000 рублей, соответственно, в учете предприятия данная операция должна быть отражена следующим образом:  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Д-т "Дебиторская задолженность" |  | 100,000 |  |  |  |  |  |
| К-т "Реализация" |  | 100,000 |  |  |  |  |
| Если покупатель реализует свое право на скидку, в момент получения средств делается следующая проводка:  |  |  |  |  |  |  |  |
| Д-т "Денежные средства" |  | 85,000 |  |  |  |  |
| Д-т "Торговые скидки" |  | 15,000 |  |  |  |  |
| К-т "Дебиторская задолженность" |  | 100,000 |  |  |  |  |
| *4.3 Различия в оценке - Получение беспроцентного векселя* Предприятие "Утюг" отгрузило товара на 100,000 рублей по фактурной стоимости. В качестве оплаты предприятие получило от покупателя вексель на 100,000 рублей, срок погашения которого наступает через 3 месяца. "Утюг" имеет возможность немедленно получить 90,000 по векселю в местном банке. Для целей IAS, поскольку рыночная стоимость реализации, отраженная в учете на момент проведения операции, не соответствует рыночной стоимости векселя, разница должна быть отражена как начисленный доход:  |  |  |  |  |  |  |
| Д-т "Векселя к получению" |  | 100,000 |  |  |  |  |
| К-т "Реализация" |  | 90,000 |  |  |  |  |
| К-т "Отсроченный доход" |  | 10,000 |  |  |  |  |
| Процентный доход не подлежит отражению в учете до тех пор, пока вексель не будет погашен, в данном случае он будет отражен через 3 месяца после отражения реализации:  |  |  |  |  |  |  |
| Д-т "Начисленный доход" |  | 10,000 |  |  |  |  |
| К-т "Процентный доход" |  | 10,000 |  |  |  |  |
| *4.4 Различия в оценке - Получение векселя с процентной ставкой ниже рыночной* Предприятие "Утюг" отгрузило товара на 10,000 рублей по фактурной стоимости. Покупатель, местная газовая компания, произвела оплату векселем на 10,000 рублей, срок погашения которого наступает через 6 месяцев, с доходом по ставке 30 %. Рыночная ставка процента в настоящее время составляет 60 %. Расчет начисленного процентного дохода производится следующим образом: 1. Стоимость векселя на момент погашения: 10,000 + (10,000 \* 30 %) = 13,000
2. Расчет рыночной стоимости реализации, Согласно IAS производится следующим образом: 13,000 / (100% + 60%) = 8,125. Разница между 13,000 и 8,125, равная 4,875, представляет собой процентный доход, который принес бы вексель по текущей рыночной ставке. Таким образом, в момент отгрузки товаров должны быть сделаны следующие проводки:
 |  |  |  |  |  |  |
| Д-т "Векселя к получению" | 13,000 |  |  |  |  |  |
| К-т "Реализация" | 8,125 |  |  |  |  |
| К-т "Отсроченный доход" | 4,875 |  |  |  |  |
| Процентный доход не отражается в учете как таковой, пока не будет погашен вексель, в данном случае через 3 месяца после отражения реализации; в момент получения денег по векселю будет сделана следующая проводка:  |  |  |  |  |
| Д-т "Начисленный доход" | 4,875 |  |
| К-т "Отсроченный доход" | 4,875 |  |
| *4.5 Консигнационный товар* "Утюг" отдает утюги на консигнацию оптовому предприятию в Москве, причем контракт не позволяет возвращать товары поставщику, а оптовое предприятие обязано выкупить весь товар, остающийся нераспроданным в течение трех месяцев. Оптовое предприятие перечисляет средства непосредственно на банковский счет "Утюга" по мере продажи утюгов конечным потребителям. Согласно IAS реализация будет признана как только товары отгружены оптовому предприятию, поскольку характер сделки подразумевает, что оптовое предприятие принимает на себя риски и преимущества, связанные с правом собственности на товары, передаваемые на консигнацию, с момента их получения. *4.6 Бартерные операции - однородные товары и услуги* Предприятие "Утюг" обменяло полудюймовые алюминиевые трубы на сумму 400,000 рублей на дюймовые алюминиевые трубы у соседнего предприятия. Продажная цена была равна себестоимости. В соответствии с российскими стандартами такая реализация отражается в учете. Для целей IAS проводку, отражающую данную операцию, необходимо сторнировать, поскольку обмен такого рода не влечет за собой признание дохода. **5. Требования по предоставлению информации в финансовой отчетности** В приложении к финансовой отчетности должны быть указаны: 1. учетная политика, принятая для определения момента реализации, включая методы определения стадии выполнения операций по оказанию услуг
2. Сумма дохода по каждому из основных видов реализации, отраженных в учете за период, включая выручку от реализации продукции и оказания услуг
3. Суммы выручки от обмена однородными товарами и услугами по основным категориям доходов
4. Для открытых акционерных обществ - доходы, полученные в различных географических регионах
5. Для открытых акционерных обществ - доходы, полученные от различных видов деятельности предприятия
 |  |  |

|  |
| --- |
| **Себестоимость реализованной продукции**  |
|  |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **5.2 Себестоимость реализованной продукции** **1. Определение** Согласно IAS себестоимость продукции представляет собой затраты, возникающие в процессе производства или основной деятельности предприятия. Например, в себестоимость продукции включаются материальные затраты, заработная плата производственных рабочих и износ производственного оборудования. Обычно такие затраты принимают форму выбытия или уменьшения таких активов, как денежные средства и их эквиваленты, запасы, основные средства. Действующее в российской системе учета Положение о составе затрат, по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 5.08.92 No 552 с последующими изменениями и дополнениями, определяет себестоимость продукции как стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Таким образом, базовое определение себестоимости реализованной продукции сходно в обеих системах. В целом, все производственные расходы можно классифицировать в российской системе учета как: 1. себестоимость продукции - расходы, связанные с производством продукции/оказанием услуг;
2. коммерческие расходы - расходы по реализации, учитываемые на счете 43 "Коммерческие расходы" и относящиеся к реализованной продукции. До утверждения новой формы отчета о финансовых результатах и их использовании в российской системе учета такие расходы включались в себестоимость реализованной продукции. В соответствии с новой формой указанного отчета информация о таких расходах выделяется отдельной строкой.
3. Общехозяйственные расходы - расходы, учитываемые на счете 26 "Общехозяйственные расходы" и относимые непосредственно на счет реализации. До утверждения новой формы отчета о финансовых результатах и их использовании в российской системе учета такие расходы включались в себестоимость реализованной продукции. В настоящее время информация о таких расходах также предоставляется отдельной строкой.

**2. Различия** *2.1 Концепция производственных и периодических расходов* В соответствии как с IAS, так и с российской системой учета, расходы можно разделить на производственные и периодические. *Производственные издержки* - это расходы, осуществляемые для приведения товаров или услуг в товарное состояние. Например, прямые трудозатраты, прямые расходы, накладные производственные расходы, товары для перепродажи и затраты на транспортировку по приобретенным товарам. Стоимость запасов рассчитывается с учетом таких издержек. *Периодические расходы* - это общехозяйственные расходы, не включаемые в оценку товарно-материальных запасов и, соответственно, рассматриваемые как затраты того периода, в течение которого они были понесены. Например, аренда административного здания, заработная плата административного персонала, вознаграждение, выплаченное аудитору, и коммерческие расходы. В Плане счетов, действующем в настоящее время в российской системе учета, отражена концепция производственных и периодических издержек, но не достаточно четко разработаны принципы ее применения. В соответствии с новой формой отчета о финансовых результатах и их использовании управленческие (периодические) расходы выделяются отдельной статьей. Однако данное выделение возможно для предприятий, использующих в учете концепцию разделения затрат на производственные и периодические и принявших в учетной политике порядок списания периодических (общехозяйственных) расходов непосредственно на счет реализации. Остальные предприятия должны отражать данные расходы в части реализованной продукции в отчете о финансовых результатах и их использовании по статье "Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг". *2.2 Оценка материально-производственных запасов* Положения IAS, также как и РСУ, рассматривают оценку и представление материально-производственных запасов (ресурсов, предназначенных для продажи или потребления в процессе производства товаров или услуг, подлежащих продаже) в контексте системы фактической себестоимости. Исходя из принципов IAS при реализации материально-производственных запасов следует исходить из того, что стоимость таких запасов должна быть отражена как издержки того периода, в котором был признан соответствующий доход по методу начисления. Существуют несколько методов определения себестоимости реализованных товарно-материальных запасов, в том числе: 1. по стоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО);
2. по стоимости первых по времени закупок (метод ФИФО);
3. по методу средневзвешенной стоимости.

Все три метода являются допустимыми как в IAS, так и в российской системе учета, однако в IAS метод ЛИФО является наименее предпочтительным методом и если предприятие использует метод ЛИФО, требуется предоставление более подробной информации. Несмотря на то, что в IAS все три метода являются допустимыми, предприятие должно последовательно применять один и тот же метод из года в год. Российская система учета позволяет предприятиям каждый год выбирать, какой метод оценки стоимости товарно-материальных запасов они будут использовать в следующем году. *2.3 Оценка товарно-материальных запасов по чистой цене возможной реализации* Согласно IAS товарно-материальные ценности следует учитывать по наименьшему из себестоимости и чистой цены возможной реализации. Чистая цена возможной реализации представляет собой предполагаемую цену реализации в нормальных условиях, за вычетом предполагаемой стоимости завершения обработки и предполагаемых затрат по продаже. Товарно-материальные ценности учитываются по чистой цене возможной реализации, когда предполагается, что себестоимость таких предметов возместить не удастся. Возмещение себестоимости товарно-материальных ценностей будет невозможно в том случае, если такие товарно-материальные ценности испорчены, если они полностью или частично устарели, или же если цены на них упали. Кроме того, возместить их себестоимость будет невозможно в том случае, если увеличиваются предполагаемые затраты на завершение обработки или предполагаемые издержки по продаже. Практика снижения стоимости товарно-материальных ценностей до чистой цены возможной реализации согласуется с теорией, согласно которой активы не следует учитывать по стоимости выше той, которую предполагается выручить от их продажи или использования. Снижение стоимости товарно-материальных ценностей до чистой цены возможной реализации, как правило, осуществляется на индивидуальной основе. В то же время, в некоторых случаях целесообразно сгруппировать аналогичные или взаимосвязанные виды запасов. Если условия, ранее обусловившие снижение стоимости товарно-материальных ценностей до чистой цены возможной реализации, изменяются, сумма списания сторнируется таким образом, чтобы новая стоимость представляла собой наименьшее из себестоимости и пересмотренной чистой цены возможной реализации. Общую величину снижения стоимости товарно-материальных ценностей до чистой цены возможной реализации, а также все убытки по товарно-материальным ценностям следует отражать как затраты периода, в котором было проведено такое снижение, либо имели место такие убытки. Согласно "Положению о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации" No 170, допускается частичное или полное списание устаревших или испорченных предметов. Многие российские предприятия так и не внедрили такое списание в свою практику из-за жесткого подхода налоговой инспекции. Налоговые органы зачастую оспаривают законность уценки товарно-материальных ценностей и требуют специального учета уцененных товарно-материальных ценностей. **3. Необходимая информация** Для правильной классификации расходов в финансовой отчетности следует проанализировать сальдо на счете 26 "Общехозяйственные расходы" и сгруппировать расходы следующим образом: 1. расходы по уплате процентов
2. общехозяйственные и административные расходы
3. расходы по заработной плате
4. прочие расходы
5. прочие налоги

**4. Устранение различий** *4.1 Резерв на переоценку товарно-материальных запасов* Предприятие "Утюг" провело инвентаризацию товарно-материальных запасов на 31 декабря 1995 г. В ходе инвентаризации и впоследствии были выявлены следующие позиции ТМЦ (все цифры - в млн. руб.)  |  |  |  |  |  |  |
| **Инвентар-ный номер** | **Стоимость** | **Рыночная стоимость** | **Дополни-тельные затраты обработки** | **Чистая цена возможной реализации согласно РСУ** | **Чистая цена возможной реализации согласно IAS** |  |
| 56798 | 100 | 50 | 10 | 50 | 40 |
| 79877 | 200 | 250 | 20 | 200 | 200 |
| 93955 | 150 | 100 | - | 100 | 100 |
| 47687 | 300 | 350 | - | 300 | 300 |
| 34547 | 100 | 70 | 15 | 70 | 55 |
| 35676 | 200 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 72345 | 100 | 50 | 5 | 50 | 45 |
| **Итого** | **1,150** |  |  | **770** | **740** |
| Если предположить, что в предыдущем году резерв не создавался, исправительная проводка для целей IAS должна выглядеть следующим образом:  |  |  |  |
| Д-т "Списание чистой цены возможной реализации" | 770-740=30 |  |
| К-т "Товарно-материальные запасы" | 30 |
| **5. Требования к предоставлению информации в финансовой отчетности** В отношении себестоимости реализованной продукции не требуется предоставления специфической информации, однако необходимо предоставлять следующую информацию: 1. политика предприятия в отношении определения стоимости товарно-материальных запасов и используемая формула расчета себестоимости;
2. сумма проводки, сторнирующей списание запасов, которая стала необходимой в результате повышения чистой цены возможной реализации.
 |  |  |

|  |
| --- |
| **Коммерческие и общехозяйственные расходы**  |
|  |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **5.3 Коммерческие и общехозяйственные расходы** **1. Определения** *Коммерческие расходы* - это расходы, связанные с получением заказов от покупателей и реализацией готовой продукции. Реклама, маркетинговые исследования, заработная плата торгового персонала и комиссионные посредникам, расходы на хранение и доставку готовой продукции рассматриваются как коммерческие расходы, поскольку они осуществляются после завершения процесса производства продукции. Следовательно, расходы на хранение сырья являются производственными издержками и включаются в состав накладных производственных расходов, в то время как расходы на хранение готовой продукции рассматриваются в составе коммерческих расходов. *Общехозяйственные расходы* включают в себя затраты на содержание различных административных и технических подразделений, таких как бухгалтерия, отдел обработки данных, отдел кадров. Примерами административных расходов являются заработная плата руководящих работников, заработная плата делопроизводителей, расходы на содержание офиса, аренда офиса, затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и судебные издержки. В российской системе учета предусмотрены два отдельных счета, на которых учитываются коммерческие и общехозяйственные расходы, а именно, счет 43 "Коммерческие расходы" и счет 26 "Общехозяйственные расходы". Согласно Плану счетов, общехозяйственные расходы аккумулируются на счете 26 и представляют собой расходы, которые не имеют непосредственного отношения к процессу производства. В них входят административные расходы, расходы на оплату труда работников, не участвующих непосредственно в процессе производства или оказания услуг, амортизация офисного и административного оборудования, арендные выплаты за административные помещения, расходы на оплату информационных услуг и услуг аудиторов. Согласно как IAS, так и российской системе учета, коммерческие и общехозяйственные расходы относятся к периодическим расходам. **2. Различия между IAS и российской системой учета** *2.1 Коммерческие расходы* В прежней форме отчета о финансовых результатах и их использовании коммерческие и общехозяйственные расходы включались в себестоимость реализованной продукции. Новая форма российского отчета о финансовых результатах и их использовании согласуется с IAS в части раздельного представления информации о производственных и непроизводственных издержках. Трудность, о которой следует помнить российским предприятиям при переходе на учет Согласно IAS заключается в правильной классификации расходов при включении в отчет о прибылях и убытках на основании вышеприведенного определения производственных и периодических издержек. *2.2 Расходы, не учитываемые в составе издержек при налогообложении* В соответствии с Положением о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) в о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, существует ряд затрат, не включаемых в себестоимость продукции, и, соответственно не уменьшающих выручку предприятия при расчете налога на прибыль. К таким расходам относятся, в частности, затраты по содержанию объектов социальной сферы, жилищного фонда, расходы по выплате единовременных поощрений отдельным работникам, премии, выплачиваемые работникам при отсутствии разработанных системных положений о премировании и т.д. Источником покрытия подобных затрат является прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия после налогообложения, или фонды потребления. Часть затрат, по которым существуют установленные нормативы, включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в полной сумме и, соответственно, отражаются в составе себестоимости в отчете о финансовых результатах и их использовании. Однако, для целей налогообложения эти расходы принимаются в пределах, установленных законодательством. К таким расходам относятся, в частности, командировочные расходы, расходы на рекламу, расходы на обучение. Такой порядок учета данных "нормируемых" расходов был введен, с отчетности за 1995 год. Однако на практике многие предприятия игнорируют данный порядок и продолжают включать данные затраты в пределах установленного норматива в себестоимость продукции (работ, услуг), а сверх нормативов - относить за счет чистой прибыли (фондов) предприятия, искажая тем самым показатели себестоимости реализованной продукции в отчете о финансовых результатах и их использовании *2.3 Расходы организационного периода* В российской системе учета отдельные статьи расходов организационного периода, такие как сумма расходов по созданию предприятия, признанная в соответствии с учредительными документами вкладом учредителей в уставный капитал, расходы по получению специального разрешения по осуществлению отдельных видов деятельности и другие расходы, связанные с образованием юридического лица, учитываются как нематериальные активы, и по ним начисляется амортизация. Согласно IAS такие расходы не капитализируются, а относятся непосредственно на счет прибылей и убытков. *2.4 Расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР)* Стандарт No 9 IAS дает следующие определения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ: *Научно-исследовательские работы* - оригинальные и плановые исследования, проводимые в целях получения новых научных или специальных знаний. *Опытно-конструкторские работы* - применение результатов научных исследований или иных знаний при разработке плана или проекта производства новых или существенно усовершенствованных материалов, приборов, продуктов, технологий, систем или услуг, до начала промышленного производства или использования. Согласно IAS расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы необходимо отражать в учете как расходы того периода, в течение которого они были понесены, за исключением тех случаев, когда соблюдаются следующие условия (в таких случаях их необходимо включать в раздел основных средств баланса): 1. имеется четкое определение продукта или технологии, а затраты, связанные с таким продуктом или технологией, могут быть выделены отдельной суммой и достоверно определены;
2. можно продемонстрировать техническую целесообразность продукта или технологии;
3. предприятие намеревается либо производить продукт или технологию на продажу, либо использовать;
4. можно подтвердить наличие рынка для такого продукта или технологии, или, если продукт или технология предназначены для внутреннего потребления, их полезность для предприятия;
5. существуют адекватные ресурсы для завершения проекта и вывода продукта или технологии на рынок, или их внутреннего использования, или же имеются свидетельства наличия таких ресурсов.

Согласно действующему в российской системе учета Положению о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) в о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли от 5.08.92 No 552 с изменениями и дополнениями, "затраты по созданию новых и усовершенствованию применяемых технологий, связанные с проведением научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, созданием новых видов сырья и материалов, переоснащением предприятия, не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг)". Поскольку это Положение не содержит четкого разделения затрат, подлежащих капитализации, и затрат, относимых непосредственно на расходы, российское предприятие может использовать метод учета затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, отличный от предписываемого IAS. *2.5 Гарантийные обязательства* Гарантийное обязательство - это обязательство продавца возместить потери покупателя в случае неудовлетворительного качества или работы изделия. Согласно IAS следует создавать резерв на возможные расходы по гарантийным обязательствам. Размер резерва рассчитывается исходя из суммы предполагаемых расходов по гарантийным обязательствам. **3. Устранение различий** *3.1 Дополнительные расходы* Расходы предприятия "Утюг" на рекламу составили 70,000 руб. Максимальная сумма, учитываемая для целей налогообложения, составляет 50,000 руб. В учете предприятия разница была списана за счет средств фонда потребления. Для целей IAS необходимо внести следующую корректировку:  |  |  |  |
| Д-т "Расходы на рекламу" | 20,000 |  |  |
| К-т "Фонд потребления" | 20,000 |  |
| *3.2 Организационные расходы* В 1995 г. предприятие "Утюг" открыло магазин по розничной торговле утюгами собственного производства и капитализировало 20,000 руб. организационных расходов. Сумма была отражена в учете как нематериальный актив, и в составе коммерческих расходов в отчете о финансовых результатах была отражена амортизация в сумме 2,000 руб. Согласно IAS такие расходы следовало полностью списать в 1995 г. Необходимо сделать следующие корректировки:  |  |  |  |
| Д-т "Коммерческие расходы" | 20,000 |  |
| К-т "Нематериальные активы" | 20,000 |  |
| Д-т "Накопленная амортизация" | 2,000 |  |
| К-т "Коммерческие расходы" | 2,000 |  |
| *3.3 Расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы* Предприятие "Утюг" провело исследование качества рабочей пластины производимых им утюгов в соответствии с российскими стандартами и отразило расходы в сумме 25,000 руб., понесенные им в связи с таким исследованием, как расходы будущих периодов в балансе за 1995 г., с тем чтобы списать их на затраты равными долями в 1996 и 1997 гг. Согласно IAS такие затраты не подлежат капитализации, следовательно, для согласования с IAS необходимо сделать следующую проводку:  |  |  |
| Д-т "Расходы на НИОКР" |  | 25,000 |
| К-т "Расходы будущих периодов (НИОКР как актив)" |  | 25,000 |
| *3.4 Гарантийные обязательства* Предприятие "Утюг" предоставляет гарантию сроком 1 год на утюги собственного производства; на основании имеющегося опыта предприятие определило, что расходы по гарантийным обязательствам составят в среднем 1,000 руб. на один дорожный утюг. В 1995 г. было продано 500 дорожных утюгов. Следовательно, для создания резерва на расходы по гарантийным обязательствам Согласно IAS необходимо сделать следующую проводку:  |  |
| Д-т "Расходы по гарантийным обязательствам" | 500,000 |
| К-т "Резерв на расходы по гарантийным обязательствам" | 500,000 |
| В 1996 году расходы по гарантийным обязательствам в отношении дорожных утюгов будут относиться в балансе на созданный гарантийный резерв. **4. Требования по предоставлению информации в финансовой отчетности для целей IAS** Основная информация по коммерческим и общехозяйственным расходам, которую следует предоставлять в финансовой отчетности, включает в себя: 1. сведения об учетной политике, принятой в отношении расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы
2. сумма расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, отраженных как издержки отчетного периода
3. методы и нормы амортизации, применяемые в отношении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ
4. выверка остатков расходов на опытно-конструкторские работы на начало и конец периода
5. информация о деятельности предприятия в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Информация по смежным статьям баланса и отчета о прибылях и убытках, например, по основным средствам, предоставляется отдельно в соответствующих разделах. |  |

Глава V. Отчет о прибылях и убытках (4-6)

5.4 Проценты к получению и доходы от инвестиций

1. Определение

Согласно IAS проценты к получению - это доход, возникающий от использования третьими лицами активов предприятия, приносящих доход в виде процентов. Доход от инвестиций - это доход, возникающий от использования третьими лицами активов предприятия, приносящих доход в виде дивидендов, а также прочие доходы, получаемые при реализации ценных бумаг. При разделении дохода на проценты к получению и доход по инвестициям необходимо принимать во внимание цель инвестиций. Если инвестиции осуществляются с целью защиты денежных активов от падения стоимости, получаемый по ним доход рассматривается как процентный. Если инвестиции осуществляются с целью принятия участия в деятельности других предприятий, что обусловит поступление денежных средств в форме дивидендов или прироста капитала, такой доход рассматривается как доход по инвестициям.

В российской системе учета процентный доход определяетсякак проценты к получению по облигациям, депозитам и аналогичным активам. Доход по инвестициям определяется как дивиденды и прочие поступления по акциям и иным формам участия в капитале других юридических лиц, а также доход от участия в совместной деятельности без образования юридического лица.

2. Различия между IAS и российской системой учета

В российской системе учета процентный доход по операциям долгосрочной аренды отражается в учете как "прочие операционные доходы"; не требуется предоставлять отдельную информацию по доле полученных процентов в общей сумме доходов. Различия в учете процентов аналогичны различиям, изложенным в разделе "Реализация" настоящего пособия в отношении неоплаченных векселей к получению.

При консолидации отчетов о прибылях и убытках дочерних и зависимых предприятий возникают различия в учете доходов по инвестициям. Этот вопрос подробно рассматривается в разделе 7.

3. Устранение различий

Предприятие "Утюг" сдало в аренду сроком на 10 лет без права расторжения договора станок с остаточной стоимостью 150,000 рублей (равна рыночной стоимости основного средства); годовые выплаты по договору составляют 20,000 рублей.

В соответствии с IAS аренда на таких условиях должна рассматриваться как финансовый лизинг. Соответственно, для целей IAS необходимо сделать следующие проводки:

Предприятию "Утюг" следует отразить в учете реализацию основного средства по рыночной стоимости:

Д-т "Дебиторская задолженность по аренде"

 150,000

К-т "Реализация"

 150,000

Разница между суммой дебиторской задолженности по аренде и рыночной стоимостью основного средства представляет собой процентный доход от аренды. Сумму каждого очередного платежа следует подразделять на выплаты основного долга и процентов. В данном примере для расчета процента следует применять метод равномерного списания.

Разница между общей суммой кредиторской задолженности по договору аренды и рыночной стоимостью, отраженной в учете на момент начала срока действия аренды, составляет 200,000 - 150,000 = 50,000. В соответствии с методом равномерного списания эта разница будет распределена на 10 очередных платежей. Следовательно, каждый очередной платеж будет включать 15,000 в счет основного долга и 5,000 в счет процентов. Следующая проводка должна быть сделана в каждом периоде, в котором поступают проценты:

Д-т "Проценты к получению"

 5,000

К-т "Процентный доход"

 5,000

4. Требования к предоставлению информации в финансовой отчетности

Информацию о значительных суммах процентов, роялти, дивидендов и ренты, а также доходах по долгосрочным и краткосрочным финансовым вложениям следует предоставлять отдельно.

Информация о прибылях и убытках от реализации краткосрочных финансовых вложений и изменениях в стоимости таких вложений также должна предоставляться отдельно.

5.5 Расходы по займам

1. Определение

Согласно IAS расходы по займам - это расходы, осуществляемые предприятием в связи с операциями займа. К расходам по займам относятся:

проценты по банковскому овердрафту, а также краткосрочным и долгосрочным банковским займам;

амортизация скидок или премий по займам;

амортизация дополнительных затрат, произведенных в связи с получением займа;

выплаты по финансовому лизингу; и

курсовые разницы по займам в иностранной валюте.

В российской системе учета расходы по уплате процентов определяются как выплаты по займам, облигациям и аналогичным позициям.

2. Различия между IAS и российской системой учета

2.1 Выделение процентов в отдельную категорию

Сумма процента за пользование заемными средствами не выделяется отдельной строкой в отчете о финансовых результатах и их использовании, составленном в соответствии с российской системой учета. Кроме того, часть расходов по уплате процентов за использование заемных средств может быть отражена в составе отвлеченных средств как расходы, покрываемые за счет чистой прибыли, или отнесена уменьшение фондов предприятия.

Поэтому, для целей подготовки отчетности по международным стандартам учета необходима информация об общей сумме начисленных процентов для выделения данной категории расходов.

2.2 Распределение процентных выплат во времени: начисления и заранее вычтенная сумма процентов

Среди российских банков широко распространена практика заранее вычитать проценты, причитающиеся по ссуде, т.е. до выдачи ссуды заемщику. Если по каким-либо причинам российское предприятие полностью отнесло эту сумму на расходы, то согласно IAS такая сумма уплаченных процентов должна быть распределена равномерно в течение срока действия ссуды.

2.3 Классификация процентов, не уменьшающих доходы при налогообложении

В российской системе учета в себестоимость продукции включаются проценты по краткосрочным банковским займам в полной сумме. Однако для целей налогообложения затраты по оплате процентов банков принимаются в пределах учетной ставки ЦБ РФ, увеличенной на три пункта. Кроме того, в российской системе учета суммы процентов по ссудам банков, полученных на восполнение недостатка собственных оборотных средств (эти займы имеют специальное целевое назначение), не включаются в себестоимость и в полной сумме относятся на счет 81 "Использование прибыли". В связи с этим, в отчетности IAS все выплаты процентов следует включать в расходы по уплате процентов при расчете прибыли или убытков для целей налогообложения.

2.4 Капитализация процентных выплат в инфляционной среде

Согласно стандарту No 29 IAS "Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции", расходы по займам, компенсирующие инфляцию за отчетный период, не подлежат капитализации при том условии, что капитальные затраты, произведенные за счет таких расходов по займам, переоцениваются в соответствии с этим стандартом. При индексировании капитальных затрат и процентов коэффициент инфляции будет меньше, чем остаток процентов плюс инфляция. Следовательно, расходы по займам, компенсирующие инфляцию капитальных затрат, должны отражаться как расходы того периода, в течение которого они произведены.

3. Устранение различий

3.1 Распределение процентных выплат во времени: начисление и заранее удержанная сумма процентов

1 ноября предприятие "Утюг" получило ссуду в размере 300,000 сроком на шесть месяцев. Общая сумма процентов к уплате - 450,000 - была сразу списана на расходы. Для согласования с IAS необходимо сделать следующую корректировку:

Д-т "Расходы будущих периодов"

 450 / 6 \* (6-2) =

 300

К-т "Прибыли и убытки"

 300

3.2 Классификация процентов, уменьшающих доходы при налогообложении

В 1995 году предприятие "Утюг" получало ссуды, по которым часть процентных выплат, не подлежащих согласно российским нормативам включению в себестоимость, составила 60,000 руб. Для целей отчетности по IAS проводится следующая корректировка:

Д-т "Проценты к уплате"

 60,000

К-т "Использование прибыли"

 60,000

3.3 Капитализация процентных выплат в инфляционной среде

Предприятие "Утюг" капитализировало процентные выплаты в сумме 150,000 рублей по объекту капитального строительства. Сумма капитализированных процентных выплат должна была скомпенсировать инфляцию за период. При подготовке финансовой отчетности в соответствии с IAS, в которой делаются поправки на гиперинфляцию, необходимо рассматривать сумму капитализированных процентных выплат как расходы по уплате процентов отчетного периода:

Д-т "Проценты к уплате"

 150,000

К-т "Капитальные вложения "

 150,000

4. Требования к предоставлению информации финансовой отчетности согласно IAS

В финансовой отчетности должна содержаться следующая информация:

учетная политика, принятая в отношении расходов по займам;

сумма расходов по займам, капитализированная в течение периода;

ставка капитализации, примененная для расчета суммы расходов по займам, подлежащих капитализации.

5.6 Прочие доходы и расходы

1. Определение

В IAS отсутствует четкое определение прочих доходов и расходов, но, в то же время, принято учитывать данные доходы отдельно от выручки от реализации. Эти доходы, называемые иначе внереализационными, не обязательно возникают при нормальном ходе деятельности. К прочим доходам относятся также потенциальные внереализационные доходы, например, доходы от переоценки рыночных ценных бумаг, или доходы, возникающие при увеличении остаточной стоимости долгосрочных активов. Если внереализационные доходы отражаются в отчете о прибылях и убытках, они показываются отдельной строкой, поскольку информация о них полезна при принятии экономических решений.

В российской системе учета существует различие между прочими операционными доходами и расходами и внереализационными доходами и расходами. Такая классификация не вполне соответствует IAS, поэтому ее следует изменить, руководствуясь характером доходов и расходов. Перечень прочих операционных доходов и внереализационных доходов и расходов приведен в Приказе Минфина РФ от 27.03.96 No 31 "О типовых формах бухгалтерской отчетности организаций и указаниях по их заполнению в 1996 году". В этом разделе приведены некоторые общие принципы изменения классификации таких доходов и расходов согласно IAS.

2. Классификация прочих доходов и расходов

Результат от реализации основных средств, согласно российской системе учета, включается в доход как обычная выручка от реализации, за исключением тех случаев, когда выбытие основных средств не нарушает нормального хода деятельности предприятия. Если же выбытие основных средств приобретает масштабы выбытия значительной обособленной части производственного оборудования одного из направлений деятельности компании, то это будет рассматриваться как прекращение отдельного вида деятельности (см. ниже в этом разделе).

Предположим, что "Утюг" продал шлифовальный станок, первоначальная стоимость которого составляет 40,000 рублей, а начисленный износ - 22,000 руб. Продажная цена составила 25,000 руб. Для целей IAS необходимо сделать следующие корректирующие проводки:

Д-т "Прочие доходы и расходы"

 7,000

Д-т "Себестоимость реализованной продукции"

 18,000

К-т "Реализация"

 25,000

Операции по реализации прочих материалов необходимо классифицировать как получение выручки от реализации с одновременным списанием себестоимости реализованной продукции, аналогично пункту 1.

Методика учета арендных поступлений описана ранее в этом разделе и, более подробно, в разделе "Специфические ситуации". Как правило, их учитывают как прочие доходы или, если их сумма существенна, проводят отдельной строкой в отчете о прибылях и убытках.

Расходы по обслуживанию "замороженных активов" относятся, Согласно IAS на общехозяйственные расходы, за исключением тех случаев, когда они подлежат вычету из остаточной стоимости соответствующих активов при внесении корректировок на снижение полезности.

Предположим, что у предприятия "Утюг" имеются два незанятых здания, цена приобретения которых составляет 300,000 рублей, а после списания из-за снижения полезности их остаточная стоимость составила 60,000 рублей. Расходы на обслуживание этих зданий составили 3,000 рублей. Согласно IAS классификацию таких расходов следует изменить следующим образом:

Д-т "Общехозяйственные расходы"

 3,000

К-т "Прочие расходы"

 3,000

Затраты по прекращенным проектам также относятся в IAS к общехозяйственным расходам.

Положительные и отрицательные курсовые разницы отражаются в соответствии как с IAS, так и с российской системой учета. Эта проблема освещена в разделе 7.

Отдельные налоги, которые в российской системе учета относятся на финансовые результаты (счет 80 "Прибыли и убытки), согласно IAS должны быть отнесены на общехозяйственные расходы, или прочие расходы, в зависимости от того, имеют ли такие налоги отношение к основной деятельности предприятия.

В российской системе учета штрафы, пени, возмещенный ущерб и другие финансовые санкции за нарушение условий договоров учитываются как прочие внереализационные расходы. Согласно IAS такие затраты, как правило, включаются в состав общехозяйственных расходов:

Предположим, что предприятие "Утюг" отразило штрафы и пени в размере 80,000 рублей, наложенные судом за нарушение условий коммерческих контрактов, как прочие внереализационные расходы в соответствии с российскими стандартами. Классификацию таких расходов следует изменить следующим образом:

Д-т "Общехозяйственные расходы"

 80,000

К-т "Прочие внереализационные расходы"

 80,000

Согласно IAS убытки, возникающие в результате стихийных бедствий или экспроприации активов, учитываются как непредвиденные убытки, если их сумма значительна.

Предположим, что на предприятии "Утюг" в 1995 году произошел пожар, в результате которого был разрушен склад. Склад был застрахован на 40,000 рублей. Сумма убытков составила 130,000 рублей. Согласно IAS в финансовой отчетности будет отражена сумма убытка, оставшаяся непокрытой, в то время как в учете по российским стандартам будет отражен внереализационная доход (страховая выплата) и расход (в сумме общего убытка, причиненного пожаром). Согласно IAS необходимо сделать следующие исправительные проводки:

Д-т "Прочие доходы"

 40,000

К-т "Денежные средства" (на сумму выплаченной страховки)

 40,000

Д-т "Расходы"

 130,000

К-т "Прочие расходы" (на сумму общего убытка, причиненного пожаром)

 130,000

Затем в учете по IAS необходимо сделать следующую проводку:

Д-т "Прочие расходы (непредвиденные)"

 30,000-40,000=90,000

К-т "Расходы"

 90,000

3. Требования по предоставлению информации в финансовой отчетности

Все существенные позиции прочих доходов и расходов необходимо отражать отдельно в отчете о прибылях и убытках.

Глава V. Отчет о прибылях и убытках (7-11)

5.7 Налоги, уплачиваемые с прибыли

1. Определения

Согласно IAS расходы по уплате налогов - это сумма налогов, отраженная в отчете о прибылях и убытках, за исключением налогов, относящихся к позициям, не отраженном в отчете о прибылях и убытках за отчетный период.

Несмотря на то, что в российской системе учета используется сходное определение налога на прибыль, принцип отсроченного налогообложения отличается от применяемого в IAS, поскольку существует множество различий в составе затрат, влияющих и не влияющих на налогооблагаемую прибыль по российским стандартам.

2. Различия между IAS и российской системой учета

2.1 Пересчет отсроченного налога на прибыль

Согласно IAS отсроченное налогообложение имеет место, когда наблюдается расхождение в позициях, включаемых в расчет налогооблагаемой прибыли в соответствии с требованиями к составлению финансовой отчетности и требованиями, предъявляемыми налоговыми органами.

Налоги, подлежащие оплате в отчетном периоде, рассчитываются путем определения налогооблагаемой прибыли в соответствии с требованиями, предъявляемыми налоговыми органами. Во многих случаях эти требования отличаются от принципов учета, применяемых при расчете балансовой прибыли. Такое расхождение может привести к тому, что соотношение налоговых резервов и балансовой прибыли, отраженной в финансовой отчетности, не будет соответствовать существующим ставкам налогов.

Одна из причин различия между налогооблагаемой и балансовой прибылью заключается в том, что отдельные позиции, включаемые в налогооблагаемую прибыль согласно требованиям налоговых органов, не включаются в балансовую прибыль согласно требованиям к составлению финансовой отчетности. Примером этого расхождения в российской системе учета могут служить расходы, которые принимаются для целей налогообложения в пределах, установленных законодательством. Подобные расхождения, которые не подлежат сторнированию в последующие периоды и не влияют на налогооблагаемую прибыль будущих периодов, рассматриваются как постоянные расхождения.

Другая причина расхождений между налогооблагаемой и балансовой прибылью проявляется, когда одна и та же позиция в результате несовместимости требований относится на налогооблагаемую и балансовую прибыль в разные периоды. Такие расхождения рассматриваются как "временные" и подлежат сторнированию в последующие периоды.

2.2 Предоставление информации по штрафам и пеням

Согласно IAS штрафы и пени, начисленные за нарушение нормативных требований по налогам и социальному страхованию, как правило, включаются в общехозяйственные расходы. В российской системе учета такие затраты относятся за счет чистой прибыли предприятия и не признаются расходами, уменьшающими доход при налогообложении.

3. Устранение различий

3.1 Пересчет отсроченного налога на прибыль

Расчет налога на прибыль:

Следующая таблица составлена на основании финансовой отчетности предприятия "Утюг" за 1992 - 1995 гг. В соответствии со своей налоговой политикой, "Утюг" рассчитывает налогооблагаемую прибыль на основе кассового метода. Следовательно, для определения суммы налогооблагаемой прибыли в составе балансовой прибыли необходимо исключить из последней сумму начисленной дебиторской задолженности. Начисление дебиторской задолженности приведет к временному расхождению, которое, в свою очередь, явится причиной образования отсроченного налогообложения.

 1992

 1993

 1994

 1995

Балансовая прибыль

 23,000

 19,000

 20,000

 22,000

Минус: конечное сальдо дебиторской задолженности

(2,000)

(3,000)

(4,000)

(1,000)

Плюс: Начальное сальдо дебиторской задолженности

3,000

2,000

3,000

4,000

Налогооблагаемая прибыль

 24,000

 18,000

 19,000

 25,000

Расчет отсроченного налогообложения

1992

Балансовая прибыль

 23,000

Налогооблагаемая прибыль

 24,000

Изначальное временное расхождение

 (1,000)

Налог по ставке 35 %

 (350)

Остаток на счете отсроченных налогов на конец года - актив

 (350)

Проводка в IAS:

Д-т "Счет отсроченных налогов"

 350

К-т "Прибыли и убытки"

 350

1993

Балансовая прибыль

 19,000

Налогооблагаемая прибыль

 18,000

Временное расхождение текущего года

 1,000

Налог по ставке 35 %

 350

Остаток на счете отсроченных налогов на конец года

-

Проводка в IAS:

Д-т "Прибыли и убытки"

 350

К-т "Счет отсроченных налогов"

 350

1994

Балансовая прибыль

 20,000

Налогооблагаемая прибыль

 19,000

Временное расхождение текущего года

 1,000

Налог по ставке 35 %

 350

Остаток на счете отсроченных налогов на конец года - пассив

 350

Проводка в IAS:

Д-т "Прибыли и убытки"

 350

К-т "Счет отсроченных налогов"

 350

1995

Балансовая прибыль

 22,000

Налогооблагаемая прибыль

 25,000

Временное расхождение текущего года

 (3,000)

Налог по ставке 35 %

 (1,050)

Остаток на счете отсроченных налогов на конец года - актив

 (700)

Проводка в IAS:

Д-т "Счет отсроченных налогов"

 1,050

К-т "Прибыли и убытки"

 1,050

Суммарная информация по налоговым начислениям, отраженным в финансовой отчетности

 1992

 1993

 1994

 1995

Балансовая прибыль

 23,000

 19,000

 20,000

 22,000

Начисленный налог на прибыль

 8,400

 6,300

 6,650

 8,750

Отсроченные налоговые начисления - кредит

(350)

(350)

(350)

(1,050)

Итого начислено налогов

 8,050

 6,650

 7,000

 7,700

3.2 Предоставление информации по штрафам и пеням

В 1995 году на "Утюг" был наложен штраф в размере 350,000 рублей за несвоевременную уплату налога на имущество и взносов по медицинскому страхованию. Штраф был отнесен за счет чистой прибыли. В учете согласно IAS необходимо внести корректировку:

Д-т "Общехозяйственные расходы"

 350,000

К-т "Использование прибыли"

 350,000

4. Требования к предоставлению информации в финансовой отчетности согласно IAS

Необходимо представить отдельными позициями следующие суммы:

сумма налога на прибыль от основной деятельности предприятия;

сумма налогов, возникших в результате непредвиденных обстоятельств, серьезных ошибок в бухгалтерском учете и изменений учетной политики;

налоговые последствия (если они есть) увеличения балансовой стоимости основных средств в результате переоценки по сравнению со стоимостью их приобретения или результатами предыдущей переоценки, и

объяснение соотношения между суммой налогов и балансовой прибылью, если оно не может быть объяснено налоговым ставкам, применяемым в данной стране.

5.8 Правительственные субсидии (гранты) и правительственная помощь

1. Определение

Согласно IAS правительственные субсидии (гранты) - это правительственная помощь в виде передачи предприятию ресурсов в обмен на согласие (в прошлом или будущем) с определенными условиями, связанными с деятельностью предприятия. К субсидиям не относятся такие формы правительственной помощи, стоимость которых не поддается определению, а также сделки с участием правительства, которые не отличаются от обычных торговых сделок предприятия.

В соответствии с IAS субсидии подразделяются на две категории: субсидии, относимые к активам, и субсидии, относимые к доходам.

Субсидии, относимые к активам - это правительственные гранты, основным условием предоставления которых является то, что предприятие - соискатель таких субсидий должно купить, построить или иным способом приобрести долгосрочные активы. Кроме того, условием предоставления гранта может быть также ограничение, определяющее вид и местонахождение активов, или период времени, в течение которого предприятие может получать или использовать такие субсидии.

Субсидии, относимые к доходам - это все субсидии, кроме субсидий, относимых к активам.

В российской системе учета сходный способ финансирования рассматривается как "целевые финансирование и поступления" и учитывается на счете 96. Целевое финансирование представляет собой средства, полученные от правительства, региональных и отраслевых фондов, а также юридических лиц, независимых по отношению к предприятию. Когда средства перечисляются на расчетный счет предприятия, или когда часть налоговых платежей и отчислений в различные фонды, производимых предприятием, относится на целевое финансирование, счет "Целевые финансирование и поступления" кредитуется на соответствующую сумму. В российской системе учета целевое финансирование никогда не отражается в отчете о финансовых результатах.

2. Различия между IAS и российской системой учета

В российской системе учета не существует признаваемого в IAS различия между субсидиями, относимыми к активам или доходам. В IAS существует требование о предоставлении информации о влиянии таких субсидий на активы либо прибыль. Следовательно, при предоставлении финансовой отчетности Согласно IAS российскому предприятию потребуется определить, оказывает ли целевое финансирование влияние на балансовую стоимость активов или на прибыль.

3. Устранение различий

3.1 Субсидии, относимые к доходам

Администрация города Сибирска совместно с местным центром приватизации приняли программу разработки новой системы бухгалтерского учета для целей подготовки отчетности согласно IAS. Предприятие "Утюг" оплатило услуги консультантов в размере 300,000 рублей из средств, выделенных правительством. В отчетности согласно IAS необходимо сделать следующие проводки:

Д-т "Денежные средства"

 300,000

К-т "Полученные субсидии"

 300,000

Д-т "Общехозяйственные расходы"

 300,000

К-т "Счета к оплате "

 300,000

Д-т "Полученные субсидии"

 300,000

К-т "Прочие доходы (субсидии)"

 300,000

3.2 Субсидии, относимые к активам

Для внедрения новой системы бухгалтерского учета были закуплены аппаратные и программные комплексы на общую сумму 1,000,000 рублей за счет средств, выделенных правительством и местным центром приватизации. Такую субсидию следует отразить в учете следующим образом:

Д-т "Денежные средства"

 1,000,000

К-т "Полученные субсидии"

 1,000,000

Д-т "Основные средства"

 1,000,000

К-т "Денежные средства"

 1,000,000

Д-т "Общехозяйственные расходы"

 200,000

К-т "Начисленный износ"

 200,000

Д-т "Полученные субсидии"

 200,000

К-т "Прочие доходы"

 200,000

4. Требования к предоставлению информации в финансовой отчетности согласно IAS

В приложения к финансовой отчетности необходимо включить следующую информацию:

учетная политика, принятая в отношении правительственных субсидий, включая методы представления в финансовой отчетности;

характер и объем правительственных субсидий, отраженных в финансовой отчетности, а также информация о других формах правительственной помощи, от которой предприятие получило прямую выгоду;

невыполненные условия и прочие обстоятельства, связанные с отраженными в отчетности правительственными субсидиями.

5.9 Непредвиденные доходы и расходы

1. Определение

Непредвиденными считаются доходы и расходы, возникающие в связи с событиями или операциями, которые явно не связаны с основной деятельностью предприятия и, соответственно, не ожидается, что они будут повторяться часто или регулярно. Основным условием, которому такие позиции должны соответствовать Согласно IAS является то, что такие доходы или расходы возникают изредка, когда событие или операция приводит к непредвиденным последствиям.

Не существует единого, унифицированного перечня непредвиденных событий, поскольку события или операции, которые являются непредвиденными для одного предприятия, могут не быть непредвиденными для другого в силу различий в их основной деятельности. Например, убытки, причиненные землетрясением, могут рассматриваться как непредвиденные для многих предприятий. В то же время, иски держателей страховых полисов, предъявляемые в связи с землетрясением, не рассматриваются как непредвиденные для страховой компании, которая занимается страхованием таких рисков.

Для большинства предприятий примерами непредвиденных событий являются:

экспроприация активов;

землетрясение или другое стихийное бедствие.

В российской системе учета отсутствует концепция непредвиденных событий и, соответственно, не разработана специальная методика их учета.

2. Требования по предоставлению информации в финансовой отчетности

Как правило, информация о непредвиденных событиях включается в отчет о прибылях и убытках после строки, отражающей прибыль от основной деятельности.

В финансовой отчетности должна быть представлена информация о характере и сумме каждой статьи непредвиденных доходов или расходов, а общая сумма всех таких непредвиденных статей должна быть показана на первой странице отчета о прибылях и убытках.

5.10 Прекращение отдельных видов деятельности

1. Определение

Согласно IAS прекращение отдельного вида деятельности происходит в результате продажи или отказа от вида деятельности, который представляет собой обособленную и значительную часть деятельности предприятия, причем такую, для которой можно выделить активы, соответствующую часть прибыли (убытка) и хозяйственные операции как физически, так и для целей подготовки финансовой отчетности.

2. Различия между IAS и российской системой учета

Если были произведены операции, подпадающие под определение прекращения отдельных видов деятельности Согласно IAS информация о результатах таких операций должна быть предоставлена отдельно.

3. Устранение различий

3.1 Выделение дохода от прекращенного вида деятельности

В 1995 году предприятие "Утюг" продало свою свиноферму, которую содержало в качестве подсобного хозяйства, трудовому коллективу. Доход от этого вида деятельности вплоть до 1 октября, когда он был прекращен, составил 170,000 рублей. Продажная цена свинофермы, установленная для трудового коллектива, составила 100,000 рублей, включая 90,000 руб. - основные средства и 10,000 руб. - прочие активы. Соответственно, необходимо сделать следующие проводки:

Д-т "Реализация"

 170,000

Д-т "Реализация основных средств"

 90,000

Д-т "Реализация прочих активов"

 10,000

К-т "Прибыль от прекращенной деятельности"

 270,000

3.2 Выделение расходов, связанных с прекращенным видом деятельности

Расходы по свиноферме вплоть до 1 октября составили 230,000 рублей; первоначальная стоимость приобретения (за вычетом износа) выбывших основных средств составила 80,000 руб., прочих активов - 15,000 руб. Таким образом, должны быть сделаны следующие проводки:

Д-т "Убытки от прекращенной деятельности"

 325,000

К-т "Себестоимость реализованных основных средств"

 80,000

К-т "Себестоимость реализованных прочих активов"

 15,000

К-т "Себестоимость реализованной продукции"

 230,000

4. Требования к предоставлению информации в финансовой отчетности согласно IAS

По каждому прекращенному виду деятельности необходимо представить следующую информацию:

характер прекращенного вида деятельности;

отрасль и географические регионы, в которых велась такая деятельность;

дата прекращения бухгалтерского учета по виду деятельности;

способ прекращения (продажа или закрытие);

прибыль / убыток от прекращения и учетная политика, принятая для определения такой прибыли /убытка;

выручка, а также прибыль/убыток при обычном ходе операций по данной деятельности за период, а также соответствующие суммы для каждого предшествующего периода, по которому составлялась отчетность.

5.11 Изменения учетной политики

1. Требования по предоставлению информации в финансовой отчетности

Ключевым принципом IAS является требование предоставления пользователям финансовой отчетности возможности сопоставить финансовую отчетность предприятия за определенный период времени с тем, чтобы выявить тенденции изменения его финансового положения, эффективности и движения денежных средств. Сообразно этому в IAS содержится требование о предоставлении информации, относящейся к результатам изменений учетной политики. Такие изменения должны иметь существенное влияние на финансовые результаты.

Если сумма всех корректировок данных прошлых периодов может быть достоверно определена, финансовую отчетность прошлых периодов следует рассматривать в свете изменений учетной политики.

Любые корректировки, являющиеся результатом изменения учетной политики, необходимо отражать в учете как корректировки начального сальдо нераспределенной прибыли. Если финансовая отчетность охватывает несколько отчетных периодов, корректировке подлежит начальное сальдо самого раннего периода.

Согласно российской системе учета, информация о смене учетной политики также должна отражаться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

2. Требования по предоставлению информации в финансовой отчетности

Если изменения учетной политики оказывают существенное влияние на данные текущего периода или любого предшествующего периода, представленного в отчетности, или если такие изменения могут оказать существенное влияние на последующие периоды, предприятие должно предоставить следующую информацию:

Причины изменений, которые могут быть следующими: решение совета директоров, решение руководства, изменение законодательства в области бухгалтерского учета.

Сумма корректировок за текущий период и за каждый предшествующий период, представленный в финансовой отчетности.

Сведения о том, производился ли пересчет сопоставимых данных, или же это было сочтено нецелесообразным.

Глава VI. Отчет о движении денежных средств

6.1 Роль отчета о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств - одна из основных форм финансовой отчетности, в которой суммируется информация о поступлении и выбытии денежных средств компании. Отчет о движении денежных средств дополняет балансовый отчет и отчет о прибылях и убытках. Балансовый отчет отражает финансовое положение компании на определенный момент времени (конец учетного периода), а отчет о движении денежных средств поясняет изменения, произошедшие с одним из компонентов финансовой отчетности - денежными средствами - от одной даты балансового отчета до другой. Отчет о прибылях и убытках отражает результаты деятельности компании за период; и эта деятельность является основным фактором, который изменяет состояние денежных средств, отражаемых в отчете о движении денежных средств. Информация о движении денежных средств предприятия полезна тем, что она предоставляет пользователям финансовой отчетности базу для оценки способности предприятия привлекать и использовать денежные средства и их эквиваленты.

Отчет о движении денежных средств, кроме того, содержит информацию, которая бывает полезна при оценке финансовой гибкости фирмы. Финансовая гибкость - это способность фирмы генерировать значительные суммы денежных средств с тем, чтобы своевременно реагировать на неожиданно возникающие потребности и возможности. Информация о движении денежных средств за прошлые периоды, особенно о движении денежных средств от основной деятельности, помогает оценить финансовую гибкость. Оценка способности фирмы пережить, например, неожиданное падение спроса может включать в себя анализ движения денежных средств от основной деятельности за прошлые периоды. Чем значительнее потоки денежных средств, тем выше окажется способность фирмы выдержать неблагоприятные изменения экономических условий.

Некоторые инвесторы и кредиторы считают отчет о движении денежных средств полезным при оценке "качества" доходов фирмы. Определение доходов при учете по методу начислений требует множества бухгалтерских проводок, связанных с начислением, отражением сумм, относящихся к будущим отчетным периодам, распределением и оценкой. Такие корректировки и процедуры делают процесс определения дохода более субъективным, чем хотелось бы некоторым пользователям финансовой отчетности. Такие пользователи полагаются на более объективную оценку эффективности, чем чистая прибыль, - на движение денежных средств от основной деятельности. С точки зрения таких пользователей, чем выше этот показатель, тем выше “качество” дохода.

6.2 Предпосылки

1. IAS

Отчет о движении денежных средств пришел на смену отчету об изменениях финансового положения. Отчет об изменениях финансового положения на протяжении нескольких лет представлял собой обязательную форму финансовой отчетности, отражавшую информацию об источниках и использовании средств фирмы. При подготовке отчета об изменениях финансового положения фирмы были вправе самостоятельно решать, будут ли они определять фонды как оборотный капитал (оборотные активы минус текущие обязательства), или как денежные средства. Изначально, большинство фирм готовили отчет, основываясь на оборотном капитале. Тот факт, что такой формат не удовлетворял многих пользователей, вынудил фирмы перейти на денежный формат представления. Отчет об изменениях финансового положения, составленный в денежном формате, был по сути во многом схож с применяемым в настоящее время отчетом о движении денежных средств, и завершил собой переход от отчетности, основанной на оборотном капитале, к отчетности, основанной на денежных средствах.

2. РСУ

Простая форма отчета о движении денежных средств была введена для российских предприятий в 1995 году как часть отчета о финансовых результатах и их использовании. В 1996 году для квартальной отчетности была введена форма, приближенная к западным стандартам отчета о движении денежных средств. Такая форма включает в себя классификацию денежных поступлений и выплат по трем основным категориям: текущая деятельность, инвестиционная деятельность и финансовая деятельность. Статьи денежных поступлений и выплат описываются с учетом специфики российского бухгалтерского учета.

3. Денежные средства и их эквиваленты

В соответствии с требованиями IAS, денежные средства состоят из наличных денег, находящихся в распоряжении предприятия, и вкладов до востребования. Денежные эквиваленты - это краткосрочные высоколиквидные инвестиции, которые можно легко конвертировать в известную сумму, и которые практически не подвержены риску изменения стоимости.

Несмотря на то, что форма, о которой идет речь, называется отчетом о движении денежных средств, она фактически имеет дело с несколько более широким набором понятий, нежели только денежные средства. Точнее, такой отчет должен объяснять изменения в денежных средствах фирмы и их эквивалентах. Инвестиции, подпадающие под определение денежного эквивалента, должны:

быть легко конвертируемыми в известную сумму денег;

иметь достаточно короткий срок погашения для того, чтобы их рыночная стоимость не была чувствительной к колебаниям процентной ставки (в целом, сюда относятся ценные бумаги с изначальным сроком погашения не более трех месяцев).

Не все инвестиции, подпадающие под определение денежного эквивалента, классифицируются как таковые. Каждая фирма должна выбрать политику учета инвестиций, подпадающих под определение денежных эквивалентов, в качестве таковых, и предоставлять информацию о выбранной политике в финансовой отчетности.

При составлении отчета о движении денежных средств, денежные средства и их эквиваленты суммируются и учитываются общей суммой. Это делается потому, что покупка и продажа инвестиций в форме денежных эквивалентов считаются частью общего процесса управления денежными средствами фирмы, а не источником или способом использования денег. Переводы денежных средств фирмы в инвестиции и обратно не рассматриваются в отчете о движении средств как выплаты и поступления.

Денежные средства и их эквиваленты, отраженные в отчете о движении денежных средств на конец учетного периода, должны соответствовать данным по денежным средствам и их эквивалентам, отраженным в балансе. Позиции, учитываемые как денежные эквиваленты, должны, таким образом, быть отделены в балансе от краткосрочных инвестиций или рыночных ценных бумаг. Операции покупки и продажи последних создают поступление и расходование денежных средств, которые отражаются в отчете о движении денежных средств.

При составлении отчета о движении денежных средств по российским стандартам (приказ Министерства финансов от 27.03.96 No 31) используется информация только о денежных средствах: счет 50 "Касса", счет 51 "Расчетный счет", счет 52 "Валютный счет", счет 55 "Специальные счета в банках". Денежные эквиваленты при подготовке отчета о движении денежных средств по российским стандартам не определяются и не используются.

4. Различия

В российской системе учета не применяется понятие денежных эквивалентов для целей составления отчета о движении денежных средств.

5. Потребности в информации

Для определения денежных эквивалентов по данным российского учета, компании следует использовать информацию на счет 56 "Денежные документы", за исключением собственных акций, выкупленных у акционеров, счет 57 "Переводы в пути" и счет 58 "Краткосрочные финансовые вложения" - в части инвестиций, первичный срок погашения которых не превышает трех месяцев. Кроме того, при определении инвестиций в качестве денежных эквивалентов по данным российского учета необходимо принимать во внимание вышеуказанные критерии. Денежными средствами для целей включения в отчет о движении денежных средств являются счет 50 "Касса", счет 51 "Расчетный счет", счет 52 "Валютный счет", за исключением замороженных валютных счетов во Внешэкономбанке, и счет 55 "Специальные счета в банках".

6. Классификация, принятая в отчете о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств подразделяет денежные поступления и выплаты на три основные категории: текущая деятельность, инвестиционная деятельность и финансовая деятельность. Группировка потоков денежных средств по этим трем категориям позволяет отразить влияние каждого из трех основных направлений деятельности фирмы на денежные средства. Комбинированное воздействие всех трех категорий на денежные средства определяет чистое изменение денежных средств за период. Затем чистое изменение денежных средств за период выверяется с начальным и конечным сальдо денежных средств.

6.1 Текущая деятельность

Текущая деятельность - это деятельность предприятия, приносящая ему основные доходы, а также прочие виды деятельности, не связанные с инвестициями и финансами.

Как правило, основная деятельность фирмы направлена на продажу продукции или предоставление услуг. Движение денежных средств от основной деятельности включает в себя все операции компании, не подпадающие под определение инвестиционной или финансовой деятельности. Например, денежные средства, полученные в результате выигранного судебного иска или в качестве страховых выплат, а также благотворительные выплаты рассматриваются как движение денежных средств от основной деятельности фирмы.

Ниже приводятся примеры денежных поступлений и выплат, относящихся к основной деятельности:

Денежные поступления

Поступления от покупателей за проданные товары или оказанные услуги

Поступления процентных выплат и дивидендов

Прочие поступления, не связанные с инвестиционной или финансовой деятельностью

Денежные выплаты

Выплаты поставщикам

Выплаты работникам

Выплаты процентов кредиторам

Перечисление налогов в бюджет

Прочие выплаты, не связанные с инвестиционной или финансовой деятельностью

Для целей составления отчета о движении денежных средств по российским стандартам (приказ Министерства финансов No 31 от 27.03.96) основная деятельность определяется как деятельность предприятия, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели, либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, например, производство, строительство, сельское хозяйство, торговля и т.д.

6.2 Различия

С точки зрения Российского законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения определение текущей деятельности того или иного предприятия может не совпадать с подобным определение с точки зрения IAS, что может привести к их неправильной классификации.

6.3 Устранение различий

Для целей составления отчета о движении денежных средств следует применять определение основной деятельности, приведенное в IAS, с тем чтобы избежать неправильной классификации отдельных позиций движения денежных средств по видам деятельности.

7. Инвестиционная деятельность

Инвестиционная деятельность заключается в приобретении и продаже внеоборотных активов и других объектов инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

Операции фирмы, включающие (1) приобретение и продажу материальных внеоборотных активов и нематериальных внеоборотных активов, (2) приобретение и продажу акций, облигаций и других ценных бумаг (не являющихся денежными эквивалентами), и (3) выдачу ссуд и последующее получение средств, представляют собой основные компоненты ее инвестиционной деятельности. Соответствующие денежные поступления и выплаты отражаются в разделе инвестиционной деятельности отчета о движении денежных средств.

Сведения о движении денежных средств, связанных с инвестиционной деятельностью, важны, поскольку они отражают расходы, произведенные в отношении ресурсов, которые, как предполагается, создадут в будущем прибыль и движение денежных средств. Ниже приводятся примеры такого движения денежных средств:

Денежные поступления:

Поступления от продажи внеоборотных активов, как материальных, так и нематериальных

Поступления от реализации акций, облигаций и других ценных бумаг (кроме денежных эквивалентов)

Поступления по ссудам, выплачиваемые заемщиками

Денежные выплаты

Выплаты, связанные с приобретением внеоборотных активов, как материальных, так и нематериальных

Выплаты, связанные с приобретением акций, облигаций и других ценных бумаг (кроме денежных эквивалентов)

Выдача ссуд заемщикам

Для целей составления отчета о движении денежных средств по российским стандартам (приказ Министерства финансов от 27.03.96 No 31) инвестиционная деятельность определяется как деятельность предприятия, связанная с капитальными вложениями организации в связи с приобретением земельных участков, зданий и, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей; осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуском облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера и т.д.

7.1 Финансовая деятельность

Финансовая деятельность - это деятельность, результатом которой являются изменения в размере и составе собственного капитала и заемных средств предприятия.

Считается, что фирма осуществляет финансовую деятельность, если она получает ресурсы от акционеров, возвращает ресурсы акционерам, берет ссуды у кредиторов, и выплачивает суммы, полученные в качестве ссуды. Движение денежных средств, возникающее в связи с такими операциями, отражается в разделе "Финансовая деятельность" отчета о движении денежных средств. Информация о движении денежных средств, связанных с финансовой деятельностью, важна потому, что она позволяет прогнозировать будущий объем денежных средств, на который будут иметь права поставщики капитала предприятия. Ниже приводятся примеры такого движения денежных средств:

Денежные поступления

Поступления от эмиссии простых и привилегированных акций

Поступления от выпуска облигаций

Денежные выплаты

Выплаты, связанные с выкупом собственных акций

Выплаты дивидендов

Выплаты, связанные с погашением выпущенных облигаций

Выплаты, производимые арендатором в уменьшение задолженности по финансовому лизингу

Для целей составления отчета о движении денежных средств по российским стандартам (приказ Министерства финансов от 27.03.96 No 31) финансовая деятельность определяется как деятельность предприятия, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и других ценных бумаг краткосрочного характера, выбытием ранее приобретенных акций, облигаций и т.п. на срок до 12 месяцев.

7.2 Различия

Основное различие в определении финансовой деятельности между IAS и российской системой учета заключается в том, что, согласно IAS, финансовая деятельность включает как краткосрочные, так долгосрочные инвестиции, в то время как в российской системе учета сюда включаются только краткосрочные инвестиции.

7.3 Устранение различий

При составлении отчета о движении денежных средств согласно IAS следует руководствоваться соответствующим определением финансовой деятельности.

8. Неденежные операции

Многие виды деятельности оказывают влияние на денежные средства и, следовательно, автоматически включаются в соответствующие разделы отчета о движении денежных средств. В то же время, отдельные значительные операции, связанные с основной, инвестиционной и финансовой деятельностью, не влияют на движение денежных средств. Примерами неденежных инвестиционных и финансовых операций могут служить выпуски акций или облигаций в обмен на материальные и нематериальные внеоборотные активы, или обмен внеоборотных активов на другие внеоборотные активы. В российской деловой практике распространены крупные бартерные неденежные операции, относящиеся к основной деятельности. Информация о таких событиях должна представлена как приложение к отчету о движении денежных средств.

В целом, неденежные инвестиционные и финансовые операции влияют на будущие потоки денежных средств. Выпуск облигаций требует денежных выплат основного долга и процентов по таким облигациям в будущем.

Информация по неденежным операциям должна быть представлена в таблице, отдельной от отчета о движении денежных средств. Такая отдельная таблица может быть включена в приложение к финансовой отчетности.

9. Российская система учета

Не требуется представлять информацию по неденежным инвестиционным и финансовым операциям.

10. Чистый результат движения денежных средств от основной деятельности

При ведении учета по кассовому методу, доходы учитываются в момент получения денежных средств, а расходы - в момент выплаты. Такая система особенно удобна, когда необходимо сосредоточить внимание на движении денежных средств от основной деятельности фирмы. Фактически, чистый результат движения денежных средств фирмы от основной деятельности равно ее прибыли, рассчитанной на основе кассового метода.

Расчет чистого результата движения денежных средств от основной деятельности требует изменения базы расчета: с метода начислений на кассовый метод.

10.1 Прямой метод расчета

Прямой метод учитывает основные категории денежных поступлений и выплат от основной деятельности и, по сути, представляет собой отчет о прибылях и убытках, составленный на основе кассового метода. Используя прямой метод расчета, можно определить суммы денежных средств по различным категориям, либо (1) путем анализа и классификации денежных операций фирмы, либо (2) путем пересчета доходов и расходов, рассчитанных на основе метода начислений, в соответствующие суммы, рассчитанные на основе кассового метода.

Большинство предприятий совершают огромное количество денежных операций, что делает их анализ и классификацию для определения движения денежных средств от основной деятельности весьма трудоемкими. Более эффективная методика заключается в том, чтобы принять за основу суммы, которые уже отражены в учете по принципу метода начислений.

Несмотря на то, что прямой метод расчета объясняется в рамках данного пособия, такой метод составления отчета о движении денежных средств не получил широкого распространения среди западных финансовых институтов. Предпочтительным форматом при составлении отчета о движении денежных средств является косвенный метод расчета.

10.2 Расчет доходов и расходов

Основные категории денежных поступлений и выплат от основной деятельности можно определить, взяв за основу доходы и расходы от основной деятельности и переведя их в соответствующие суммы, рассчитанные на основе кассового метода. Методика такого расчета объяснена и проиллюстрирована на примере операций АООТ "Утюг" за март 1995 года (все суммы приведены в рублях).

Баланс АООТ "Утюг" за период, заканчивающийся 31 марта 1995 г. Оборотные активы

 31 марта 1995 г.

 28 февраля 1995 г.

Денежные средства в кассе и на счетах в банке

 30,000

 10,000

Расчеты с покупателями и заказчиками

 39,000

 34,000

Запасы

 54,000

 60,000

Авансы выданные по расчетам со страховщиком

 17,000

 4,000

 140,000

 108,000

Внеоборотные активы

Здания, станки и оборудование

 200,000

 200,000

Износ

 50,000

 40,000

 150,000

 160,000

Итого активы

 290,000

 268,000

Текущие обязательства Облигации к погашению

 50,000

 50,000

Расчеты с поставщиками и подрядчиками

 10,000

 19,000

Проценты к выплате

 2.500

 2,000

Налог на прибыль

 2,000

 3.500

 64.500

 74.500

Капитал

Обычные акции

 140,000

 140,000

Нераспределенная прибыль

 85.500

 53.500

 225,500

 193,500

Итого капитал и обязательства

 290,000

 268,000

Отчет о прибылях и убытках за март 1995 г. Выручка от реализации

 250,000

Себестоимость реализованной продукции

 140,000

Расходы на оплату труда

 47,500

Затраты по страхованию

 5,000

Износ

 10,000

Расходы по уплате процентов

 4,500

Налог на прибыль

 11,000

Прибыль от продажи оборудования

 (16,000)

Убыток от погашения облигаций

 9,000

 211,000

Чистая прибыль

 39,000

Предположим, что в марте 1995 года, кроме обычных операций, имели место следующие:

Продано оборудование за 20,000 при балансовой стоимости 4,000 (10,000 первоначальная стоимость - 6,000 износ)

Приобретено новое оборудование за 40,000

Выплачено 89,000 в погашение облигаций при учетной стоимости 80,000.

Приобретено оборудование за 30,000 с оплатой путем выпуска и передачи поставщику 3,000 обыкновенных акций

Выпущено дополнительно обыкновенных акций по номинальной стоимости на сумму 120,000

Объявлено и выплачено 11,000 в качестве дивидендов

10.3 Пересчет реализации в денежные средства, полученные от покупателей.

В течение марта 1995 г. дебиторская задолженность увеличилась на 5,000. Такое увеличение означает, что в марте поступления денежных средств (в уменьшение дебиторской задолженности) были меньше реализации (увеличивающей дебиторскую задолженность). Следовательно, денежные средства, полученные от покупателей, рассчитываются следующим образом: Выручка от реализации

 250,000

+

 Дебиторская задолженность на начало периода

 34,000

-

 Дебиторская задолженность на конец периода

 (39,000)

=

 Денежные средства, полученные от покупателей

 245,000

10.4 Пересчет себестоимости реализованной продукции (СРП) в денежные средства, уплаченные за товар..

Трансформирование СРП в денежные средства, уплаченные за продукцию, осуществляется в два этапа. Сначала СРП корректируется на сумму изменений остатков товарно-материальных ценностей, с тем чтобы определить сумму закупок в течение года. Затем сумма закупок корректируется на сумму изменений кредиторской задолженности, с тем чтобы определить денежные средства, уплаченные за товар.

В марте 1995 года остаток товарно-материальных ценностей уменьшился с 60,000 до 54,000. Такое уменьшение свидетельствует о том, что СРП превысила стоимость приобретения товаров, закупленных в течение месяца. Сумма закупок за месяц рассчитывается следующим образом:

 Себестоимость реализованной продукции

 140,000

+

 Остаток ТМЦ на конец периода

 54,000

-

 Остаток ТМЦ на начало периода

 (60,000)

=

 Сумма закупок

 134,000

В течение марта 1995 года кредиторская задолженность уменьшилась на 9,000. Такое снижение указывает на то, что выплаты денежных средств за товары (уменьшающие кредиторскую задолженность) превысили закупки (увеличивающие кредиторскую задолженность). Сумма денежных средств, уплаченных за товары, рассчитывается следующим образом: Сумма закупок

 134,000

+

 Кредиторская задолженность на начало периода

 19,000

-

 Кредиторская задолженность на конец периода

 (10,000)

=

 Денежные средства, уплаченные за товары

 143,000

Пересчет начисленной заработной платы в денежные средства, выплаченные работникам. Не требуется корректировки расходов по заработной плате. Отсутствие задолженности по заработной плате как на начало, так и на конец периода означает, что начисленная заработная плата и сумма денежных средств, выплаченных работникам в качестве заработной платы, равны и составляют 47.500.

Пересчет начисленных страховых выплат в денежные средства, уплаченные в качестве страховки. Сумма выплаченной страховки увеличилась в марте 1995 года на 13,000. Увеличение на 13,000 показывает, что выплаты по договору страхования (увеличивающие сумму авансов выданных по расчетам со страховщиком) превышают сумму затрат по страхованию, начисленных в течение года (уменьшающую сумму авансов выданных по расчетам со страховщиком). Принимая за основу начисленные затраты по страхованию, страховые выплаты можно рассчитать следующим образом: Начисленные затраты по страхованию

 5,000

+

 Авансы выданные по расчетам со страховщиком

 на конец периода

 17,000

-

 Авансы выданные по расчетам со страховщиком

 на начало периода

 (4,000)

=

 Страховые выплаты

 18,000

10.5 Исключение начисленного износа и других неденежных расходов по основной деятельности.

Начисленный износ относится к неденежным расходам. Поскольку такие расходы не связаны с выплатами денежных средств, начисленный износ должен быть полностью исключен при трансформировании начисленных расходов в соответствующие денежные выплаты. Если бы у АООТ "Утюг" имелась амортизация нематериальных активов, она была бы устранена по этой же причине. Амортизация нематериальных активов не затрагивает движение денежных средств.

10.6 Пересчет начисленных процентов в денежные выплаты процентов..

Сумма начисленных процентов возросла с 2,000 до 2,500 в течение марта 1995 г. Такое увеличение означает, что сумма процентов, выплаченных в марте 1995 года (включая 2,000, отнесенные на расходы предыдущего месяца) меньше расходов по процентам, начисленным в марте (включая 2,500, начисленные, но не выплаченные на конец месяца). Такое изменение задолженности по процентам используется для трансформирования начисленных процентов в денежные выплаты процентов, которое осуществляется следующим образом:

 Начисленные проценты

 4,500

+

 Задолженность по процентам к выплате на начало периода

 2,000

-

 Задолженность по процентам к выплате на конец периода

 (2,500)

=

 Выплаты процентов

 4,000

10.7 Пересчет начисленного налога на прибыль в налог на прибыль уплаченный.

Уменьшение задолженности по налогу на прибыль с 3,500 в прошлом месяце до 2,000 на конец марта означает, что начисленный налог на прибыль этого месяца (увеличивающий задолженность по налогу на прибыль) был на 1,500 меньше, чем выплаты налога на прибыль в марте (уменьшающие задолженность по налогу на прибыль). Принимая за основу начисленный налог на прибыль, сумму денежных выплат по налогу на прибыль можно рассчитать следующим образом:

 Начисленный налог на прибыль

 11,000

+

 Задолженность по налогу на прибыль на начало периода

 3,500

-

 Задолженность по налогу на прибыль на конец периода

 (2,000)

=

 Сумма денежных выплат по налогу на прибыль

 12,500

Процедуру пересчета прямым методом можно свести в следующей таблице:

Доходы/Расходы

 Корректировка

 Сумма денежных средств

 +

 Уменьшение дебиторской задолженности

Выручка от

реализации

 или

 =

 Получено от покупателей

 -

 Увеличение дебиторской задолженности

 +

 Увеличение остатков ТМЦ

 или

Себестоимость

 -

 Уменьшение остатков ТМЦ

реализованной

 и

 =

 Уплачено за товары

продукции

 +

 Уменьшение дебиторской задолженности

 или

 -

 Увеличение дебиторской задолженности

 +

 Увеличение расходов будущих периодов

Расходы по

 или

основной деятельности

 -

 Уменьшение расходов будущих периодов

(исключая ниже-

 и

 =

 Оплачено расходов

перечисленные

позиции)

 +

 Уменьшение начисленных обязательств

 или

 -

 Увеличение начисленных обязательств

Начисленный износ

 -

 Начисленный износ

 =

 0

Начисленная амортизация

 -

 Начисленная амортизация

 =

 0

 +

 Уменьшение задолженности по процентам

Начисленные

 или

 =

 Выплачено процентов

проценты

 -

 Увеличение задолженности по процентам

 +

 Уменьшение задолженности по налогу на прибыль

Начисленный

 или

 =

 Уплачено налога

налог на прибыль

 -

 Увеличение задолженности по налогу на прибыль

 на прибыль

Теперь можно составить таблицу (согласно IAS) движения денежных средств от основной деятельности, используя прямой метод.

Движение денежных средств от основной деятельности Руб.

Получено от покупателей

 245,000

Уплачено поставщикам и работникам

 (190.500)

Поступления от основной деятельности

 54,500

Уплаченные проценты

 (4,000)

Уплаченный налог на прибыль

 (12,500)

Выплаченная страховка

 (18,000)

Чистый результат движения денежных средств от основной деятельности

 20,000

10.8 Косвенный метод трансформирования

Второй метод определения и представления чистого результата движения денежных средств от основной деятельности - это косвенный метод расчета. Согласно косвенному методу за основу принимается чистая прибыль, рассчитанная на основе метода начислений, и затем выполняется ряд корректировок чистой прибыли, рассчитанной по методу начислений, в чистую прибыль, рассчитанную по кассовому методу. В отличие от прямого метода, при косвенном методе денежные поступления и выплаты не подразделяются на категории.

Корректировки чистой прибыли состоят в первую очередь из рассмотренных ранее корректировок, применяемых при пересчете отдельных сумм доходов и расходов в суммы, рассчитанные по кассовому методу. Корректировки эти, однако, применяются в отношении суммы чистой прибыли, а не в отношении отдельных сумм доходов и расходов. Кроме того, поскольку за основу берется чистая прибыль, необходимы дополнительные корректировки для устранения влияния прибылей и убытков от инвестиционной и финансовой деятельности на чистую прибыль. Примером могут служить прибыли и убытки от продажи основных средств и погашения выпущенных облигаций. Результаты таких операций, имеющие отношение к денежным средствам, отражаются в разделах отчета о движении денежных средств, посвященных инвестиционной и финансовой деятельности. Соответствующие прибыли и убытки включаются в чистую прибыль и должны быть исключены из чистой прибыли при расчете чистого результата движения денежных средств от основной деятельности. Прибыли и убытки исключаются путем прибавления убытков к чистой прибыли и вычитанием прибылей из чистой прибыли.

Согласно косвенному методу пересчета, неденежные расходы, такие как износ и амортизация, прибавляются к чистой прибыли, с тем чтобы устранить влияние, оказываемое ими на чистую прибыль. Кроме того, устраняется влияние на чистую прибыль прибылей и убытков от инвестиционной и финансовой деятельности. Изменения дебиторской задолженности, остатков товарно-материальных ценностей, расходов будущих периодов, кредиторской задолженности, задолженности по уплате процентов и налога на прибыль,происходящие в течение года, должны быть либо прибавлены к чистой прибыли, либо вычтены из нее, в зависимости от того, какой счет анализируется, и от того, происходило ли соответствующее изменение в сторону повышения или понижения. Ниже приводится таблица, представляющая порядок трансформирования сумм по косвенному методу, в которой вкратце излагается общий подход и сами корректировки.

Прибавляется к чистой прибыли

 Вычитается из чистой прибыли

Начисленная амортизация

Убытки (инвестиционная и финансовая деятельность)

 Доходы (инвестиционная и финансовая деятельность)

Уменьшение дебиторской задолженности

 Увеличение дебиторской задолженности

Уменьшение остатков ТМЦ

 Увеличение остатков ТМЦ

Уменьшение расходов будущих периодов

 Увеличение расходов будущих периодов

Увеличение кредиторской задолженности

 Уменьшение кредиторской задолженности

Увеличение начисленных обязательств

 Уменьшение начисленных обязательств

Увеличение задолженности по выплате процентов

 Уменьшение задолженности по выплате процентов

Увеличение задолженности по налогу на прибыль

 Уменьшение задолженности по налогу на прибыль

Если имеется чистый убыток по результатам отчетного периода, косвенный метод основывается на чистом убытке. Возможно, что последующие корректировки могут превысить убыток таким образом, что чистый результат движения денежных средств от основной деятельности окажется положительным, несмотря на чистый убыток, рассчитанный по методу начислений.

Если применить корректировки из приведенного списка к данным из примера, чистый результат движения денежных средств АООТ "Утюг" будет представлено следующим образом:

Движение денежных средств от основной деятельности, Руб.

(косвенный метод пересчета)

Чистая прибыль: 39,000

Корректировки:

Износ

 10,000

Прибыль от реализации оборудования

 (16,000)

Убытки от погашения облигаций

 9,000

Увеличение суммы дебиторской задолженности

 (5,000)

Уменьшение остатков ТМЦ

 6,000

Увеличение предоплаты за страховку

 (13,000)

Уменьшение кредиторской задолженности

 (9,000)

Увеличение задолженности по процентам

 500

Уменьшение задолженности по налогу на прибыль

 (1,500)

Чистый результат движения денежных средств от основной деятельности

20,000

Для составления окончательного варианта отчета о движении денежных средств, необходимо рассчитать движение денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности (см. соответствующий абзац выше).

Движение денежных средств от инвестиционной деятельности Приобретение зданий, станков и оборудования

 (40,000)

Выручка от реализации оборудования

 20,000

Чистый результат движения денежных средств от инвестиционной деятельности

(20,000)

Движение денежных средств от финансовой деятельности

Денежные средства, полученные от выпуска акций

 120,000

Погашение выпущенных облигаций

 (89,000)

Выплаченные дивиденды

 (11,000)

Чистый результат движения денежных средств от финансовой деятельности

 20,000

Рассчитав чистый результат движения денежных средств от основной, инвестиционной и финансовой деятельности, можно составить суммарный отчет о движении денежных средств.

АООТ "Утюг" Отчет о движении денежных средств за март 1995 г.

Чистый результат движения денежных средств от основной деятельности

 20,000

Чистый результат движения денежных средств от инвестиционной деятельности

 (20,000)

Чистый результат движения денежных средств от финансовой деятельности

 20,000

Чистое увеличение/снижение денежных средств и их эквивалентов

 20,000

Денежные средства и их эквиваленты на начало периода

 10,000

Денежные средства и их эквиваленты на конец периода

 30,000

11. Отчет о движении денежных средств: краткое изложение материала

Отчет о движении денежных средств объясняет чистое увеличение или снижение денежных средств и их эквивалентов в течение периода

Отчет о движении денежных средств разделяет потоки денежных средств на категории основной, инвестиционной и финансовой деятельности

Следующей целью подготовки и публикации отчета о движении денежных средств является предоставление информации об инвестиционной и финансовой деятельности фирмы. Обязательно предоставление дополнительной информации по неденежным инвестиционным и финансовым операциям

Отчет о движении денежных средств помогает его пользователям сопоставить, оценить и прогнозировать денежные потоки фирмы, а также оценить ее финансовую гибкость

Предприятие может использовать прямой или косвенный метод расчета для составления отчета о движении денежных средств от основной деятельности. Прямой метод учитывает основные категории денежных поступлений и платежей по основной деятельности. Косвенный метод позволяет скорректировать чистую прибыль к чистому результату движения денежных средств от основной деятельности.

|  |
| --- |
| **Глава VII. Некоторые стандарты и правила**  |
|  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| В настоящем разделе представлена более подробная информация по конкретным стандартам бухучета, освещенным в предыдущих частях руководства. Она охватывает в деталях некоторые наиболее важные вопросы, такие как учет в условиях инфляции, учет влияния изменения валютных курсов, учет в условиях аренды, учет контрактов на строительные работы, учет слияния компаний и отражение информации о взаимосвязанных сторонах. Эти темы рассматриваются конкретно так как многие предприятия будут сталкиваться с этими проблемами при переходе к ведению бухгалтерского учета в системе IAS. **1. Стандарт IAS 11 Контракты на строительные работы** В соответствии с 11 стандартом IAS контракт на строительные работы представляет собой соглашение на создание актива или комбинации активов, которые вместе составляют единый проект. Срок действия контакта на строительство может быть больше 1 года. Если деятельность по контракту начинается и заканчивается в различные отчетные периоды, предприятию необходимо распределить по соответствующим периодам доходы и расходы по этому контракту. ***1.1 Учет контрактов на строительные работы в системе IAS*** Доходы и расходы, относящиеся к контрактам на строительные работы, обычно отражаются по стадии выполнения контракта на дату составления баланса. Обычно бывает два вида контрактов на строительство. К*онтракт с фиксированной ценой* - это контракт, в котором подрядчик соглашается на фиксированную контрактную цену, тогда как контракт с *возмещением затрат* это контракт, в котором подрядчику возмещают все допустимые или иначе определенные расходы, плюс процент от этих расходов или фиксированный гонорар. Доходы, расходы и прибыль должны учитываться в процентном соотношении к объему выполненных контрактных работ. Объем выполненных работ по контракту может быть установлен различными способами, например: 1. путем подсчета затрат по выполненным к этой дате работам;
2. проведением обзора выполненной работы;
3. завершением конкретной части работы по контракту.

Общая сумма, которая должна поступить от заказчика за работу, выполненную по контракту, должна отражаться как актив. ***1.2 Информация*** Предприятие должно отражать следующую информацию: 1. сумму доходов по контракту, отражаемую как доход за отчетный период;
2. метод, используемый для определения дохода, полученного по контракту за период;
3. метод, используемый для определения стадии выполнения работ по контракту.

По незавершенному контракту на дату составления балансового отчета необходимо показать следующее: 1. совокупную сумму понесенных расходов, и прибыль, признанную на дату составления баланса, за вычетом признанных убытков на ту же дату
2. сумму, полученных авансов.

Примеры отражения доходов и расходов по контракту Подрядчик - строитель заключает контракт на строительство моста на сумму 8000 долларов США. По первоначальным оценкам подрядчика стоимость контракта составляла 6300 долларов сша. Деятельность по контракту началась в 1995 году. Если в конце 1995 года подрядчик может с достаточной долей достоверности оценить результаты деятельности по контракту, он отражает доходы и затраты на основании определения стадии выполнения работ. Поэтому, если затраты на дату составления баланса составляют 3150 долларов сша, работы по контракту выполнены на 50%. Подрядчик должен отразить доходы в сумме 4 000 долларов сша как 50 % от общей суммы доходов, и затраты в 3 150 долларов США как 100% затрат, на дату составления балансового отчета. Если, однако, подрядчик не в состоянии с достаточной степенью достоверности оценить результат выполнения работы по контракту в конце 1995 года, но произвел затраты в сумме 3 150 долларов США, которые скорее всего будут возмещены, подрядчик должен признать доходы в сумме 3 150 долларов США и затраты в сумме 3 150 долларов США. Если по предположению подрядчика в конце 1995 года общая сумма затрат по контракту составит 10 000 долларов США, предполагаемые убытки в сумме 2 000 долларов сша должны быть учтены незамедлительно. Если работы по контракту завершены на 50%, подрядчик должен отразить доход в сумме 4 000 долларов США как 50% от общей суммы доходов и затраты в сумме 6 000 долларов США как 100 % затрат равных сумме доходов плюс 100 % предполагаемых убытков. Объем выполненных работ по контракту определяется на основе соотношения осуществленных на эту дату затрат по выполненным работам и оценочной суммой общих затрат по контракту. ***1.3 Учет контрактов на строительство в Российской системе бухгалтерского учета*** В соответствии с приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20.12.94 No 167 "Об утверждении положения о ведении бухгалтерского учета, озаглавленного " Регистрация контрактов на капитальное строительство", подрядчик может определять доходы и финансовые результаты: 1. по отдельно выполненной работе;
2. по объекту строительства.

При учете доходов за отдельно выполненные работы, возможно применять метод оценки дохода аналогично IAS, однако, убытки, а также прибыль пропорционально распределяются на весь срок выполнения работ по контракту. Единственное отличие от IAS это то, что на каждую дату составления балансового отчета подрядчик имеет возможность отнести какую-то часть затрат на строительство, которые не были соотнесены с прибылью. Эти затраты будут отражены в Балансовом отчете как актив (Незавершенное производство). Второй метод учета это определение дохода по объекту строительства. При применении этого метода все доходы обычно учитываются после выполнения контракта. ***1.4 Практические проблемы при переходе на стандарты IAS*** Какой бы метод не применялся в системе РСУ, необходимо вести точный учет затрат по каждому контракту. Так же необходимо будет провести оценку вероятной прибыли или убытков по каждому конкретному контракту. По существу это означает, что подрядчику потребуется вести поконтрактный учет. **2. Стандарт 17 Учет в условиях аренды** Аренда это контракт, в соответствии с которым арендатор (пользователь) выплачивает арендную плату арендодателю (владельцу) за право использования объекта аренды. ***2.1 Классификация аренды в соответствии с IAS*** *Финансовый лизинг* - это аренда, при которой к арендатору переходят в значительной степени все риски и преимущества, связанные с владением объектом аренды. При этом право собственности может не передаваться. *Текущая аренда* - это любая аренда, кроме финансового лизинга. ***2.2 Классификация аренды в соответствии с РСУ*** В соответствии с российской системой бухгалтерского учета, аренда подразделяется на краткосрочную (меньше одного года) и долгосрочную. Долгосрочная аренда характеризуется передачей права собственности на арендованное имущество в конце срока аренды или после полной выплаты арендной платы арендатором до конца срока аренды. Недавно был введен новый вид аренды, который называется "*лизинг*". Нормативные акты РФ определяют лизинг как хозяйственную деятельность арендодателя, направленную на привлечение внешних финансовых ресурсов для приобретения имущества у конкретного продавца и передачи его арендатору во *временное* пользование за плату. Для классификации аренды в соответствии с IAS каждое конкретное арендное соглашение должно рассматриваться индивидуально в отношении основных показателей финансовой и операционной аренды, которые были описаны выше. ***2.3 Процедура учета аренды в РСУ*** *2.3.1 Учет краткосрочной аренды* Арендодатель сохраняет право собственности на сданный в аренду объект, содержит его на своем балансе, проводит начисление износа на сданный в аренду объект, производит начисление и уплату налога на имущество. Арендатор учитывает арендованный объект на забалансовых счетах и отражает арендную плату как расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу налога на прибыль. *2.3.2 Учет долгосрочной аренды* Арендованный объект включается в активы арендатора, а обязательства в отношении арендодателя отражаются как кредиторская задолженность. Арендатор начисляет амортизацию по арендованному объекту у арендодателя акт передачи имущества в аренду отражается как его продажа. Регулярные арендные платежи включают погашение стоимости арендованного имущества и проценты. Проценты по договору аренды отражаются арендатором на счете Использование прибыли (счет 81). *2.3.3 "Лизинг"* Процедура учета лизинга была изложена в приказе Министерства финансов No 105. Объекты аренды по "лизинговому" соглашению отражаются в балансовом отчете арендодателя. Арендатор отражает их на забалансовых счетах. Арендатор относит арендную плату на расходы, тогда как арендодатель отражает их как выручку от реализации. Амортизация и другие затраты, связанные с лизинговой деятельностью отражаются по дебету счета прибылей и убытков арендодателя. Арендованный объект может приобретаться арендатором либо по окончании всех платежей по условиям контракта, либо на основании досрочной выплаты всех контрактных сумм. ***2.4 Процедура учета текущей аренды в соответствии с IAS*** Арендатор не отражает арендованный объект ни в активе, ни в пассиве своих учетных регистров, арендную плату он отражает как расходы отчетного периода. Основные средства остаются в учетных регистрах арендодателя, а получаемая арендная плата отражается им как доход. ***2.5 Процедура учета финансового лизинга в соответствии с IAS*** *2.5.1 У арендатора:* Арендованное средство отражается в составе активов по стоимости арендованного объекта, и соответствующие обязательства учитываются в пассиве арендодателя. По договору финансового лизинга арендатор помимо финансовых расходов начисляет износ по объекту аренды. Методика начисления амортизации по арендованному объекту должна соответствовать аналогичной процедуре по собственным основным средствам. Если нет обоснованной уверенности в том, что арендатор получит право собственности на арендованный объект в конце срока аренды, он должен быть полностью самортизирован за наиболее короткий срок из срока аренды или срока эксплуатации данного объекта. Для иллюстрации процесса подсчета расходов по уплате процентов рассмотрим следующий пример: **Пример** По договору финансового лизинга сдано в аренду оборудование по рыночной стоимости в 100 000 долларов сша сроком на 5 лет, с ежегодной арендной платой в 24 000 долларов сша, уплачиваемой в начале каждого года. Общая сумма арендных платежей составляет 120 000 долларов США. Заемный процент составляет 10%. Расчет арендных платежей арендатора:  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Дата | Сумма ежегодных арендных платежей | Проценты (10%) по неоплаченной части арендных обязательств |  | Уменьшение основного долга |  | Арендные обязательства к оплате |  |  |
| Контракт |  |  |  |  |  | $ 100,000 |  |
| 1-й год | $ 24,000 |  |  | $ 24,000 |  | 76,000 |  |
| 2-й год | 24,000 | $ 7,600 |  | 16,400 |  | 59,600 |  |
| 3-й год | 24,000 | 5,960 |  | 18,040 |  | 41,560 |  |
| 4-й год | 24,000 | 4,156 |  | 19,844 |  | 21,716 |  |
| 5-й год | 24,000 | 2,284 |  | 21,716 |  |  |  |
| Итого | 120,000 | 20,000 |  | 100,000  |  |  |  |
| Таким образом, бухгалтерские проводки арендатора будут следующими: Подписанный контракт: Дт Оборудование - 100,000 Кт Обязательства по финансовому лизингу - 100,000 Первый арендный платеж: Дт Обязательства по финансовому лизингу - 24,000 Кт Касса - 24,000 Второй арендный платеж: Дт Обязательства по финансовому лизингу -16,400 Дт Расходы по выплате процентов по финансовому лизингу - 7,600 Кт Касса - 24,000 *2.5.2 У арендодателя:* Здесь необходимо определить некоторые термины, которые используются при описании учета финансового лизинга арендодателем в соответствии с IAS. *Негарантированная остаточная стоимость* - это предполагаемая остаточная стоимость сданного в аренду имущества за вычетом той ее части, возмещение которой гарантированно арендатором или любой стороной, связанной с арендатором. *Валовые вложения в аренду* - это сумма минимальных арендных платежей с точки зрения арендодателя, и негарантированной остаточной стоимости, начисленной у арендодателя. *Незаработанный доход* - это разница между валовыми вложениями арендодателя в аренду и ее текущей стоимостью объекта аренды. Имущество, сданное в аренду по договору финансового лизинга должно отражаться в балансовом отчете как дебиторская задолженность. Арендодатель распределяет финансовый доход в течение всего срока аренды на систематической и рациональной основе. Признание дохода в финансовой отчетности арендодателя должно базироваться на закономерности, отражающей постоянное периодическое возмещение текущей стоимости арендованного имущества**.** ***2.6 Информация, необходимая в системе IAS*** *2.6.1 У арендатора:* Необходимо показать: 1. стоимость активов, являющихся объектами финансового лизинга на каждую дату составления балансового отчета. Обязательства, относящиеся к этим арендованным средствам, должны быть представлены отдельно от других обязательств при этом текущие обязательства должны быть показаны отдельно от долгосрочных;
2. обязательства по минимальным арендным платежам по финансовому лизингу и по бессрочной текущей аренде со сроком более одного года, с указанием сумм и периодов, в течение которых должны осуществляться платежи;
3. важные финансовые ограничения, возможности продления аренды или выкупа объекта аренды, непредвиденные арендные платежи и другие обязательства, вытекающие из аренды.

*2.6.2 У арендодателя:* Необходимо показать: 1. на каждую дату составления балансового отчета валовые инвестиции в финансовый лизинг, соответствующий неполученный финансовый доход и негарантированную остаточную стоимость арендованных активов;
2. базу, на основании которой производится распределение финансового дохода;
3. в том случае, когда текущая аренда представляет собой значительную часть деятельности арендодателя - количество объектов аренды по каждому основному виду имущества вместе с соответствующей накопленной амортизацией на каждую дату составления балансового отчета.

***2.7 Особые виды аренды в системе IAS*** *2.7.1 Финансовый лизинг, предоставляемый производителями и посредниками* Производители и посредники часто предлагают клиентам купить объект, либо арендовать его. Финансовый лизинг объекта, предоставляемого производителем или посредником связан с двумя видами результатов от операций: 1. прибыль или убыток в результате прямой продажи объекта, сданного в аренду по нормальной продажной цене с учетом торговых скидок;
2. финансовый доход за период аренды

Если назначаются искусственно заниженные процентные ставки, прибыль от продажи должна быть уменьшена до уровня, который был бы обеспечен при действии коммерческих ставок. *2.7.2 Продажа с обратной арендой* Обратная аренда представляет собой продажу объекта продавцом и сдачу ему этого же объекта в аренду. Арендная плата и продажная цена обычно взаимосвязаны, так как они оговариваются одновременно, и могут не отразить рыночную стоимость арендованного имущества. **3. Стандарт 21 Учет влияния изменений валютных курсов** Возможны два случая, когда деятельность предприятия связана с иностранной валютой. Предприятие может осуществлять операции в иностранной валюте или может иметь зарубежные отделения. Для того чтобы включить операции с иностранной валютой в финансовую отчетность предприятия, они должны быть выражены в валюте отчетности предприятия. Это достигается путем перевода одной валюты в другую, когда финансовая информация, выраженная в одной валюте, переводится в другую валюту. ***3.1 Учет операций в иностранной валюте в системе IAS*** Операции в иностранной валюте - это операции, которые выражены или требует расчета в иностранной валюте, например, операции по закупке или продаже товаров или услуг, цены на которые установлены в иностранной валюте. Операции в иностранной валюте отражаются в учете в соответствии с валютным курсом на дату совершения операции. Предприятия с большим объемом таких операций могут использовать, например, среднюю ставку за неделю. На каждую дату составления балансового отчета: 1. денежные статьи в иностранной валюте должны включаться в отчетность по курсу на момент закрытия биржи.
2. неденежные статьи, учтенные по первоначальной стоимости, переводятся в иностранную валюту по курсу, на дату совершения операции;
3. неденежные статьи, учитываемые по текущей стоимости и переведенные в иностранную валюту, должны отражаться в отчетности по курсу, существовавшему на дату определения их стоимости в иностранной валюте.

Курсовые разницы, возникающие при пересчете по денежным статьям, как правило, должны отражаться в отчете о финансовых результатах в тот период, когда они возникают. Курсовые разницы, возникающие по денежным статьям, составляющим чистые вложения в иностранное предприятие, должны быть классифицированы в финансовой отчетности предприятия как капитал до момента списания этих инвестиций с баланса. ***3.2 Учет операций в иностранной валюте в РСУ*** В соответствии с приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.07.95 No 50, перевод операций в иностранной валюте в рубли должен осуществляться по ставке Центрального банка Российской Федерации на дату совершения операции. Затем на каждую дату составления балансового отчета, перевод осуществляется также, как и по IAS, но с применением обменного курса Центрального банка. Курсовые разницы должны также отражаться в том периоде, в котором совершается операция. Однако курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала организации, должны отражаться по счетам капитала. ***3.3 Финансовая отчетность по операциям в иностранной валюте в соответствии с IAS*** В связи со сложностью проблемы, а также с тем, что российские предприятия не склонны создавать зарубежные отделения, эта тема здесь не рассматривается. ***3.4 Информация*** Необходимо предоставить следующую информацию в соответствии с IAS: 1. сумму курсовых разниц, включенных в доход за отчетный период;
2. расшифровку курсовых разниц, классифицированных как капитал;
3. сумму курсовых разниц, возникающих в отчетном периоде в результате девальвации или значительного снижения курса.

**4. Стандарт IAS 22 Учет объединения компаний и гудвилла (цены бизнеса)** В настоящее время не существует никаких предписанных РСУ формальных процедур по ведению учета объединения компаний. Следующие положения относятся к IAS. ***4.1 Определение*** В соответствии со стандартами IAS существуют два вида объединения компаний: *Приобретение -* объединение компаний, при котором одно из предприятий, покупатель, получает контроль над чистыми активами и деятельностью другого предприятия, в обмен на передачу активов, принятие на себя обязательств или выпуск акций; *Объединение (слияние интересов)* происходит, когда акционеры объединенного предприятия осуществляют совместный контроль над всеми или почти всеми их чистыми активами и деятельностью предприятия и длительное время разделяют риски и преимущества объединения при этом ни одна из сторон не может быть признана в качестве покупателя. Определение материнской компании, дочернего предприятия, контроля и доли меньшинства подробно описаны позже в этой главе в разделе, относящемся к стандартам IAS 27 и 28. ***4.2 Учет приобретения*** Учет в компании, объединенной в результате приобретения, должен осуществляться на основании метода приобретения. Метод приобретения использует совокупность затрат, понесенных в ходе этой операции как основу для учета приобретения. Дата приобретения - это дата, на которую контроль над чистыми активами и деятельностью приобретаемого предприятия фактически перешел к покупателю. На дату приобретения покупатель должен: 1. внести в отчет о финансовых результатах результаты деятельности приобретаемого предприятия; и
2. отразить в балансовом отчете приобретенные активы и пассивы , а также гудвилл, положительный или отрицательный, возникающий на дату приобретения.

*4.2.1 Стоимость приобретения* Приобретение должно быть отражено по своей стоимости. Эта стоимость может определяться уплаченной денежной суммой или иной обоснованной покупателем суммой, достаточной для получения контроля над чистыми активами компании, включая прочие расходы, непосредственно связанные с этим приобретением. *4.2.2 Учет определяемых активов и обязательств* Все приобретаемые активы и пассивы должны быть отражены в учете на дату приобретения при наличии у покупателя надежного измерения их стоимости или рыночной стоимости. Такие активы и пассивы считаются определяемыми активами и пассивами. Гудвилл или отрицательный гудвилл, возникающий при приобретении, представляет собой превышение цены приобретения над определяемыми активами и пассивами. *4.2.3 Распределение стоимости приобретения* Существуют два способа распределения стоимости приобретения на активы и пассивы приобретаемого предприятия. Оба они требуют полной либо частичной переоценки текущей стоимости активов и обязательств приобретаемого предприятия. Первый подход заключается в оценке определяемых активов и обязательств по совокупности из: 1. текущей стоимости определяемых активов и обязательств в объеме, определяемом долей покупателя в приобретенных активах;
2. доли меньшинства в текущей стоимости активов и пассивов дочернего предприятия на момент, предшествующий приобретению.

Другой допустимый альтернативный метод - определить чистые определяемые активы и обязательства, над которыми покупатель получил контроль, по их рыночной стоимости, независимо от того приобрел ли он все или часть капитала другого предприятия, или он непосредственно приобрел активы. Впоследствии любая доля меньшинства определяется по наименьшей из текущих цен чистых определяемых активов и обязательств дочернего предприятия. Разница между стоимостью приобретения и доли покупателя в текущей стоимости приобретаемых определяемых активов и обязательств приводит к положительному или отрицательному гудвиллу. *4.2.4 Трактовка гудвилла, возникающего при приобретении* На гудвилл необходимо начислять амортизацию, относя ее на затраты в течение полезного срока службы. При начислении амортизации на гудвилл, необходимо использовать метод равномерного начисления амортизации, если не возникнут обстоятельства, при которых более приемлемым станет другой метод начисления амортизации. Амортизационный период обычно не превышает пяти лет, до тех пор пока более длительный период, не превышающий двадцать лет с даты приобретения, не представляется обоснованным. *4.2.5 Отрицательный гудвилл, возникающий при приобретении* Предпочитаемый подход Если стоимость приобретения меньше, чем текущая рыночная стоимость определяемых активов и обязательств, на дату приобретения, то: 1. текущая стоимость приобретенных неденежных активов должна быть пропорционально снижена, до тех пор пока не будет ликвидировано превышение;
2. если разницу невозможно ликвидировать полностью путем снижения рыночной стоимости приобретенных неденежных активов, оставшееся превышение признается отрицательным гудвиллом и рассматривается как доход будущих периодов. Он должен быть признан систематическим доходом за период, обычно не превышающий пяти лет, если более длительный период, не превышающий двадцати лет с даты приобретения, не представляется обоснованным.

***4.3 Слияние интересов*** При определенных обстоятельствах суть объединения компаний такова, что имеет место не приобретение, а продолжение совместного участия в рисках и преимуществах, существовавших до объединения компаний. Объединение компаний должно учитываться по *методу слияния*. Статьи финансовой отчетности по объединенным предприятиям за период, в который произошло слияние, и по всем сравнительным периодам должны быть включены в финансовую отчетность объединенного предприятия, как если бы они были объединены в самом раннем периоде, представленном в отчетности. При объединении финансовой отчетности объединяемых предприятий делаются лишь незначительные изменения, необходимые в связи с переходом к единой учетной политике, утвержденной для объединения. **5. Стандарт IAS 24 Операции взаимосвязанных сторон** Российские стандарты бухгалтерского учета не требуют предоставления информации о сторонах, взаимосвязанных с предприятием, или об операциях с этими сторонами. Ниже рассматриваются положения, относящиеся к IAS. ***5.1 Определения*** *Взаимосвязанные стороны* - стороны, в том числе предприятия и частные лица, считаются взаимосвязанными, если одна из сторон имеет возможность контролировать другую сторону или оказывает весомое влияние на принятие другой стороной финансовых и оперативных решений. *Сделки взаимосвязанных сторон* - распределение ресурсов или обязательств между взаимосвязанными сторонами, независимо от того, присутствует ли цена. ***5.2 Сущность*** В соответствии с IAS должна быть раскрыта и приложена следующая информация: Информация о взаимоотношениях связанных сторон, в которых присутствует контроль, должна быть представлена независимо от того, имели ли место какие-либо операции между взаимосвязанными сторонами. В случае, если между такими сторонами производились операции, предприятие, предоставляющее отчетность, должно представить информацию о характере взаимоотношений с взаимосвязанными сторонами, а также о видах и содержании операций, необходимую для понимания финансовой отчетности, в том числе: 1. объем операций,
2. суммы или соответствующие доли неоплаченных сделок, а также
3. об установлении цены.

Ниже приводятся примеры ситуаций, при которых отчитывающееся предприятие должно отразить операции с взаимосвязанными сторонами учет в своей отчетности за период, на который они оказывают влияние: 1. приобретение или реализация товаров,
2. приобретение или реализация имущества и прочих активов,
3. оказание или получение услуг,
4. лизинговое соглашения,
5. финансирование, в том числе займы и вложения в акционерный капитал, а также
6. гарантии и обеспечение.

В определенных случаях не должны отражаться операции с взаимосвязанными сторонами компаний-участников группы, а также операции между государственными предприятиями. ***5.3 Установление цены в операциях с взаимосвязанными сторонами*** Передача ресурсов как правило отражается в учете по договорной цене. Взаимосвязанные стороны могут проявлять определенную гибкость в ценообразовании, которая отсутствует в операциях невзаимосвязанных сторон. Одним из способов определения цены в операции между взаимосвязанными сторонами является ее сравнение с ценой реализации аналогичных товаров покупателю, не связанному с продавцом, на экономически сопоставимом рынке. Другой подход состоит в использовании метода, согласно которому издержки поставщика увеличивается на соответствующую надбавку. ***5.4 Проблемы при переходе к IAS*** Одной из проблем, с которой может встретиться предприятие, подготавливающее финансовую отчетность в соответствии с IAS в России, является затруднительность получения информации о ценах, используемых в операциях с взаимосвязанными сторонами, по причине отсутствия надежной информации и отраслевой статистики о сравнимых рыночных ценах. **6. Стандарт IAS 27 Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние предприятия** Целью составления консолидированной отчетности является представление финансового состояния и результатов деятельности материнской компании и всех контролируемых ею предприятий в едином комплекте отчетности. Соответствующие определения, содержатся в международных стандартах бухгалтерского учета: *Дочернее предприяти*е представляет собой предприятие, контролируемое другим предприятием, которое называется материнская компания. *Контроль* (для целей настоящего стандарта) означает способность управлять финансовой и хозяйственной политикой предприятия с целью получения выгод от его деятельности. Обычно считается, что речь идет о контроле, если материнская компания контролирует более 50% акционерного капитала дочерней. *Группой* называется материнская компания и все ее дочерние предприятия. *Доля меньшинства* представляет ту часть чистых доходов от основной деятельности и чистых активов дочернего предприятия, которые не присваиваются прямо или косвенно материнской компанией. ***6.1 Представление консолидированной финансовой отчетности*** Каждая материнская компания должна представлять консолидированную финансовую отчетность, в которой представлены данные по всем предприятиям, контролируемым данной материнской компанией. Единственное исключение из этого правила составляет материнская компания, сама по себе являющаяся стопроцентным или практически стопроцентным дочерним предприятием. **Невключение дочерних предприятий в консолидированную отчетность** Дочернее предприятие может быть исключено из консолидированной финансовой отчетности в случае, если: 1. предполагается, что контроль над таким предприятием будет временным, так как оно было приобретено исключительно с целью последующей продажи в ближайшем будущем,
2. на его деятельность наложены жесткие долгосрочные ограничения, которые в значительной мере снижают его способность переводить доходы материнской компании.

***6.2 Требования к консолидации в соответствии с российской системой бухгалтерского учета*** В приказе Министерства финансов No 81 дано определение дочерней и зависимой компании, или “ассоциированной компании” в терминологии IAS. Помимо полной консолидации, которая проводится постатейно путем суммирования аналогичных статей финансовой отчетности материнской и дочерних компаний, и которая является единственным методом, разрешенным в соответствии с IAS, приказ Министерства финансов No 81 разрешает проводить консолидацию на пропорциональной основе, в зависимости от доли собственности материнской компании в акционерном капитале дочерней. Последний метод используется в случае, когда материнская компания владеет менее 50% акционерного капитала дочерней. Различия в учете инвестиций в зависимые компании между российской системой учета и IAS рассматриваются далее, в разделе, посвященном стандарту IAS 28, Учет инвестиций в зависимые компании. ***6.3 Процедуры консолидации*** Процедуры консолидации, определенные приказом Министерства финансов No 81 и международным стандартом бухгалтерского учета 27, очень сходны. *6.3.1 Нереализованная прибыль* Помимо требования об исключении из консолидированной финансовой отчетности внутригрупповых межбалансовых расчетов, стандарт 27 требует, исключения существенной нереализованной прибыли от внутригрупповых межгрупповых операций, включаемых в балансовую стоимость активов, таких как товарно-материальные запасы и основные средства. *6.3.2 Доля меньшинства* Значительное различие между консолидированной финансовой отчетностью, подготовленной в соответствии с IAS и российской системой учета, связано со статьей отчетности по стандартам IAS “Доля меньшинства”. Доля меньшинства определяется и представляется в консолидированном балансе отдельно от обязательств и акционерного капитала материнской компании. Доля меньшинства в чистых активах, состоит из: 1. суммы на дату приобретения, рассчитанной в соответствии со стандартом IAS 22, Учет объединения компаний,
2. доли меньшинства в движении акционерного капитала с момента приобретения.

Доля меньшинства в консолидированном отчете о прибылях и убытках отражает ту часть чистого дохода группы, которая причитается сторонним организациям. Доля меньшинства должна представляться в отчете о прибылях и убытках группы отдельной статьей и вычитаться из прибыли после налогообложения. Убытки, приходящиеся на долю меньшинства в консолидированном дочернем предприятии, могут превышать размер доли меньшинства в акционерном капитале дочерней компании. Суммы такого превышения, а также любые убытки, приходящиеся на долю меньшинства, относятся на счет держателя контрольного пакета акций, за исключением случая, когда меньшинство взяло на себя соответствующие обязательства или находится в состоянии возместить такие убытки. Если впоследствии дочернее предприятие получит прибыль, она должна относиться на счет держателя контрольного пакета акций до тех пор, пока не будут покрыты убытки, которые приходятся на долю меньшинства и ранее были отнесены на счет держателя контрольного пакета акций. *6.3.3 Единообразие учетной политики* Приказ Министерства финансов РФ No 81 устанавливает, что отчетность группы может консолидироваться только в том случае, если учетная политика является одинаковой у всех членов группы. Международные стандарты бухгалтерского учета требуют проведения надлежащих корректировок с целью достижения единообразия учетной политики, использованной в консолидированной финансовой отчетности. ***6.4 Требования по представлению информации в финансовой отчетности:*** Для целей IAS в финансовой отчетности должна быть представлена следующая информация: 1. причины невключения дочернего предприятия в консолидированную отчетность,
2. характер взаимоотношений между материнской и дочерней компанией, когда материнская компания владеет, прямо или через дочерние предприятия менее, чем 50% голосов;
3. название предприятия, в котором более 50% голосов принадлежит, прямо или через дочерние предприятия, материнской компании, но которое, по причине отсутствия контроля не является дочерним предприятием,
4. влияние приобретения и выбытия дочерних предприятий на финансовое положение отчитывающихся компаний на дату составления отчетности, результаты отчетного периода и на соответствующие результаты предыдущего периода.

**7. Стандарт IAS 28 Учет инвестиций в зависимые компании** Ассоциированная (зависимая) компания, для целей стандарта IAS, определяется как предприятие, на которое инвестор имеет *значительное влияние*, но которое не является дочерним или совместным предприятием инвестора (определение дочернего предприятия приводилось выше, в разделе, посвященном стандарту IAS 27, совместные предприятия - договорное соглашение между двумя или более сторонами, осуществляющими экономическую деятельность, подлежащую совместному контролю). Понятие ассоциированного предприятия в России было введено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28. 07.95 г. No 81, в котором используется термин “зависимое предприятие”, определение которого очень сходно с определением ассоциированного предприятия в соответствии с IAS. *Значительное влияние,* в соответствии со стандартом IAS 28, представляет собой способность участвовать в принятии решений по финансовой и хозяйственной политике инвестируемого предприятия, но не контролировать эту политику. В соответствии с IAS считается, что инвестор имеет значительное влияние, если он владеет, прямо или косвенно через дочерние предприятия, 20 и более процентов голосов в инвестируемом предприятии. В соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета предприятие считается зависимым, если инвестор владеет более, чем 20% акций с правом голоса в отношении акционерного общества, и более 20% акционерного капитала в отношении компании с ограниченной ответственностью. Разница между учетом инвестиций в зависимые компании в соответствии с IAS и российской системой бухгалтерского учета заключается в применяемом методе оценки. В соответствии с российской системой бухгалтерского учета инвестиции в зависимые компании, а также другие виды долгосрочных инвестиций отражаются в балансе инвестора по стоимости приобретения. Учет инвестиций по стоимости означает, что инвестор отражает доход только при получении дивидендов от инвестируемого предприятия. В соответствии с IAS признание дохода на основании полученных дивидендов не может являться адекватным отражением дохода, полученного инвестором по вложению в зависимое предприятие по той причине, что полученные дивиденды могут быть мало связанными с показателями деятельности зависимого предприятия. В соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета предлагается, чтобы инвестиции в зависимое предприятие в большинстве случаев учитывались в финансовой отчетности инвестора по имущественному методу. ***7.1 Имущественный метод*** В соответствии с этим методом инвестиции первоначально учитываются по стоимости приобретения. Впоследствии стоимость инвестиции увеличивается при отражении доли инвестора в прибыли инвестируемого предприятия, и уменьшается при отражении доли инвестора в убытках инвестируемого предприятия или дивидендов, полученных от инвестируемого предприятия. Доля инвестора в прибылях или убытках инвестируемого предприятия включается в чистый доход инвестора по мере того, как инвестируемое предприятие представляет соответствующую информацию. В соответствии с IAS инвестиции в зависимое предприятие должны учитываться по стоимости только в случае, если действуют жесткие долгосрочные ограничения, значительно снижающие возможность переводить средства инвестору, или в случае если инвестиции делаются исключительно с целью их последующей перепродажи в ближайшем будущем. Многие процедуры, используемые в имущественном методе, схожи с процедурами консолидации, изложенными в стандарте IAS 27 "Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние предприятия (рассмотренными ранее в этой главе)". Если зависимое предприятие использует иную, чем инвестор, учетную политику, в финансовой отчетности зависимого предприятия должны быть сделаны соответствующие корректировки. Если, при применении имущественного метода, доля инвестора в убытках зависимого предприятия становится равной или превышает текущую стоимость инвестиции, инвестор как правило прекращает включать свою долю в дальнейшие убытки. Инвестиции учитываются по нулевой стоимости. Если зависимая компания впоследствии начинает получать прибыль, инвестор вновь начинает отражать свою долю прибыли только после того, как его доля прибыли сравняется с долей чистых убытков, не отраженных ранее. ***7.2 Требования по предоставлению информации в финансовой отчетности*** В соответствии с IAS в финансовой отчетности должна быть представлена следующая информация: 1. соответствующий список и описание важнейших зависимых предприятий, включая указание размера доли собственности и процента голосов, в случае если они различаются (в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета требуется предоставление информации обо всех зависимых компаниях, независимо от размера), а также
2. методы, использованные для учета инвестиций

Инвестиции в зависимые предприятия, учитываемые по имущественному методу, должны классифицироваться как долгосрочные активы и отражаться по отдельной строке баланса. Доля прибылей или убытков инвестора от таких инвестиций должна быть показана отдельной строкой в отчете о прибылях и убытках. ***7.3 Практические проблемы перехода к IAS*** Наиболее частой проблемой, с которой сталкиваются российские компании, составляющие финансовую отчетность в соответствии с IAS, является то, что для учета инвестиций в зависимые предприятия с использованием имущественного метода, предприятию необходимо получить от своих основных зависимых предприятий финансовую отчетность, составленную в соответствии с IAS и на основании единой учетной политики. **8. Стандарт IAS 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики** Стандарт IAS 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики, устанавливает, что в условиях гиперинфляции предоставление отчетности по результатам хозяйственной деятельности и финансовому положению в местной валюте без переоценки не имеет смысла. Деньги теряют покупательную способность такими быстрыми темпами, что сравнение сумм, полученных в результате операций и других событий, имевших место в различное время, даже в течение одного отчетного периода, зачастую оказывается невозможным. Стандарт IAS 29 не устанавливает абсолютного значения уровня инфляции, начиная с которого она переходит в гиперинфляцию, но в то же время дает следующие характеристики гиперинфляционной экономики: 1. большинство населения предпочитает хранить свои сбережения в неденежных активах или в относительно стабильной иностранной валюте. Цены на товары могут устанавливаться в этой валюте;
2. продажа и поставки в кредит производятся по ценам, компенсирующим ожидаемую потерю покупательной способности в течение периода кредита, даже если этот период непродолжителен;
3. процентные ставки, заработная плата и цены привязываются к индексу цен,
4. общий уровень инфляции за три года приближается или превышает 100%.

В соответствии с вышеуказанными характеристиками Россия считается страной с гиперинфляционной экономикой. ***8.1 Применение стандарта*** Стандарт IAS 29 требует применения общего индекса цен для осуществления переоценки: 1. всех неденежных активов и пассивов (основных средств, инвестиций, а также гарантийных и других условных обязательств, подлежащих оплате по будущим ценам)
2. акционерного капитала
3. статей отчета о прибылях и убытках

Кроме того, стандарт требует отражения чистого денежного прироста или потери в результате инфляции. ***8.2 Выбор общего индекса цен*** Мы можем сделать вывод, что индексы цен, публикуемые Госкомстатом, представляют собой достаточно точную оценку общего уровня инфляции. Кроме того, индексы цен Госкомстата как правило применяются различными предприятиями в России при подготовке и аудите финансовой отчетности, составленной в соответствии с IAS. ***8.3 Переоценка неденежных активов*** Предприятие должно оформлять поступление основных средств документами, содержащими информацию о дате приобретения и первоначальной стоимости. Если первоначальная стоимость была скорректирована с учетом обязательных переоценок, результаты таких корректировок должны быть устранены. Затем все поступления основных средств суммируются поквартально с начала 1991 года, а их первоначальная стоимость переоценивается с использованием соответствующего индекса Госкомстата. Накопленная амортизация, по этим основным средствам пересчитывается пропорционально проценту износа первоначальной стоимости. ***8.4 Переоценка инвестиций*** Как и в отношении основных средств, компания должна учитывать инвестиции на момент их оплаты. Затем компания должна применить соответствующий индекс Госкомстата для месяца, в котором эта инвестиция произведена. ***8.5 Переоценка акционерного капитала*** Большинство акционерных компаний в Российской Федерации были сформированы в процессе “приватизации”. По сути государство передало компаниям их активы и пассивы по остаточной стоимости и определило уставный капитал как стоимость чистых вложенных активов. Несмотря на то, что различные дочерние предприятия были акционированы в разное время, их капитал представляет собой чистые активы, приобретенные бывшим Советским Союзом в период развития. Фактическая стоимость этих активов в рублях резко выросла по причине гиперинфляции. Поэтому проведение переоценки исходя из номинальной стоимости уставного капитала на момент акционирования может привести к неверным результатам, так как эти активы приобретались задолго до акционирования компаний. С тем чтобы избежать такого искажения, стоимость вложенного акционерного капитала должна основываться на чистой стоимости активов, переоцененной с учетом гиперинфляции. ***8.7 Переоценка статей отчета о прибылях и убытках*** В соответствии с данным стандартом требуется проведение переоценки всех статей отчета о прибылях и убытках, за исключением расходов по амортизации, с использованием индекса Госкомстата для каждого периода, взвешенного по доходу, полученному за период. Расходы по амортизации не переоцениваются, так как они рассчитываются на основании стоимости переоцененных основных средств. ***8.7 Расчет чистого денежного прироста, потери в результате инфляции*** Стандарт IAS 29 указывает, что в периоды инфляции предприятие, денежные активы которого превышают его денежные обязательства, теряет свою покупательную способность, в то время как предприятие, денежные обязательства которого превышают его денежные активы, увеличивает свою покупательную способность. Такие прирост или потеря, называемые чистым денежным приростом/потерей в результате инфляции, включаются в расчет чистого дохода. Стандарт IAS 29 предлагает способ определения этого прироста или потери на основе одновременного использования расчетов и оценок; ниже приводится пример, иллюстрирующий этот способ. В этом примере в первой графе представлены данные финансовой отчетности по состоянию на 31.12.95, отражающие общие результаты за предыдущие годы гиперинфляции. Для простоты изложения влияние гиперинфляции на неденежные активы в 1993 и предшествующие годы было отражено отдельной строкой в разделе акционерный капитал, “Нераспределенная прибыль: Резервы переоценки”. Важно отметить, что в соответствии с применяемой формулой инфляционный денежный прирост/потеря представляет собой величину обратную разнице сумм переоценок неденежных статей баланса (в нашем примере 13,000). В примере фактически рассчитывается влияние инфляции на денежное положение путем отражения влияния инфляции на чистые неденежные активы и акционерный капитал. В примере исходят из предпосылки, что уровень инфляции за год составил 100% и был постоянным в течение года. Во второй графе показаны инфляционный денежный прирост/потеря по отдельным позициям на основе предположения, что их стоимость не изменяется в течение года. Сальдо прироста стоимости основных средств и капитала в результате гиперинфляции показано как инфляционный денежный прирост, что представляется обоснованным. Если чистый денежный прирост в результате инфляции составил 13,000, мы можем предполагать, что за год, уровень инфляции в котором составил 100%, будет получено 100% прибыли. Надо принять во внимание также, что все статьи акционерного капитала (включая сумму переоценки за прошлые годы) корректируются с учетом инфляции, это необходимо для того, чтобы уравнять денежную и неденежную позиции. Третья графа показывает влияние операций текущего года и приобретений активов в кредит. Для упрощения расчетов принимается, что весь доход от основной деятельности был получен равномерно в течение года и что приобретение активов в кредит произошло 1 июля 1994 г. Доход от основной деятельности равен 6,075, поэтому приток денежных средств будет равен сумме дохода плюс амортизация, то есть 10,225 (6,075 + 4,150), и эта сумма заносится в дебет счета денежных средств. Другие статьи производственного капитала остались без изменений. Ниже показаны расходы по амортизации за год:  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  | Существующие активы |  | Поступления 1994 |  |  |
| Стоимость приобретения |  |  | 40,000 |  | 3,000 |  |
| Стоимость переоценки |  |  | 100,000 |  | 4,500 |  |
| Срок службы, месяцев |  |  | 120 |  | 120 |  |
| Срок использования в 1994, месяцев |  |  | 12 |  | 6 |  |
| Начисленная амортизация (до корректировок) |  |  | 4,000 |  | 150 |  |
| Начисленная амортизации (с учетом корректировок) |  |  | 10,000 |  | 225 |  |
| Сумма корректировки по переоценке |  |  | 6,000 |  | 75 |  |
| В четвертой графе отражается влияние инфляции на операции текущего года и приобретение активов и рассчитываются чистые инфляционные денежные потери по операции за период. Так как все операции равномерно распределены в течение года, влияние инфляции составит 50%. Чистые инфляционные денежные потери рассчитываются путем суммирования прироста/потерь по отдельным статьям отчета о прибылях и убытках (за исключением расходов по амортизации) и суммы переоценки поступления активов. Переоценка начисленной амортизации не включается в расчет потерь, так как она не оказывает влияния на движение денежных средств и следовательно, не влияет на денежное положение. В последней графе представлены скорректированные данные, которые должны быть отражены в финансовой отчетности. Окончательный чистый денежный прирост в результате инфляции составил 9,388. Так как все операции проходили равномерно в течение отчетного периода и основные средства были приобретены в середине года, среднеарифметическая и средневзвешенная стоимости чистых денежных активов из чистых инфляционных денежных приростов на начало и конец периода совпадают и равны 9,388 {(13,000+5,775)/2}. С учетом того, что уровень инфляции за год составил 100% и средний денежный прирост в результате влияния инфляции равен 9,388, мы предполагаем, что будет получена прибыль в размере 9,388, и отражаем эту цифру в отчете о прибылях и убытках. Наш пример выглядит следующим образом:  |  |  |  |  |  |  |
|  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Денежные средства | 5,000 |  | 10,225 |  | 15,225 |
| Расчеты с дебиторами | 10,000 |  |  |  | 10,000 |
| Итого текущие активы | 15,000 | - | 10,225 | - | 25,225 |
|  |  |  |  |  |  |
| Основные средства | 50,000 | 50,000 | 3,000 | 1,500 | 104,500 |
| Накопленная амортизация | (10,000) | (10,000) | (4,150) | (6,075) | (30,225) |
| Чистые активы | 40,000 | 40,000 | (1,150) | (4,575) | 74,275 |
|  |  |  |  |  |  |
| Итого активы | 55,000 | 40,000 | 9,075 | (4,575) | 99,500 |
|  |  |  |  |  |  |
| Расчеты с кредиторами | (28,000) |  | (3,000) |  | (31,000) |
|  |  |  |  |  |  |
| Акционерный капитал | (3,000) | (3,000) |  |  | (6,000) |
|  |  |  |  |  |  |
| Нераспределенная прибыль: |  |  |  |  |  |
| Прошлых лет | (14,000) | (14,000) |  |  | (28,000) |
| Текущего года | - | (13,000) | (6,075) | 4,575 | (14,500) |
| Резервы переоценки | (10,0000 | (10,000) |  |  | (20,000) |
|  |  |  |  |  |  |
| Итого обязательства и акционерный капитал | (55,000) | (40,000) | (9,075) | 4,575 | (99,500) |
| Доходы |  |  | (20,000) | (10,000) | (30,000) |
| Себестоимость реализованной продукции |  |  | 7,500 | 3,750 | 11,250 |
| Общехозяйственные расходы |  |  | 2,275 | 1,138 | 3,413 |
| Амортизация |  |  | 4,150 | 6,075 | 10,225 |
| Инфляционный денежный (прирост)/потеря |  | (13,000) |  | 3,613 | (9,388) |
| Чистая (прибыль) убыток |  | (13,000) | (6,075) | 4,575 | (14,500) |
| Приток денежных средств |  | - | (10,225) | - |  |
| Инфляционный прирост/(потеря) | (13,000) | - | 7,225 | - | (5,775) |
| Разница сумм переоценки неденежных статей баланса | 13,000 | - | (7,225) | - | 5,775 |
| ***8.8 Проблемы при переходе к IAS*** Во многих случаях влияние гиперинфляции можно определить с помощью простых математических расчетов. Проблемы возникают, когда учет основных средств и инвестиций ведется вручную или, когда документы не оформлены должным образом. Если учет ведется автоматизированно, то могут быть подготовлены компьютерные программы, позволяющие аннулировать результаты установленных законодательством переоценок и рассчитать переоценку в соответствии с IAS. **9. Бухгалтерский учет деятельности нефте- и газодобывающих предприятий** ***9.1 Требования IAS*** Деятельность по добыче нефти и газа связана с приобретением лицензий на право разработки месторождений, разведкой, разработкой и добычей сырой нефти и природного газа. Несмотря на то, что в международных стандартах бухгалтерского учета не рассматриваются требования к учету и отчетности для деятельности по добыче нефти и газа, тем не менее существуют отраслевые нормы, которые должны соблюдаться при подготовке отчетности в соответствии с IAS. Нарушение этих норм может снизить полезность информации, содержащейся в финансовой отчетности. Реальные и потенциальные инвесторы при принятии решений об инвестировании часто прибегают к сравнению финансовых результатов компаний, работающих в одной отрасли. Такое сравнение трудно, а иногда практически невозможно провести, если применяемая учетная политика и информация, представленная в отчетности, не соответствуют отраслевым стандартам. ***9.2 Отраслевые стандарты*** *9.2.1 Учет затрат по разведке нефти и газа* Нефтяные и газовые компании применяют два основных метода учета затрат по разведке: 1) метод успешных усилий и 2) метод полной стоимости. Метод успешных усилий В соответствии с методом успешных усилий геологические и геофизические расходы (1) и расходы по содержанию неразработанных месторождений (2) относятся на себестоимость по мере возникновения. Затраты по бурению разведочных скважин (3) первоначально капитализируются, но относятся на расходы, если такие скважины оказываются неуспешными (не обнаруживается запасов углеводородов в промышленных масштабах). Разработочные скважины (4) капитализируются независимо от их успешности. Метод полной стоимости В соответствии с методом полной стоимости все расходы по разведке, содержанию и разработке капитализируются, вне зависимости от того, были ли обнаружены запасы углеводородов. Применение Метод полной стоимости используется небольшими новыми нефтяными компаниями, так как он позволяет им капитализировать затраты на ранних этапах до тех пор, пока успешная буровая деятельность не принесет прибыли, которые позволят их зачесть. Метод успешных усилий используется крупными компаниями, так как их будущие операции не обременены расходами по неуспешному бурению. *9.2.2 Амортизация и износ основных средств, связанных с добычей, и других капитализированных расходов по месторождениям* В соответствии с методом успешных усилий расходы, включаемые в себестоимость, аккумулируются в центрах затрат (как правило центрами затрат являются отдельные месторождения или несколько месторождений одного нефтеносного пласта). Капитализированные расходы амортизируются на тот же процент, на какой известные подтвержденные разработанные запасы центра затрат(5) были выработаны в течение периода. Этот метод известен как метод начисления износа пропорционально добыче. Вероятные запасы не используются при расчете амортизации по методу начисления износа пропорционально добыче. В соответствии с методом полной стоимости расходы накапливаются в различных группах по географическим регионам. Эти географические регионы теоретически могут быть расположены по всему миру, однако в большинстве случаев они не выходят за рамки отдельной страны. Капитализированные затраты амортизируются по методу начисления износа пропорционально добыче в зависимости от доли известных подтвержденных запасов группы(6), добытой в течение периода. Вероятные запасы не используются для расчета амортизации по методу начисления износа пропорционально добыче. *9.2.3 Снижение стоимости нефтяных и газовых месторождений* Основополагающей предпосылкой финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с IAS, является то, что активы не могут быть указаны по стоимости, превышающей будущую экономическую выгоду от их эксплуатации. Используя данные собственных и независимых исследований запасов, большинство нефте- и газодобывающих предприятий оценивают будущее чистое движение денежных средств по имеющимся запасам. Затем эти оценки сравниваются с размером чистых капитализированных затрат с целью определения того, существует ли снижение стоимости. *9.2.4 Раскрытие информации* Как правило в финансовой отчетности предприятий, занимающихся добычей нефти и газа, предоставляется следующая информация. 1. Финансовые результаты от деятельности по добыче нефти и газа, включая размер прибыли, производственные расходы, расходы по разведке, амортизацию основных средств, связанных с добычей, резервы переоценки и расходы по уплате налога на прибыль.
2. В стандартной форме, размер дисконтированного чистого движения денежных средств, связанного с подтвержденными нефтегазовыми запасами, в том числе будущий приток денежных средств (доходы у учетом цен на конец года), будущие расходы на разработку и добычу (на основании расходов на конец года), будущие расходы по уплате налога на прибыль, будущее чистое движение денежных средств и размер дисконта (рассчитанный путем дисконтирования будущего движения денежных средств за год по 10% ставке дисконта).
3. Использованные методы учета
4. Капитализированные расходы по производственным активам и связанные с ними износ и амортизация
5. Расходы, понесенные при приобретении нефтяных и газовых месторождений, их разведке и разработке
6. Информация о количестве запасов, включая подтвержденные и подтвержденные разработанные запасы на начало периода, изменения в подтвержденных запасах и количество запасов на конец периода.

*9.2.5 Исследование запасов* Международно признанная классификация запасов значительно отличается от категорий А, В, С1 и С2, которые использовались в бывшем СССР. Для целей международной отчетности компания должна оценить свои запасы в соответствии с международно признанной классификацией как подтвержденные разработанные, подтвержденные неразработанные или вероятные. Эта классификация может быть проведена компаниями силами собственных инженеров по оценке резервов или выполнена независимыми консультантами. ***9.3 Российские методы учета*** Российская система бухгалтерского учета не различается значительно для различных отраслей промышленности. Капитализируемые расходы как правило были связаны со строительством, бурением и заканчиванием скважин. На эти капитализированные расходы начисляется амортизация с использованием метода равномерного начисления износа. **Вопросы, возникающие при переходе к IAS** К важным вопросам, связанным с переходом к системе учета и отчетности в соответствии с IAS, относятся: 1. классификация запасов в соответствии с международно признанной методологией
2. классификация различных капитализированных расходов, относящихся к сухим неуспешным скважинам, а также геологических и геофизических расходов
3. отнесение капитализированных расходов на центры затрат

(1) К геологическим и геофизическим расходам относятся расходы, связанные с проведением сейсмических и других геологических исследований, проводимых с целью определения наличия геологических структур, которые могут содержать углеводородные месторождения. (2) Неразработанные месторождения - это месторождения, в отношении которых известно, что они содержат углеводороды, но на которых еще не были пробурены разработочные скважины. (3) Разведочные скважины - это скважины, пробуренные с целью обнаружения и добычи углеводородов в районе, где их наличие не подтверждено. (4) Разработочные скважины представляют собой скважины, пробуренные в определенном районе на глубину, которая является продуктивной. (5) Подтвержденные (доказанные) разработанные запасы - это запасы, которые предполагается добыть из существующих скважин с использованием существующего оборудования и эксплуатационных методов. (6) Подтвержденные (доказанные) запасы - это запасы углеводородов, в отношении добычи которых в будущем из известных резервуаров при существующих экономических и хозяйственных условиях, на основании геологических и инженерных данных, существует обоснованная уверенность.  |  |  |  |  |  |

|  |
| --- |
| **Глава VIII. Внедрение**  |
|  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **8. Внедрение** Для перехода к предоставлению финансовой информации по стандартам IAS необходимо осуществить пять четких этапов. **1. Этап 1 - Понять необходимость перехода на IAS.** 1. Необходимо прежде всего определить требования, выдвигаемые пользователями финансовой информации, так как это явится той целью, которая будет определять метод внедрения.
2. Необходимо определить преимущества перехода на IAS, включая такие параметры как способность предоставлять более полную и точную информацию руководству в таких областях как калькуляция себестоимости, рентабельность продукции, рентабельность компании и стабильность ее состояния, снижение расхождения в сроках предоставления отчетности и информации для корпоративного планирования.
3. Высшее руководство компании должно принять решение о необходимости перехода на IAS. В состав руководства должны входить генеральный директор и главы следующих департаментов: финансового и бухгалтерского учета, планирования, материально-технического снабжения и сбыта.
4. Важное значение имеет получение в нисходящем порядке согласия на переход к стандартам IAS, в противном случае проект может быть обречен на провал.

**2. Этап 2 - Разработать стратегические варианты** 1. Необходимо назначить стратегическую команду, которая должна состоять из финансового директора, главного бухгалтера и директора по планированию, наряду с двумя или тремя ведущими бухгалтерами.
2. Необходимо собрать такую информацию, касающуюся компании, как информацию о системе отчетности компании, действующей в настоящее время, требованиях по пакету отчетности в системе IAS, ресурсы, которые компания может выделить для перехода на IAS, и наличие средств для осуществления перехода на IAS.
3. Различные доступные варианты для перехода на IAS должны быть подробно разработаны, например, метод двойного ведения учета с параллельным ведением учета одновременно в двух системах (российской и IAS), и каждый вариант должен быть критически проанализирован стратегической командой в отношении приемлемости этого варианта, и почему он приемлем или не приемлем для перехода на IAS.
4. Критически проанализированные варианты затем должны обсуждаться советом директоров, который утвердит отобранные варианты, с одним из которых компания будет продолжать работать.

***2.1 Стратегический подход*** Существует два основных метода составления отчетности на основе IAS : *2.1.1 Метод корректировки предшествующих отчетных периодов* Этот метод обычно используется привлеченными со стороны бухгалтерами- профессионалами, и его обычно относят к трансформации. Компания предоставляет информацию в соответствии с требованиями российского законодательства и затем эти специалисты - профессионалы окажут содействие персоналу компании в осуществлении перевода информации в формат IAS. Различные корректировки будут сделаны в предусмотренной российским законодательством финансовой отчетности таким образом, чтобы трансформированные данные соответствовали стандартам IAS. Эти корректировки обсуждаются в главе, посвященной балансовому отчету и отчету о прибылях и убытках. Существует несколько подробных вариантов, которые могут рассматриваться при использовании метода корректировки предшествующих отчетных периодов:  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Базовая трансформация |  |  |  |  | Это метод высокого уровня, который просто переводит имеющуюся, предусмотренную законодательством информацию в формат IAS. Финансовая информация представлена в местной валюте. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Полная трансформация |  |  |  |  | При этом методе учитываются изменения, осуществляемые при базовой трансформации, и осуществляются корректировки определенных счетов, используя первичные документы. Эти корректировки обсуждаются в главах посвященных балансовому отчету и отчету о прибылях и убытках. Предоставляется информация в соответствии с IAS, без корректировок финансовой отчетности в условиях гиперинфляции (IAS 29). Финансовая информация представлена в местной валюте. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Полная трансформация в IAS, включая корректировки с учетом гиперинфляции |  |  |  |  | Этот вариант предусматривает полный трансформационный процесс, и представляет финансовую информацию в соответствии с IAS в местной валюте с необходимыми корректировками в финансовой информации для финансовой отчетности в условиях гиперинфляции. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Полная трансформация в иностранной валюте |  |  |  |  | Финансовая информация в соответствии с IAS в местной валюте конвертируется в иностранную валюту, для того чтобы иметь возможность консолидации с иностранной материнской компанией.  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| *2.1.2 Метод параллельного ведения учета* При применении этого метода, компания будет отражать каждую операцию на момент ее совершения достаточно подробно таким образом, чтобы учетная система могла предоставлять как информацию в формате, предусмотренном российским законодательством, так и в формате IAS. Этот метод обычно называется методом двойного ведения бухгалтерского учета (учетом одновременно в двух системах). Метод параллельного ведения учета может быть внедрен на двух уровнях: На первом - процесс будет внедрен в одной из учетных областей, например, основные средства, инвестиции, учет затрат, дебиторская задолженность покупателей и кредиторская задолженность поставщикам. Этот метод наилучшим образом подходит для учетной системы, ведущей учет, в основном, вручную и предлагает компании вариант для перехода к предоставлению информации по IAS поэтапно. Новые зоны учета добавляются только после того как текущие зоны введены и начали функционировать должным образом. Для предоставления всей необходимой информации по IAS, учетные зоны, не охваченные методом двойного учета, необходимо будет трансформировать, используя метод корректировки предшествующих отчетных периодов. Очевидно, для компаний, уже имеющих сложные компьютеризованные учетные системы, предоставляющие точную финансовую информацию, предусмотренную законодательством, более смелым подходом будет выбор наиболее полного метода отражения, то есть применение метода двойного учета, что даст компании возможность предоставлять полную финансовую информацию, предусмотренную как российским законодательством так и IAS. ***2.2 Стратегические вопросы*** Прежде чем принято решение о методе перехода к предоставлению финансовой информации в соответствии с IAS, необходимо проработать следующие вопросы: 1. Даст ли преимущества составление финансовой информации согласно IAS?
2. Кто будет конечным пользователем финансовой информации, составленной в соответствии с IAS?
3. Какова цель составления финансовой информации в соответствии с IAS?
4. Насколько подробной должна быть информация, составленная в соответствии с IAS?
5. Будет ли необходимо проводить аудиторскую проверку информации, составленной в соответствии с IAS?
6. Когда должно быть принято решения о выборе стратегического подхода?
7. Какие имеются ресурсы персонала, внешних консультантов, финансовой и информационной технологической поддержки? и
8. Какую и какой степени точности информацию может создавать действующая в настоящее время система?

Ответ на эти вопросы поможет определить является ли необходимой информация, составленная в соответствии с IAS, и какой из методов является наиболее подходящим для получения такой информации. ***2.3 Общая стратегия метода корректировки предшествующих отчетных периодов*** Применение метода корректировки предыдущих отчетных периодов легче организовать и контролировать, чем метод параллельного ведения учета, потому что от компании и персонала требуются более ограниченные вводные данные. Для осуществления трансформации по этому методу, как правило, будут привлекаться консультанты, из профессиональных фирм так как : 1. Пользователи финансовой отчетности, составленной в соответствии с IAS будут, как правило, требовать заключения независимых аудиторов.
2. Внешним консультантам требуется меньше времени, потому что у них имеется предыдущий опыт работы с IAS и проведения трансформации, а круг вопросов четко определен.
3. Трансформация - это разовая операция.

***2.4 Общая стратегия метода параллельного ведения учета*** Внедрение метода параллельного ведения учета потребует привлечения большего количества персонала, консультантов и других ресурсов. Необходимо применять поэтапный метод для того, чтобы группы могли успешно осуществить сведение счетов. Поэтапный метод означает, что весь процесс разбит на управляемые этапы, каждый из которых имеет развивающуюся, но легко определяемую цель. Координатор только следит за тем, чтобы все усилия были одновременно направлены на выполнение одной цели. До тех пор пока цель не достигнута, к работе, направленной на достижение следующей цели, не приступают, и ресурсы для ее осуществления не выделяются. **3. Этап 3 - Выбрать предпочтительный вариант** 1. При выборе приемлемого варианта необходимо учитывать затраты и преимущества каждого их них, а затем стратегическая команда должна выбрать один из приемлемых предпочтительных вариантов для перехода на IAS.
2. План внедрения выбранного варианта будет представлен стратегической командой, которая подробно изложит требования по необходимым ресурсам для выбранного варианта, таким как компьютерное оборудование и программное обеспечение, внутренний и вновь набранный персонал и консультанты. На этом этапе не следует что-либо предпринимать в отношении закупок товаров или услуг.
3. План внедрения для выбранного предпочтительного варианта необходимо представить на утверждение совету директоров
4. Совет директоров затем создаст внедренческую команду и назначит руководителей, ответственных за выполнение работы в определенных областях, например, контролера, осуществляющего общий контроль, и подотчетного совету директоров, контактное лицо для связи с внешними консультантами, специалистов по информационным технологиям, для того чтобы работать по закупкам и производству аппаратных средств и программного обеспечения. Все руководители, наделенные обязанностями, будут также нуждаться в полномочиях, необходимых для выполнения этих обязанностей. Обязанности и полномочия неразделимы, и одно без другого приведет к неэффективному управлению проектом.

***3.1 Сравнение двух методов***  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **Метод корректировки предшествующих периодов (трансформационный метод)** |  |  |  |  |  |  | **Метод параллельного ведения учета (метод ведения двойного бухгалтерского учета)** |  |  |  |  |  |  |  |
| Предоставляет один комплект финансовой информации, составленной в соответствии с IAS, в конце учетного периода, когда существуют четкая потребность в ее составлении |  |  |  |  |  |  | Предоставляет IAS финансовую информацию на каждую дату и на постоянной основе |  |  |  |  |  |  |
| Не требуется никакого значительного изменения в организации компании |  |  |  |  |  |  | Влечет за собой значительные изменения в организационной структуре многих отделов помимо бухгалтерии. |  |  |  |  |  |  |
| Может быть осуществлен внешними консультантами при содействии персонала компании |  |  |  |  |  |  | Может быть выполнен только персоналом компании после соответствующего обучения |  |  |  |  |  |  |
| Может быть выполнен для удовлетворения конкретных требований компании, так как конечный пользователь уже определен |  |  |  |  |  |  | Предоставляет управленческую информацию на постоянной основе, а также может предоставлять финансовую информацию, составленную в соответствии с IAS |  |  |  |  |  |  |
| Стоимость трансформации может быть определена заранее, и считается наиболее дешевым методом |  |  |  |  |  |  | Объем дополнительной постоянной рабочей нагрузки на персонал компании, стоимость услуг внешних консультантов, необходимых для помощи в выполнении проекта, и стоимость дополнительного информационно- технологического оборудования делают метод ведения двойного учета более дорогостоящим и более обременительным для бюджета. |  |  |  |  |  |  |
| Внедрение может быть выполнено быстро и незамедлительно |  |  |  |  |  |  | Внедрение может потребовать много времени и процесс будет затруднительным. |  |  |  |  |  |  |
| Финансовая информация, составленная в соответствии с IAS, предоставляется после предоставления предусмотренной законодательством отчетности |  |  |  |  |  |  | Финансовая информация, составленная как в соответствии с IAS, так и установленная российским законодательством, предоставляется в то же самое время и с минимальным разрывом во времени по окончании учетного периода. |  |  |  |  |  |  |
| В силу своего характера трансформация предоставляет менее точную финансовую информацию, составленную в соответствии с IAS |  |  |  |  |  |  | Составление детальной финансовой информации в соответствии с IAS дает возможность точно применять коэффициент распределения накладных расходов для производственного учета. |  |  |  |  |  |  |
| ***Стороны, участвующие в процессе внедрения*** При применении любой из обсуждаемых стратегий важно, чтобы руководство и персонал компании, участвующий в процессе перевода финансовой информации на IAS, чувствовали необходимость этого и принимали активное участие в процессе. Без полного сотрудничества и отдачи со стороны руководства и персонала компании никакое количество внешних профессионалов не сможет обеспечить успех в предоставлении финансовой информации, кроме как для базовой трансформации, описанной выше. При полном взаимопонимании и сотрудничестве руководства компании и персонала могут быть привлечены со стороны следующие специалисты для оказания содействия в процессе внедрения: 1. Одна из крупнейших международных бухгалтерских фирм
2. Российские дипломированные аудиторы
3. Консультанты по информационным технологиям

Крупные международные бухгалтерские фирмы будут, как правило, предоставлять комплексные услуги, так как в число их специалистов будут входить специалисты по IAS, российские дипломированные аудиторы и специалисты из отдела консультантов по информационным технологиям. ***3.3 Комплексный подход*** Для того чтобы проект с применение метода, учитывающего текущий и будущий периоды, прошел успешно, будет необходимо включить специалистов из нескольких отделений компании, а также внешних консультантов. Координационный комитет будет состоять из высшего руководства компании и координатора проекта. Ежедневная работа на проекте будет выполняться командой проекта, первоочередной обязанностью которой будет завершение перехода на IAS, и которая будет состоять из менеджера по проекту, главного бухгалтера, финансового директора, менеджеров компании по различным направлениям и финансовых консультантов. Менеджеры и директора различных департаментов и персонал компании будут оказывать содействие команде, работающей на проекте. Такой подбор персонала будет являться гарантией того, что на проекте будут работать специалисты различного профиля и, помимо завершения проекта, команда, работающая на проекте, обеспечит обмен опытом и знаниями между различными отделами компании. ***3.4 Измеримые цели*** Цели должны быть измеримыми, для того чтобы обобщить ожидаемые преимущества, полученные в результате сделанных вложений, и для того чтобы контролировать выполнение поставленной цели. Необходимо: 1. Четко определить конечную цель;
2. Обеспечить постоянную и эффективную связь между компанией и внешними консультантами;
3. Измерить успех внедрения.

В качестве примерных целей можно привести следующие:1. Составление финансового отчета в формате IAS ежемесячно;
2. Наличие данных еженедельного учета по статьям основного балансового отчета и отчета о прибылях и убытках;
3. Необходимость ежедневной подготовки данных финансовой отчетности для банков;
4. Сокращение разрыва в сроках предоставления отчетности до двух дней;
5. Обеспечение возможности подготовки прогнозов по балансовым отчетам и отчетам о прибылях и убытках на год вперед с внесением возможных изменений. Эти прогнозы затем будут сравниваться с фактическими цифрами.

**4. Этап 4 - Внедрение плана** 1. Совет директоров к этому времени должен утвердить план к внедрению, и команда, занимающаяся внедрением, получить задание на выполнение плана. План должен выполняться с соблюдением всех деталей;
2. При возникновении проблем с выполнением первоначального плана руководителями могут вноситься изменения, направленные на достижение конечной цели;
3. Координатор проекта будет контролировать ход внедрения, будет являться посредником в спорах между различными группами команды внедрения и обеспечивать равномерность выполнения работы. Отчет о ходе выполнения работы будет регулярно представляться совету директоров.

***4.1 Стратегия обучения методу параллельного учета*** *4.1.1 Цели обучения и участники* Обучение персонала является одной из наиболее важных составляющих этапа внедрения проекта. Эффективность внедренных процедур и систем зависит от того, насколько хорошо персонал компании знаком с IAS, функциями системы и требованиями, предъявляемыми к отчетности. В ходе обучения на этапе внедрения проекта необходимо отразить следующие темы: 1. План счетов, принципы и методы учета;
2. Новые принципы построения аналитического учета, связанные с расширенным планом счетов;
3. Общая организация системы, базовые функции и цели;
4. Принципы IAS;
5. Ввод данных и редактирование;
6. Администрирование системы, защищенность системы, контроль доступа к данным, обслуживание системы;
7. Там где это необходимо - обучение базовым знаниям работы на компьютере;
8. Возможные формы отчетов.

Обучение необходимо предусмотреть для следующей группы лиц: 1. Руководство компании, которое будет использовать новую систему для управленческого планирования и принятия решений;
2. Уполномоченные бухгалтера, которые будут контролировать применение системы, ее соответствие требованиям IAS и российскому законодательству. Эти лица должны уметь при необходимости вносить изменения в систему для приспособления ее к конкретным целям, для контроля и изменения бухгалтерских проводок;
3. Сотрудники, которые будут вносить данные из первичных документов в новую систему;
4. Администраторы систем, которые будут отвечать за работу технической системы.

*4.1.2 Организация обучения и график* План обучения должен быть разработан и одобрен на этапе внедрения проекта. Руководство, пользователи и персонал, которым необходимо предоставить обучение, также будут определены на этом этапе. Необходимо разработать следующие вопросы: 1. Список лиц, намеченных к обучению, их опыт, уровень подготовки и потребность в обучении;
2. График обучения, определяющий:
3. Курсы, которые необходимо провести, сроки, время и место обучения и преподавателей, назначенных на каждый курс;
4. План обучения, который предусматривает подготовку обучающего материала, установку обучающих приспособлений, проведение обучения и инструкторов.

В целом можно предоставить следующее обучение: |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | **Руководство компании** |  |  |  | **менеджеры отдела учета** |  |  | **операторы** | **администраторы системы** |  |
| Общая организация системы, базовые функции и цели |  |  |  | X  |  |  |  | X  |  |  | X  | X  |
| План счетов, учетные принципы и методы |  |  |  | X  |  |  |  | Х |  |  | Х |  |
| Введение в принципы учета в соответствии с IAS |  |  |  | Х |  |  |  | Х |  |  |  |  |
| Средства отчетности |  |  |  | Х |  |  |  | Х |  |  |  |  |
| Новые принципы построения аналитического учета, связанные с расширенным планом счетов |  |  |  |  |  |  |  | Х |  |  | Х | Х |
| Кодирование данных, ввод и редактирование |  |  |  |  |  |  |  | Х |  |  | Х | Х |
| Обучение работе на компьютере |  |  |  |  |  |  |  | Х |  |  | Х | Х |
| Защищенность системы и обслуживание. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | Х |
| Для ведущих бухгалтеров и всех других сотрудников бухгалтерии необходимо составить подробное руководство по ведению учетных операций. Менеджеры компании и прочий персонал должны получить копию учебника, где доступно излагается вводный курс по IAS. Ведущим бухгалтерам необходимо предоставить более сложную книгу по IAS. Уже имеются переводы хорошо известных учебников, написанных Друери или Хорнгреном, которые вполне применимы для этих целей. Необходимое для целей обучения оборудование и программное обеспечение должно быть установлено и отконфигурировано, обучающие базы данных установлены и проверены. Обучающая организация должна иметь необходимое количество подразделений, осуществляющих планирование, разработку, поставку и обслуживание и достаточное количество опытного персонала. Важность и относительная первоочередность обучения внутри компании определяется руководством. По завершении обучения необходимо провести тестирование, для того чтобы убедиться, что цели обучения были достигнуты. ***4.2 Примерный план внедрения метода корректировки предшествующих отчетных периодов*** В компании, где работает приблизительно сто пятьдесят сотрудников, для трансформации российской отчетности за два отчетных года потребуется следующий план внедрения: *4.2.1 Планирование* Осуществляется двумя привлеченными со стороны консультантами примерно в течение двух недель. К его осуществлению будут привлекаться консультанты, выполняющие тщательный анализ учетных процедур компании и готовящие отчет с описанием того, как работает система, включая поток документов, основной персонал и время обработки данных. *4.2.2 Сбор и обработка подробных данных* Персонал компании будет привлечен к работе наряду с привлеченными со стороны консультантами. Они предоставят подробный анализ различных счетов за несколько лет. Для этого этапа, который будет продолжаться приблизительно семь недель, потребуется примерно три или семь сотрудников, в основном из бухгалтерии. *4.2.3 Окончательная оценка и составление отчета* Обычно эта работа выполняется привлеченными со стороны консультантами при содействии более опытных ведущих бухгалтеров. Отчет, составленный консультантами, будет финансовым отчетом компании в соответствии с IAS. Один отчет будет составляться за каждый отчетный период и будет содержать аудиторское заключение, констатирующее, была ли финансовая отчетность составлена в соответствии с IAS, и свободна ли она от существенных искажений. Этот этап должен занимать не более трех недель. ***4.3 Переход на IAS на основе метода ведения параллельного учета - примерный план внедрения*** План внедрения будет охватывать широкий диапазон действий, которые необходимо предпринять, и, как правило, будет содержать следующее: 1. Окончательное решение о выборе метода перехода на IAS и подробную информацию о соответствующей стоимости. Стоимость определяется исходя из необходимости приобретения дополнительного оборудования и других , связанных с этим дополнительных затрат.
2. Окончательное определение требований, предъявленных к компьютерным системам;
3. Приобретения программного обеспечения;
4. Приведение программного обеспечения в соответствие с потребностям компании;
5. Подготовка инструкций по использованию системы;
6. Подготовка описания внутреннего документооборота по бухгалтерскому учету;
7. Подготовка системы ввода данных;
8. Анализ совместимости новой и существующих систем;
9. Подготовка руководства по переходу к новой системе и проведение проверки перехода к новой системе;
10. Обучение персонала, привлеченного к работе компьютерной системой;
11. Установка компьютеров и инсталлирование программного обеспечения;
12. Контрольная проверка системы с фактическими или условными данными;
13. Корректировка системы на основании результатов ее проверки;
14. Получение официального одобрения на внедрение новой системы в эксплуатацию.

***4.4 Компьютеризация*** В последнем обзоре было установлено что приблизительно 95% российских компаний обрабатывают учетные данные вручную. И 50% высказали желание перейти на компьютеризованные системы. Компьютеризация несет в себе преимущества над ручной системой, такие как высвобождение персонала, более высокую точность, более точное соблюдение сроков предоставления отчетности. Кроме того, практически не существует возможности перехода к системе двойного учета без использования компьютеризованной системы. Имеется следующее программное обеспечение, удовлетворяющее требованиям метода двойного учета:  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **Наименование** | **Дистрибьютор** |  | **Уровень цен на программное обеспечение** |  |  |  |  |  | **Комментарии** |  |  |  |
| Scala | Scala Тел: 095 138 2596 |  | Средний |  |  |  |  |  | 1. Несколько лет работы в России
2. Значительная клиентская база
3. Активно используется совместными предприятиями
 |  |  |  |
| Sun Systems | RBS Тел: 095 922 9292 |  | Средний |  |  |  |  |  | 1. Несколько лет работы в России
2. Значительная клиентская база
3. Активно используется совместными предприятиями
 |  |  |  |
| Platinum | Platinum Inc. Тел: 095 336 1530 |  | Средний |  |  |  |  |  | 1. Несколько лет работы в России
2. Значительная клиентская база
3. Активно используется совместными предприятиями
 |  |  |  |
| SAP | SAP CIS Тел: 095 275 0454 |  | Высокий |  |  |  |  |  | 1. Пакет вариантов для крупных транснациональных компаний
2. Внедрение сложное и дорогостоящее
3. Некоторые российские клиенты
 |  |  |  |
| ACCPAC | Computer Associates Тел: 095 956 6895 |  | Низкий |  |  |  |  |  | 1. Распространяется исключительно компанией Волгодонск-Электроникс
 |  |  |  |
| ***4.5 Стоимость внедрения*** Существуют четыре основные категории затрат, которые необходимо предусмотреть при составлении бюджета по внедрению системы двойного учета при переходе к IAS. Ниже приведена таблица, в которой приведены данные о стоимости внедрения системы двойного учета по методу, затрагивающему текущий и будущие отчетные периоды для производства с персоналом приблизительно в 150 человек:  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **Категория затрат** |  | **Минимальная стоимость (доллары США)** |  |  |  |  |  |  |  | **Максимальная стоимость (доллары США)** |  |  |
| Компьютерное оборудование Программное обеспечение Оплата услуг финансовых консультантов Оплата услуг технических консультантов Итого |  | 15,000 25,000 60,000 20,000 120,000 |  |  |  |  |  |  |  | 20,000 55,000 100,000 30,000 205,000 |  |  |
| Точная стоимость каждой категории будет зависеть от количества параметров, влияющих на стоимость. Для четырех категорий, выделенных выше, основными параметрами стоимости будут:  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **Категория затрат** |  |  |  |  |  | **Основные параметры, определяющие стоимости** |  |  |  |  |  |  |
| Компьютерное оборудование |  |  |  |  |  | Тип сервера и количество рабочих станций |  |  |  |  |  |  |
| Программное обеспечение |  |  |  |  |  | Количество закупленных программных модулей, количество пользователей и отдельных компаний, которые смогут пользоваться программным обеспечением |  |  |  |  |  |  |
| Оплата услуг финансовых консультантов |  |  |  |  |  | Количество затраченного времени и устанавливаемые почасовые ставки за профессиональные услуги |  |  |  |  |  |  |
| Оплата услуг технических консультантов |  |  |  |  |  | Количество затраченного времени и взимаемые почасовые ставки за профессиональные услуги |  |  |  |  |  |  |
| ***4.6 График внедрения метода параллельного ведения учета*** Графики могут использоваться командами, занимающимися внедрением, для того, чтобы определить временные рамки для основных задач. Пример такого графика показан на следующей странице: **Примерный график внедрения** Проект перехода на IAS на основе метода параллельного ведения учета **Основные задачи** 1. Определить организационное построение проекта и цели
2. Понять требования пользователя финансовой отчетности
3. Разработать приемлемые варианты и поставить задачу
4. Привлечь для работы финансовых и технических консультантов
5. Провести оценку организации и протестировать вариант
6. Выполнить конкретный анализ и выбрать вариант
7. Разработать стратегию для выбранного варианта
8. Составить план внедрения
9. Обеспечить компьютерным оборудованием и программным обеспечением
10. Создать новые системы и внутренний документооборот
11. Провести тестирование и обучение по стандартам IAS на протяжении всего срока выполнения проекта
12. Провести оценку внедрения и обобщить полученные результаты.

 |  |
| Компании, число сотрудников которых не превышает 400 человек | 6-8 месяцев для маленьких компаний |
| Компании, число сотрудников которых больше 400, но меньше 2000 | 8-10 месяцев для компаний среднего размера |
| Компании, число сотрудников которых превышает 2000 | 10-12 месяцев для крупных компаний |
| **5. Этап 5 - Обратная связь** 1. Первоначальный план будет постоянно сравниваться с текущими результатами работы на проекте.
2. Если проект не достиг первоначальной цели, метод выполнения нового проекта будет определен исходя из опыта, полученного со времени введения в действие первого плана выполнения проекта, и работа будет продолжена с того момента, когда план впервые был предпринят к осуществлению.
3. Все этапы внедрения плана должны быть завершены для того, чтобы обеспечить полный успех проекта. Например, без персонала, прошедшего обучение работе на компьютерных системах, затраты на компьютерную технику, программное обеспечение и время, потраченное консультантами будут неоправданны.

***5.1 Ключевые факторы успеха - компьютеризация*** Одной только компьютеризации недостаточно для обеспечения успешного перехода на IAS. Несмотря на широко распространенное мнение об обратном, интегрированная компьютерная система будет полезной только после того, как все обеспечение процессов будет разработано и проверено вручную, будет создана функциональная система для хранения информации, будет четко определен весь внутренний документооборот и установлены четкие рабочие отношения между участниками. Для получения максимальной пользы от компьютеризации, до введения компьютерной системы бухгалтерского учета, рекомендуется полностью проанализировать, задокументировать и затем реорганизовать финансовые функции, чтобы обеспечить эффективную работу системы в существующей отчетной среде. Создание компьютеризованной системы должно основываться на четко определенных целях и полностью разработанной стратегии. ***5.2 Ключевые факторы успеха - ведение бухгалтерских записей*** В силу исторически сложившихся различий в целях, стоящих перед РСУ (Российской системы учета) и IAS, определенная информация, являющаяся существенной для финансовой отчетности в соответствии с IAS, не существенна для российских стандартов. Поэтому организации могут нуждаться в повышении качества учетной информации, которую они обрабатывают. Для каждой категории учетных записей в рамках балансового отчета и отчета о прибылях и убытках, аналитический учет должен быть организован таким образом, чтобы была собрана вся информация, необходимая для составления отчетности в соответствии с IAS. Примеры требований к информации: *5.2.1 Дата признания или осуществления операции* 1. Счет за электричество по РСУ обычно отражается в учете в том периоде, в который он выписывается. Согласно IAS стоимость должна учитываться в тот период, в который понесены расходы, т.е. когда электричество используется.
2. Согласно РСУ не ведется учет сроков приобретения товарно- материальных ценностей по каждой позиции. В соответствии с IAS возраст каждой позиции, входящей в состав товарно-материальных ценностей, имеет важное значение для создания резервов на моральное устаревание и неходовые товары.

Учет сроков предоставляет предприятию возможность применять принцип соответствия в отношении начислений и принцип осмотрительности в отношении резервов на материалы. *5.2.2 Стоимость, по которой учитывается операция* 1. В случае применения кассового метода при составлении отчетности, фактическая себестоимость отгруженных товаров отражается на счет "Товары отгруженные". В соответствии с IAS дебиторская задолженность отражается по цене счета-фактуры.

Отражение полной величины дебиторской задолженности дает возможность компании применять концепцию соответствия доходов от продаж за отчетный период расходам этого периода. ***5.3 Ключевые факторы успеха - обучение*** Для того чтобы внедрение метода перехода на IAS, затрагивающего текущий и будущие отчетные периоды, прошло успешно, персоналу предприятия необходимо будет объяснить причины перехода на IAS, провести обучение по новым методам и документам, основным концепциям IAS, и обучить работе с новой компьютеризированной учетной системой. В отношении персонала возникают следующие важные вопросы: 1. Имеется ли в компании в настоящее время потенциал, необходимый для обслуживания компьютеризованной системы IAS;
2. Затраты на привлечение нового персонала, уже обладающего навыками, которые необходимы предприятию, могут быть высокими;
3. Внедрение программ обучения и повышения квалификации внутренних сотрудников является лучшей стратегией, чем прием нового персонала. Опыт и квалификация существующего персонала уже известны, и они уже оценены предприятием;
4. Обучение персонала навыкам необходимым для обслуживания системы IAS, как правило, потребует меньших затрат, чем привлечение нового персонала, уже обладающего необходимыми навыками;
5. Бизнес постоянно изменяется, и новый персонал не может привлекаться каждый раз, когда происходят значительные изменения. Существующие сотрудники должны поддерживать необходимый уровень квалификации при помощи непрерывных обучающих программ;
6. Квалифицированный труд всегда высоко ценится, и поэтому единственным решением может быть обучение сотрудников, имеющихся на предприятии;
7. Обучение дает сотрудникам чувство общности целей и доказательство того, что предприятие их ценит;
8. Обучение гарантирует широкое распространение знаний, опыта и информации на всем предприятии
 |  |