МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

УО «Белорусский государственный экономический университет»

УДК 657:338

ББК 65.052.5

О.П. Моисеева, С.С. Акулич

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕР­СКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Практикум

Для студентов специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Минск 2012

**СОДЕРЖАНИЕ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Предисловие** |  |
|  |  |  |
| **1.** | **Международная стандартизация бухгалтерского учета и отчетности** | 4 |
|  |  |  |
| **2.** | **Принципы подготовки и составления финансовой отчетности** | 8 |
|  |  |  |
| **3.** | **Представление финансовой отчетности** | 15 |
|  |  |  |
| **4.** | **Активы и их обесценение** | 25 |
|  |  |  |
| **5.** | **Финансовые операции** | 34 |
|  |  |  |
| **6.** | **Учет выручки и договоров подряда**  | 38 |
|  |  |  |
| **7.** | **Финансовые инструменты** | 42 |
|  |  |  |
| **8.** | **Резервы и финансовые результаты** | 48 |
|  |  |  |
| **9.** | **Финансовая отчетность в условиях изменения цен, валютных курсов и гиперинфляции** | 53 |
|  |  |  |
| **10.** | **Консолидация финансовой отчетности** | 57 |
|  |  |  |
| **11.** | **Дополнительная отчетная информация**  | 62 |
|  |  |  |
| **12.** | **Трансформация отечественной бухгалтерской отчетности в формат МСФО** | 67 |
|  |  |  |

**Предисловие**

Интернационализация хозяйственной жизни, глобализация рынков капитала, развитие транснациональных компаний обуславливают необходимость сближения различных практик учета. Попытки такого сближения были начаты в 70-х гг. ХХ в., когда был создан Комитет по международным стандартам финансовой отчетности, основной задачей которого стала разработка единых международных стандартов. В 2001 году произошла реорганизация Комитета. В результате изменений была создана новая структура Комитета по международным стандартам (КМСФО) включающая четыре блока: Фонд Комитета по международным стандартам, Совет по международным стандартам финансовой отчетности, Комитет по интерпретациям международной финансовой отчетности, Консультативный совет по стандартам..

К началу XXI века КМСФО утвердил более 40 стандартов; некоторые из них претерпели за время существования по две-три редакции, а отдельные были настолько модернизированы, что измены их названия. Самый старый стандарт действует в редакции 1992 года. Так что МСФО – это постоянно обновляемая живая система нормативного регулирования бухгалтерского учета в мировом масштабе.

Признание МСФО не означает отказа от национальной методологии бухгалтерского учета, но национальные системы стали видоизменятся под их воздействием.

Необходимость единых международных стандартов диктуется интеграцией стран в мировую финансовую систему, которая выражается в следующих процессах:

* объединении предприятий, находящихся в разных регионах континента;
* в поиске инвесторами объектов для инвестирования во всем мире;
* стремлении компаний получить кредиты с наименьшим процентом в одной из стран мира;
* различии систем бухгалтерского учета, которое ведет к неоправданным затратам при сравнении показателей финансовой отчетности стран-партнеров.

Унификация форм и методов ведения бухучета является одним из важных условий реформирования мировой финансовой системы, обеспечения ее надежности и эффективности.

До 2001 го разрабатываемые международные стандарты назывались «International Accounting Standards» – IAS, что дословно переводится «Международные стандарты бухгалтерского учета». С 2001 г. вновь разрабатываемые стандарты получили название «Interna­tional Financial Reporting Standards» – IFRS, что переведено как «Международные стан­дарты финансовой отчетности» (МСФО). Поэтому в практикуме используется аббревиатура МСБУ и МСФО.

**Тема 1: Международная стандартизация бухгалтерского учета и отчетности**

***Цель:***

1. Изучить развитие международной системы учета и отчетности
2. Рассмотреть национальные и международные учетные системы
3. Определить предпосылки и значение создания Международных стандартов финансовой отчетности

**Теоретические основы**

Международной стандартизации способствовали объективные предпосылки, предопределившие необходимость единых подходов к управлению экономическими процессами, среди которых следует выделить:

* развитие мировых производительных сил достигло такого уровня, при котором экономические процессы стали всеобъемлющими, глобальными и интернациональными;
* взаимное проникновение капиталов различных стран в виде производственных, капитальных и финансовых инвестиций приобрело повсеместный характер, а создание систем международного кредитования и экономического регулирования обусловило интенсивное развитие общего рынка;
* возникновение интегрированных совместных предприятий, корпораций, транснациональных компаний способствовало дальнейшей взаимозависимости экономик различных стран;
* свободная конвертация валют ведущих стран, а также введение единой европейской валюты евро стимулировали дальнейшее укрепление международных экономических связей любого уровня;
* необходимость реализации межнациональных программ в социальной и экономической сферах.

В этих условиях бухгалтерский учет, являясь мощной информационной базой не может оставаться в рамках национальных принципов и правил. Требуется унификация и стандартизация учета на международном уровне. Сегодня уже можно говорить о том, что сложилась глобальная система бухгалтерского учета на базе МСФО – международная система учета и отчетности.

***Международная система учета и отчетности***представляет собой систему норм и стандартов в области бухгалтерского учета и отчетности, позволяющую гармонизировать особенности национальных и региональных моделей учета с целью унификации предоставляемой финансовой информации об определенном хозяйственном субъекте.

Международный учет, под которым следует понимать систему учета и отчетности на глобальном уровне, развивается по двум направлениям:

* гармонизация различных систем учета;
* стандартизация учетных процедур.

**Практические задания:**

**Тесты:**

***Вопрос 1.*** Качественное состояние национальных систем бухгалтерского учета и отчетности в большей степени определяется:

1. законодательной системой и уровнем стандартизации учетных процедур
2. налоговой политикой и влиянием других стран
3. уровнем экономического развития той или иной страны и историческими традициями
4. законодательным регулированием и профессиональным управлением

***Вопрос 2:*** Основные характеристикибритано-американской модели следующие:

* 1. тесные связи предприятий с банками, являю­щимися основными поставщиками капитала
	2. гибкость и многовариантность учетной системы
	3. ориентация учета на нужды широкого круга инвесторов
	4. отсутствие законодательного регу­лирования бухгалтерской деятельности

***Вопрос 3:*** Какие виды правового регулирования систем учета и отчетности выделяются на современном этапе:

1. национальное управление
2. профессиональное самоуправление
3. законодательное регулирование
4. административно-принудительное давление

***Вопрос 4.*** Выберите верное утверждение:

1. Уровень развития системы учета и финансовой отчетности зависит от общественно-политического строя в стране.
2. Наиболее состоявшиеся в экономическом отношении страны имеют и самый высокий уровень развития системы учета и финансовой отчетности.
3. На уровень развития системы учета и финансовой отчетности влияет геополитическое положение страны.
4. Учет и отчетность на национальном уровне развиваются и совершенствуются под влиянием административно-законодательных систем

***Вопрос 5.*** О какой стране идет речь: «История развития … системы бухгалтерского учета тесно связана с тем, что правительство и банки жестко контролировали и контролируют деятельность коммерческих структур, являясь их инвесторами. В современных условиях правительственные органы воздействуют на экономику … с помощью индикативного и стратегического государственного планирования».

1. Германия, 2. Канада 3. Япония 4. Бразилия

***Вопрос 6.*** В каком году была принята Четвертая Директива Европейского Союза (ЕС) «О годовой отчетности компаний»:

1. в июне 1976 г., 2. в июле 1978 г., 3. в июне 1983 г., 4. в июле 1987 г.

***Вопрос 7.*** Вопросы гармонизации и стандартизации бухгалтерского учета и отчетности на региональном уровне решают организации:

1. Федерация европейских бухгалтеров
2. Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)
3. Ассоциация бухгалтеров стран Америки
4. Федерация бухгалтеров Ассоциации государств Юго-Восточной Азии

***Вопрос 8.*** Какие модели бухгалтерских систем в настоящее время выделяются в мировом сообществе:

1. Британская, Франко-испанско-португальская, Система унифицированного бухгалтерского учета
2. Континентальная, Модель бывших соцстран и стран СНГ
3. Британо-американская, Южно-американская, Интернациональная
4. Британо-американская, Южно-американская, Франко-испанско-португальская

***Вопрос 9.*** Учетные системы каких стран отличаются большей многовариантностью и гибкостью, отсутствием жесткой регламентации единообразных учетных процедур и методов:

1. Австрия, 2. Бельгия, 3. Австралия, 4. Канада

***Вопрос 10.*** В каких странах разработкой принципов и стандартов занимаются профессиональные организации:

1. Польша, 2. Нидерланды, 3. США, 4. Португалия

***Вопрос 11.*** Каким образом применяются МСФО в системе национальных бухгалтерских стандартов различных стран:

1. как альтернатива для национальных стандартов и требований
2. как основа национальных требований к бухгалтерскому учету
3. в качестве базисной модели построения налогового учета
4. сегментное использование МСФО, например, для составления консолидированной отчетности

***Вопрос 12.*** Факторы, определяющие национальные особенности бухгалтерских систем:

1. существование единого национального плана счетов
2. источники финансирования предприятий
3. налоговая политика
4. создание совместных предприятий с другими странами

***Вопрос 13.*** Проблема международной унификации бухгалтерского учета обусловлена:

1. экономическими кризисами
2. международной интеграцией в сфере экономики
3. объединением предприятий, находящихся в разных географических регионах мира
4. созданием международных рынков капитала

***Вопрос 14.*** В настоящее время МСФО используются:

1. как основа для национальных требований к финансовой отчетности во многих странах
2. как международный норматив для тех стран, которые разрабатывают свои собственные требования к отчетности (включая основные развитые страны и возрастающее число новых рынков, таких, как Китай и многие другие страны Азии, Центральной Европы, Россия и страны СНГ)
3. фондовыми биржами, требующими от иностранных и национальных компаний представлять финансовые отчеты в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности
4. как источник регулирования хозяйственно-финансовой деятельности предприятия

**Вопросы для самоконтроля:**

1. Факторы, определяющие национальные особенности систем бухгалтерского учета за рубежом
2. Объективные предпосылки международной стандартизации бухгалтерского учета
3. Гармонизация и стандартизация бухгалтерского учета на региональном уровне
4. Роль гармонизации первых директив ЕС
5. Преимущества использования единых международных стандартов бухгалтерского учета
6. Недостатки МСФО
7. Порядок разработки и принятия МСФО
8. Принцип построения международных стандартов
9. Перечень действующих в настоящее время МСФО
10. Группы МСФО по целевому назначению

**Тема 2:** **Принципы подготовки и составления финансовой отчетности**

***Цель:***

1. Рассмотреть подсистемы бухгалтерского учета: финансовый и управленческий учет
2. Изучить основополагающие международные принципы финансового учета, элементы финансовой отчетности и их оценку
3. Освоить последовательность регистрации и обработки хозяйственных операций с целью подготовки финансовых отчетов

**Теоретические основы**

Порядок ведения финансового учета строго регламентирован специальными документами: положениями, правилами и стандартами. К ним относятся: международные стандарты бухгалтерского учета (International Accounting Standards – IAS) и (Interna­tional Financial Reporting Standards – IFRS), общепринятые принципы бухгалтерского учета, действующие в США (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP), стандарты методов учета, действующие в Великобритании (Statement Standard Accounting Practice – SSAP), стандарты бухгалтерского учета в России (Правила бухгалтерского учета – ПБУ) и другие.

Основные концептуальные принципы финансового учета следующие: автономность, непрерывность деятельности предприятия, последовательность, непрерывность учета, соответствие доходов и расходов, принцип начисления, принцип исторической (фактической) себестоимости, принцип осторожности (или консерватизма).

Учетно-аналитический цикл в финансовом учете строится в следующей последовательности:

1. Признание и оценка операций на основа­нии первичных документов
2. Регистрация хозяйственной операции в специальных журналах в хронологическом порядке
3. Перенос записей в Главную книгу (ежеме­сячно из специальных журналов)
4. Составление предварительного пробного баланса с целью проверки сбалансированности дебетовых и кредитовых остатков
5. Регулирующие (корректирующие) бухгалтерские записи, которые применяются к хозяйственным операциям, охватывающим более чем один учетный период. За­крытие счетов доходов и расходов.
6. Составление трансформационной таблицы.
7. Составление основных форм финансовой отчетности: отчета о финансовом положении, отчета о совокупной прибыли и др.

Основными элементами финансовой отчетности являются: активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы. Они имеют несколько видов оценки: первоначальная (историческая) стоимость, текущая (восстановительная) стоимость, стоимость реализации***,*** справедливая стоимость и дисконтированная стоимость.

**Практические задания:**

**Задача 2.1.**

При организации финансово-торговой компании были инвестированы 50 000 у. е. в обмен на 5 000 акций с номинальной стоимостью 10 у.е. за акцию.

За 10 000 у. е. наличными была приобретена земля и за 25 000 у. е. – небольшое здание.

Затем компанией были куплены офисные принадлежности в кредит на сумму 500 у. е. Позже 200 у. е. из 500 у.е. задолженности за расходные материалы быль оплачены.

Основным видом деятельности компании является продажа домов для клиентов, а доходами – комиссионные вознаграждения за продажу. Иногда эти комиссионные выплачиваются компании сразу же в форме наличных, а иногда клиент договаривается заплатить комиссионные позже.

В марте компания продает дом и получает 1 500 у. е. комиссионных денежными средствами.

В начале июня компания продает дом, заработав при этом 2 000 у. е., и отослав счет клиенту, соглашается подождать оплаты комиссионных.

В конце июня компания получает 1 000 у. е. от клиента (дом которого был продан в начале месяца).

Компания платит 1 000 у. е. за аренду офисного оборудования и зарплату в размере 400 у. е. помошнику, работающему неполный рабочий день.

Компания не оплатила счет по расходам на электроэнергию в размере 300 у .е. за декабрь.

Объявленные в конце года дивиденды в сумме 600 у. е. выплачиваются путем снятия 600 у. е. с банковского счета компании и помещения этих средств на личные банковские счета акционеров.

*Требуется:*

Показать влияние каждой операции, осуществленной компанией на равенство баланса

**Задача 2.2.**

При создании торгового общества «Sell» на 10.01.200.. г. были вложены наличные денежные средства в размере 12 000 у.е. и офисное оборудование стоимостью 4 000 у.е. В течение января 200.. г. общество приобрело в кредит 4 000 ед. товара по цене 12 у.е. за единицу.

В процессе торговой деятельности товарищество осуществляло следующие расходы:

* аренда магазина составляет 2 100 у.е. в год, по договору аренды оплата полностью произведена в январе;
* прокат торгового оборудования предоставляется за 1 500 у.е. в год и подлежит уплате до 31 декабря текущего года; оплата предполагается в 3 и 4 квартале 200.. г.
* ставка местного налога – 600 у.е. в год.; налог исчисляется ежеквартально и подлежит уплате равными взносами 1 марта и 1 сентября;
* заработная плата продавца 200 у.е. в месяц, выплачивается 5 числа следующего месяца.

Объем реализации за первых 3 месяца составил 2 000 ед. товара по цене 15,4 у.е. за единицу, в том числе налог с продаж – 10 %.

Составить бухгалтерские записи по хозяйственным операциям за первый квартал текущего года. Определить финансовый результат деятельности товарищества «Sell»за период с 10.01.20.. г. по 31.03.20.. г., заполнив трансформационную таблицу 2.1.

Таблица 2.1 Трансформационная таблица товарищества «Sell»

за период с 10.01.20.. г. по 31.03.20.. г., у.е.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Название счетов | Пробный баланс | Регулирующие записи (корректирующие проводки) | Скорректированный пробный баланс | Отчет о сово-купной прибыли (Отчет о прибы-лях и убытках) | Отчет о финансовом положении (Баланс) |
| дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| Денежные средства |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Товары |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Авансом оплаченная арендная плата |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Авансом оплачен-ный местный налог |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Счета к оплате |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Задолженность по прокату оборудования |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Задолженность по заработной плате |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Задолженность по местному налогу |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Задолженность по налогу с продаж |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Акционерный капитал |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| *Итого**пробный баланс* |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Расходы по аренде |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Расходы по прокату оборудования |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Расходы по местному налогу |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Расходы на заработную плату |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Доходы отреализации |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Себестоимость реа-лизованных товаров |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| *Итого:* |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Прибыль / убыток |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| *Итого:* |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

**Задача 2.3.**

Основной деятельностью компании «Treid» является оказание услуг по перевозке крупногабаритных грузов. Пробный баланс компании «Treid» на 31.12.20.. г. представлен в таблице 2.2.

За четвертый квартал 20.. г. имели место хозяйственные операции, требующие внесения корректировок:

1. 01.11.20.. г. компания оплатила годовой полис страхования автотранспорта в размере 1500 у.е. Списание страховой суммы осуществляется ежемесячно, равными долями.
2. остатки горюче-смазочных материалов на 01.10.20.. г. составляли 1800 у.е. По результатам инвентаризации на 31.12.20 .. г. их запасы составили 798 у.е.
3. 18.01.20.. г. компания купила здание гаража за 90 000 у.е., которое в этом же месяце было введено в эксплуатацию. Срок полезного использования актива – 20 лет, метод начисления амортизации – прямолинейный. Алгоритм расчета амортизационных отчислений по имеющимся в наличии основным средствам в феврале месяце не был изменен, поэтому амортизационные расходы по зданию в течение года не начислялись.
4. 25.01.20.. г. было приобретено новое оборудование стоимостью 13 500 у.е. Срок полезного использования актива – 10 лет, метод начисления амортизации – прямолинейный. При этом оборудование используется на 60 % для ремонта транспортных средств и на 40 % для административных целей. В декабре месяце выяснилось, что амортизационные расходы по новому оборудованию в течение года также не начислялись.
5. 15.09 20.. г. компания подписала контракт об оказании транспортных услуг и получила предоплату в размере 4500 у.е. Акт выполненных работ подписан 25.11.20.. г. на сумму 2625 у.е.
6. 21.11.20.. г. компания взяла кредит в банке в сумме 7500 у.е. Это трехлетний вексель с процентной ставкой 36,5 % (проценты начисляются на 365 дневной основе). Проценты должны выплачиваться каждые три месяца, основная сумма долга погашаться ежегодно в размере 2500 у.е.
7. 20.12.20.. г. был принят в копанию новый менеджер, который проработал 8 дней до окончания года с оплатой 75 у.е. в день. Оплата будет произведена в следующем месяце.
8. 29.12.20.. г. компания оказала транспортные услуги по перевозке груза на сумму 30 000 у.е. Оплата предполагается в течение 15 банковских дней.
9. 31.12.20..г. компания объявила дивиденды в сумме 2250 у.е.
10. Начислен налог на прибыль. Ставка налога 20 %.

*Требуется:*

Составить регулирующие бухгалтерские записи по необходимым хозяйственным операциям и записать их в трансформационную таблицу 2.2. За четвертый квартал 20.. г. составить отчет о совокупной прибыли (отчет о прибылях и убытках) и отчет о финансовом положении на 31.12.20.. г.

Таблица 2.2. Трансформационная таблица компании «Treid»

за период с 01.10.20.. г. по 31.12.20.. г., у.е.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Название счетов | Пробный баланс | Регулирующие записи (корректирующие проводки) | Скорректированный пробный баланс | Отчет о совокупной прибыли(отчет о прибылях и убытках) | Отчет о финансовом положении(баланс) |
| дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| Денежные средства | 55 600 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Счета к получению | 42 475 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Прочая дебиторская задолженность | 3 750 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Сырье и материалы | 1 800 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Оплаченный авансом страховой полис | 1 500 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Земля | 340 000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Здания | 390 000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Накопленная амортизация – здания |  | 10 375 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Оборудование | 31 000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Накопленная амортизация – оборуд-е |  | 5 112 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Счета к оплате |  | 76 488 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Текущая часть долгоср. обязательств |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Авансы полученные за оказанные услуги |  | 4 500 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Векселя к оплате |  | 7 500 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Начисленные проценты по кредиту |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Начисленная заработная плата |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Дивиденды к оплате |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Акционерный капитал |  | 750 000 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Нераспределенная прибыль |  | 6 927 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Изъятия капитала на дивиденды |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| Доходы от оказания транспортных услуг |  | 38 710 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Доходы к получению |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Расходы на рекламу | 3 187 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Расходы на сырье и материалы | 3 750 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Расходы на заработную плату работникам | 23 562 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Расходы по страховке |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Расходы по процентаи |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Расходы на связь | 2 500 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Амортизационные расходы – оборудование для ремонта | 68 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Амортизационные расходы – оборудования для административных целей | 45 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Амортизационные расходы – здания | 375 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| *Итого:* | 899 612 | 899612 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Расходы по налогу на прибыль |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Налог на прибыль к оплате |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| *Итого:* |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Чистая прибыль |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| *Всего:* |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

**Вопросы для самоконтроля:**

1. Принципы, формирующие процедуру ведения учета
2. Принципы, регулирующие ведение учета
3. Принцип осторожности (или консерватизма)
4. Качественные характеристики финансовой отчетности
5. Основное бухгалтерское равенство
6. Элементы финансовой отчетности и порядок их отражения в отчетности
7. Критерии признания элементов финансовой отчетности
8. Методы оценки элементов финансовой отчетности согласно «Принципам подготовки и представления финансовой отчетности»
9. Сущность концепции справедливой стоимости
10. Концепции поддержания капитала

**Тема 3:** **Представление финансовой отчетности**

***Цель:***

1. Изучить требования к представлению финансовой отчетности
2. Приобрести практические навыки по составлению форм финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО
3. Изучить МСБУ (IAS) 1«Представление финансовой отчетности», МСБУ (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств», МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО»

**Теоретические основы**

В *состав* финансовой отчетности входят: отчет о финансовом положении, отчет о совокупной прибыли, отчет об изменениях в собственном капитале, отчет о движении денежных средств и описание учетной политики и примечания.

МСБУ (IAS) 1не предписывает единого формата форм финансовой отчетности, но задает ряд правил, которые должны соблюдаться при представ­лении данных отчетов.

Соблюдение *порядка ликвидности* – обязательное требование к расположению статей отчета о финансовом положении, но статьи могут располагаться как по степени убывания, так и по степени возрастания ликвидности.

В отчете о совокупной прибыли доходы и расходы могут разбиваться на группы в зависимо­сти от того, являются ли они результатом обычной деятельности или экстраординарных событии; расходы могут классифицироваться исходя из их сущности (расходы на сырье и материалы, на заработную плату и др.) или исходя из их функций (себестоимость реализованной продукции, операционные расходы и др.).

В отчете об изменениях в собственном капитале перечень составляющих капитала организации должен соответствовать статьям в разделе «Капитал» бухгалтерского баланса. В отчете должны быть отражены изменения, произошедшие в капитале вследствие качественно различных операций: с акционерами при внесении капитала и выплате дивидендов; получения прибылей или убытков, не признанных в отчете о прибылях и убытках.

Согласно требованиям МСБУ (IAS) 7 от­чет о движении денежных средств должен представлять информацию о потоках денежных средств, классифицированных как потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Потоки денежных средств включают в себя не только денежные средства, но и эквиваленты денежных средств.

Раздел операционной деятельности может быть составлен прямым или косвенным ме­тодом, а разделы инвестиционной и финансовой деятельности **–** только прямым методом.

Всоответствии **с** *прямым методом* информация об основных притоках и оттоках денежных средств в разделе «операционная деятельность»может быть получена: напрямую из учетных регистров либо путем корректировки статей отчете о совокупной прибыли, в котором представлены доходы и расходы, относящиеся к операционной деятельности предприятия.

В соответствии с *косвенным методом* чистый приток (отток) денежных средств от операционной деятельности рассчитывается путем последовательной корректировки показателя прибыли/убытка, приведенного в отчете о совокупной прибыли.

**Практические задания:**

**Задача 3.1.**

Компания «ТрансСервис» оказывает услуги по наладке и ремонту производственного оборудования. Пробный баланс после на 1 января 20..1 г. выглядит следующим образом:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Название счета | Дебет | Кредит |
| Денежные средства | 3 936 |  |
| Счета к получению | 4 656 |  |
| Страховка, оплаченная авансом | 228 |  |
| Запасные части | 252 |  |
| Транспорт | 25 680 |  |
| Накопленная амортизация, транспорт |  | 9 631 |
| Счета к оплате |  | 2 328 |
| % по векселям к оплате |  | 528 |
| Векселя к оплате |  | 8 400 |
| Капитал собственника |  | 13 865 |
| ИТОГО | 34 752 | 34 752 |

В течение 20..1 г. осуществлены следующие хозяйственные операции:

* в течение года компанией было заработано за услуги по наладке производственного оборудования 117 725 у.е.; из них 28 728 у.е. было получено; оставшаяся часть представляет собой операции, проведенные в кредит;
* за ремонт производственного оборудования было заработано 29 256 у.е.( из них были получены деньги в сумме 20 160 у.е., и счета к получению увеличились на 9 096 у.е.);
* в течение года были закуплены в кредит запасные части на сумму 408 у.е.;
* компания 29 июня выплатила по векселю (выданному) 3 600 у.е. плюс проценты по нему – 1 032 у.е. (528 у.е. – за прошлый год и 504 у.е – за первую половину 20… г.);
* бензин для транспорта был оплачен на сумму 3 216 у.е.;
* страхование транспорта – 1 008 у.е.(оплачено авансом);
* были оплачены телефонные расходы на сумму 2 688 у.е.;
* по счетам к получению было собрано 16 680 у.е.;
* собственник компании изъял из своего бизнеса 9 504 у.е.

Также известна следующая информация, относящаяся к корректирующим проводкам в конце 20..1 г.

1. Инвентаризация запасных частей показала, что на 31 декабря 20..1 г. их осталось на сумму 216 у.е.
2. Начисленный процент по векселям к оплате составил 288 у.е.
3. В течение года сумма на страхование транспорта составила 984 у.е.
4. Амортизация транспорта за год 6 420 у.е.
5. Был получен счет за телефонные переговоры за декабрь 20.. г. на 216 у.е., который остался неоплаченным.

*Требуется:*

1. составить журнальные проводки для отражения операций, совершенных в течение 20..1 г.;
2. составить трансформационную таблицу;
3. подготовить корректирующие проводки, составить скорректированный пробный баланс;
4. подготовить отчет о финансовом положении по форме таблицы 3.1.

Таблица 3.1. Отчет о финансовом положении на 31.12.20..1 г.

|  |  |
| --- | --- |
| Статьи | Сумма, у.е. |
| *Активы* |  |
| *Нетекущие активы* |  |
| Основные средства |  |
| Гудвилл |  |
| Производственные лицензии |  |
| Инвестиции в зависимые компании |  |
| Другие финансовые активы |  |
|  *Текущие активы* |  |
| Запасы |  |
| Торговая и иная дебиторская задолженность |  |
| Предоплата |  |
| Денежные средства и эквиваленты денежных средств |  |
|  *Всего активов* |  |
| *КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА* |  |
|  *Капитал и резервы* |  |
| Выпущенный капитал |  |
| Резервы |  |
| Накопленная прибыль (убыток) |  |
| Доля меньшинства |  |
|  *Нетекущие обязательства* |  |
| Процентные займы |  |
| Отсроченный налог |  |
| Пенсионные обязательства |  |
|  *Текущие обязательства* |  |
| Торговая и иная кредиторская задолженность |  |
| Краткосрочные займы |  |
| Текущая часть долгосрочной задолженности |  |
| Резерв (обязательство) по гарантиям |  |
| *Всего капитала и обязательств* |  |

**Задача 3.2.**

Хозяйственная деятельность компании «Henderson supply» за 20.. год характеризуется следующими данными:

* выручка от реализации продукции составила 970 000 у.е., в т.ч. НДС – 120 000 у.е.,
* доход от инвестиционной деятельности – 85 000 у.е.
* остаток товарно-материальных ценностей:
* на начало 20..г. составлял 140 000 у.е., на конец 20..г. – 90 000 у.е.
* закупки сырья и материалов в течение года составили 620 000 у.е.
* расходы на реализацию – 62 000 у.е. (в т.ч. расходы по заработной плате – 14 000 у.е., расходы по амортизации – 19 000 у.е.),
* административные расходы – 44 000 у.е. (в т.ч. расходы по заработной плате – 9 000 у.е., расходы по амортизации – 7 000 у.е.)
* расходы по процентам – 62 млн. у.е.,
* расходы по налогу на прибыль – 40 млн. у.е.

В обращении находится 12 000 акций компании «Henderson supply»

*Требуется:*

Подготовить Отчет о совокупной прибыли (отчет о прибылях и убытках) по «характеру затрат» (таблица 3.2.) и «функции (назначению) затрат» (таблица 3.3)

Таблица 3.2. Отчет о совокупной прибыли «по характеру затрат», у.е.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Расходы | Доходы |
| Выручка |  |  |
| Прочий доход |  |  |
| Изменения в запасах товаров |  |  |
| Покупки |  |  |
| Расходы на заработную плату |  |  |
| Расходы на амортизацию |  |  |
| Прочие расходы |  |  |
| Итого расходы |  |  |
| Прибыль до налогообложения |  |  |
| Расходы по налогу на прибыль |  |  |
| Чистая прибыль |  |  |
| Прибыль на акцию |  |  |

Таблица 3.3. Отчет о совокупной прибыли «по функции (назначению) затрат», у.е.

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Сумма |
| Выручка |  |
| Себестоимость продаж |  |
| Валовая прибыль |  |
| Прочий доход |  |
| Затраты на сбыт |  |
| Административные расходы |  |
| Прочие расходы |  |
| Прибыль до налогообложения |  |
| Расходы по налогу на прибыль |  |
| Чистая прибыль |  |
| Прибыль на акцию |  |

**Задача**  3.3.

Показатели производственно-финансовой деятельности компании «Can» за 20.. г., подготовленные в системе финансового учета, представлены в кратких формах финансовой отчетности – таблицы 3.4, 3.5, 3.6.

Таблица 3.4 Отчет о финансовом положении компании «Can» на 31.12.20.. г., у.е.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Статьи | На конец года | На начало года  |
| Текущие активы |  |  |
| Денежные средства и их эквиваленты (банковский овердрафт) | - 71 380 | 9 960 |
| Авансы выданные | 34 860 | 26 560 |
| Дебиторская задолженность покупателей | 104 580 | 71 380 |
| Запасы | 136 120 | 69 720 |
| Долгосрочные активы |  |  |
| Инвестиционная недвижимость | 106 240 | 99 600 |
| Нематериальные активы | 9 960 | 6 640 |
| Оборудование | 58 100 | 33 200 |
| Земля и здания | 415 000 | 365 200 |
| *Итого активы:* | 793 480 | 682 260 |
| Краткосрочные обязательства |  |  |
| Кредиторская задолженность поставщикам | 119 520 | 58 100 |
| Задолженность по налогам | 66 400 | 16 600 |
| Долгосрочные обязательства |  |  |
| Долгосрочные займы | 164 340 | 207 500 |
| Собственный капитал |  |  |
| Акционерный капитал | 166 000 | 199 200 |
| Резерв переоценки | 33 200 | - |
| Накопленная прибыль | 244 020 | 200 860 |
| *Итого собственный капитал и обязательства:* | 793 480 | 682 260 |

Таблица 3.5. Отчет о совокупной прибыли компании «Can» за 20.. г.

|  |  |
| --- | --- |
| Статьи | Сумма, у.е. |
| Выручка  | 1 411 000 |
| Себестоимость реализации | 1 058 250 |
| Валовая прибыль | 352 750 |
| Административные расходы | 46 646 |
| Прочие операционные расходы | 122 176 |
| *Операционная прибыль* | 183 928 |
| Финансовые расходы | 26 228 |
| *Прибыль до налогообложения*  | 157 700 |
| Расходы по налогу на прибыль | 73 040 |
| *Прибыль за период* | 84 660 |

Таблица 3.6. Отчет об изменении капитала компании «Can»

за 20.. г., у.е.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Акционерный капитал | Резерв переоценки | Накопленная прибыль | Всего |
| На начало года | 199 200 |  | 200 860 | 400 060 |
| Переоценка зданий |  | 33 200 |  | 33 200 |
| Прибыль за период |  |  | 84 660 | 84 660 |
| Выплаченные дивиденды |  |  | 41 500 | 41 500 |
| Выкупленные обыкновенные акции | 33 200 |  |  | 33 200 |
| На конец года | 166 000 | 33 200 | 244 020 | 443 220 |

*Требуется:*

Составить отчет о движении денежных средств компании «Can» за 20.. г. прямым и косвенным методами, с использованием следующей дополнительной информации:

* в течение отчетного года продано полностью амортизированное оборудование за 8 300 у.е., его первоначальная стоимость 24 900 у.е. Результат от данной хозяйственной операции является операционной прибылью,
* в прочие операционные расходы включены амортизационные отчисления по оборудованию 41 500 у.е., по нематериальным активам – 3 320 у.е.,
* остаток денежных средств от операционной деятельности и выручка от продажи основных средств использованы для приобретения основных средств,
* банковский овердрафт использован для выкупа собственных акций и погашения долгосрочного займа.

Отчет о движении денежных средств компании «Can» за 20.. г. прямым методом представить в таблице 3.7, косвенным – в таблице 3.8.

Таблица 3.7. Отчет о движении денежных средств компании «Can»

за 20.. г. (прямой метод)

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели  | Сумма, у.е. |
| Денежный поток от операционной деятельности |  |
| Денежные средства, полученные от покупателей |  |
| Денежные выплаты поставщикам и работникам |  |
| Чистый денежный поток от операций |  |
| Выплаченные проценты |  |
| Налоговые выплаты |  |
| Выплаченные дивиденды |  |
| Денежный поток от инвестиционной деятельности |  |
| Приобретение основных средств |  |
| Выручка от продажи оборудования |  |
| Долгосрочная аренда |  |
| Денежный поток от финансовой деятельности |  |
| Выплата долгосрочных займов |  |
| Выкуп собственных акций |  |
| Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств  |  |
| Денежные средства на начало периода |  |
| Денежные средства на конец периода |  |

Таблица 3.8. Отчет о движении денежных средств компании «Can»

за 20.. г. (косвенный метод)

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Сумма, у.е. |
| Потоки денежных средств от операционной деятельности |  |
| Чистая прибыль до налогообложения |  |
| Корректировки: |  |
|  1) |  |
|  2) |  |
|  3) |  |
|  … |  |
| Операционная прибыль до изменения оборотного капитала |  |
| Увеличение (уменьшение): |  |
|  дебиторской задолженности покупателей |  |
|  прочей дебиторской задолженности |  |
|  стоимости запасов |  |
|  кредиторской задолженности поставщикам |  |
| Денежные средства от операционной деятельности |  |
| Выплаченные проценты |  |
| Уплаченный налог на прибыль |  |
| Чистые денежные средства от операционной деятельности |  |

**Задача 3.4**.

Финансовая отчетность корпорации «Swivt» представлена двумя формами: Отчетом о финансовом положении на 31.12.20.. г. (таблица 3.9) и отчетом о совокупной прибыли за 20.. г. (таблица 3.10).

Таблица 3.9. Отчет о финансовом положении корпорации «Swivt» на 31.12.20.. г., тыс. у.е.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Статьи | На конец года | На начало года  |
| Текущие активы |  |  |
| Денежные средства  | 23 170 | 24 370 |
| Дебиторская задолженность покупателей | 59 200 | 62 900 |
| Авансы выданные | 1 560 | 1 160 |
| Запасы | 64 400 | 60 200 |
| Долгосрочные активы |  |  |
| Долгосрочные инвестиции | 7 200 | 17 200 |
| Земля  | 30 000 | 25 000 |
| Здания | 92 400 | 92 400 |
| Накопленная амортизация (здания) | 18 200 | 15 800 |
| Оборудование | 31 946 | 33 446 |
| Накопленная амортизация (оборудование) | 8 680 | 9 120 |
| Нематериальные активы | 3 840 | 4 800 |
| *Итого активы:* | 286 836 | 296 556 |
| Краткосрочные обязательства |  |  |
| Счета к оплате | 26 750 | 46 750 |
| Векселя к оплате | 15 140 | 29 140 |
| Начисленные обязательства | 1 000 | - |
| Задолженность по налогу на прибыль | 4 000 | - |
| Долгосрочные обязательства |  |  |
| Облигации к оплате | 42 000 | 62 000 |
| Долгосрочные займы | 66 000 | 70 000 |
| Собственный капитал |  |  |
| Обыкновенные акции  | 72 000 | 60 000 |
| Эмиссионный доход | 18 000 | 10 000 |
| Накопленная прибыль | 41 946 | 18 666 |
| *Итого собственный капитал и обязательства:* | 286 836 | 296 556 |

Таблица 3.10. Отчет о совокупной прибыли корпорации «Swivt» за 20.. г.

|  |  |
| --- | --- |
| Статьи | Сумма, тыс.у.е. |
| Выручка  | 330 000 |
| Себестоимость реализации | 184 000 |
| Валовая прибыль | 146 000 |
| Операционные расходы | 94 000 |
| *Операционная прибыль* | 52 000 |
| Прочие доходы (расходы) |  |
| Доходы от продажи инвестиций | 2 500 |
| Поступление дивидендов | 680 |
| Расходы по процентам | 11 000 |
| Убыток от выбытия оборудования | 460 |
| *Прибыль до налогообложения*  | 43 720 |
| Расходы по налогу на прибыль | 10 440 |
| *Прибыль за период* | 33 280 |

 Выписка из бухгалтерских регистров корпорации «Swivt» за 20.. г.:

1. Долгосрочные инвестиции (ценные бумаги, предназначенные для продажи) приобретенные за 14 000 тыс. у.е. были проданы в отчетном периоде с доходом 2 500 тыс. у.е.
2. Приобретены дополнительные долгосрочные инвестиции на сумму 4 000 тыс. у.е.
3. Приобретен земельный участок стоимостью 5 000 тыс. у.е.
4. Оборудование стоимостью 7 500 тыс. у.е. (накопленная амортизация – 5 060 тыс. у.е.) продано с убытком 460 тыс. у.е.
5. Приобретено новое оборудование на сумму 6 000 тыс. у.е.
6. Погашены векселя к оплате на сумму 20 000 тыс. у.е.
7. Получен новый заем путем выдачи векселей на сумму 6 000 тыс. у.е.
8. Облигации к оплате на сумму 20 000 у.е. были конвертированы в 1 200 обыкновенных акций.
9. Долгосрочные займы уменьшились на 4 000 тыс. у.е.
10. Дивиденды были объявлены и выплачены на сумму 10 000 тыс. у.е.
11. Операционные расходы включают расходы на амортизацию зданий в размере 2 400 тыс.у.е., оборудования – 4 620 тыс.у.е. и нематериальных активов – 960 тыс. у.е.
12. Номинальная стоимость акции – 2 тыс. у.е.

*Требуется:*

Рассчитать потоки денежных средств от операционной деятельности прямым и косвенным методами.

Составить отчет о движении денежных средств корпорации «Swivt» за 20.. г. косвенным методом (таблица 3.11).

Таблица 3.11. Отчет о движении денежных средств корпорации «Swivt»

за 20.. г. (косвенный метод)

|  |  |
| --- | --- |
| Статьи | Сумма, у.е. |
| Потоки денежных средств от операционной деятельности |  |
| Чистая прибыль до налогообложения |  |
| Корректировки: |  |
|  1) |  |
|  2) |  |
|  3) |  |
| Увеличение (уменьшение): |  |
|  дебиторской задолженности покупателей |  |
|  прочей дебиторской задолженности |  |
|  стоимости запасов |  |
|  кредиторской задолженности поставщикам |  |
| Денежные средства от операционной деятельности |  |
| Выплаченные проценты |  |
| Уплаченный налог на прибыль |  |
| Чистые денежные средства от операционной деятельности |  |

|  |  |
| --- | --- |
| Денежный поток от инвестиционной деятельности |  |
| Приобретение земельного участка |  |
| Приобретение оборудования |  |
| Выручка от продажи оборудования |  |
| Покупка долгосрочных инвестиций |  |
| Продажа долгосрочных инвестиций |  |
| Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности |  |
| Денежный поток от финансовой деятельности |  |
| Выпуск векселей к оплате |  |
| Выплаты по векселям |  |
| Выплата долгосрочных займов |  |
| Полученные дивиденды |  |
| Чистые денежные средства от деятельности по финансированию |  |
| Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств  |  |
| Денежные средства на начало периода |  |
| Денежные средства на конец периода |  |
| Неденежные операции |  |
| Конверсия облигаций в обыкновенные акции |  |

**Вопросы для самоконтроля:**

1. Цель финансовой отчетности
2. Качественные характеристики информации, представляемой в финансовой отчетности
3. Составфинансовой отчетности
4. Минимальный перечень статей, представляемых в Отчете о финансовом положении предприятия
5. Способы представления информации в Отчете о совокупном доходе (отчете о прибылях и убытках)
6. Минимальный перечень статей Отчета о совокупном доходе (отчете о прибылях и убытках)
7. Структура Отчета об изменениях капитала
8. Содержание Отчета о движении денежных средств
9. Классификация потоков денежных средств
10. Правила составления Отчета о движении денежных средств

**Тема 4: Активы и их обесценение**

***Цель:***

1. Изучить МСБУ (IAS) 2 «Запасы», МСБУ (IAS) 16 «Основные средства», МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы», МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов»
2. Приобрести навыки практического использования МСФО

**Теоретические основы**

Для расчета себестоимости запасов МСБУ (IAS) 2 рекомендует использовать методы: метод специфической идентификации, средневзвешенной стоимости и ФИФО.

Метод специфической (сплошной) идентификации предполагает особую маркировку каждой единицы ТМЗ, что позволяет однозначно определить какие запасы остались на складе, а какие были реализованы

Средняя стоимость единицы запаса в целом за период вычисляется как средневзвешенная по формуле:

*Стоимость ТМЗ на начало периода + Стоимость купленных ТМЗ*

*Количество ТМЗ на начало периода + Количество купленных ТМЗ*

Суть метода ФИФО состоит в предположении, что запасы используются в том же порядке, что и закупаются, т.е. по принципу «первый пришел – первый ушел». Таким образом, конечные запасы состоят из последних по времени закупок, и для расчета их стоимости берется стоимость последних по времени закупок.

В финансовой отчетности запасы должны отражаться по наименьшей из двух стоимостей – себестоимости или чистой стоимости реализации*.*

МСБУ (IAS) 16 рассматривает две модели последующей оценки объектов основных средств:

* модель оценки по первоначальной стоимости за вычетом накоп­ленной амортизации и накопленного убытка от обесценения;
* модель оценки по переоцененной величине*,* представляющая собой справедливую стоимость за вычетом накоплен­ной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Согласно МСБУ (IAS) 38 период создания нематериальных активов делится на два этапа: исследования и разработки. Затраты на исследования всегда признаются расходами тех отчет­ных периодов, когда они возникли. Затраты на разработки могут быть капитализированы при выполнении ряда условий: техническая осуществимость завершения нематериального актива; намерение завершить нематериальный актив и использовать или продавать его; возможность надежно измерять (оценивать) затраты, связан­ные с нематериальным активом, в процессе его разработки.

**Обесценение актива** отражается в финансовой отчетности, когда его балансовая стоимость выше возмещаемой стоимости его использования или продажи. Возмещаемая стоимость – это наибольшее из двух величин: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу и ценности его использования.Ценность использования – это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, которые предполагается получить от актива при продолжении его использования.

**Практические задания:**

**Задача 4.1.**

Промышленной компанией в ходе производственно-хозяйственной деятельности в отчетном периоде осуществлялись следующие хозяйственные операции:

1. 02.02.20.. г. закуплены в кредит материалы на сумму 25 840 у.е. на условиях n/30, ФОБ-пункт отправления у фирмы «Nz».
2. 02.02.20.. г. оплачены таможенные расходы в размере 1 970 у.е. по приобретенным материалам.
3. 10.02.20.. г. закуплены в кредит канцелярские принадлежности на сумму 900 у.е. на условиях n/30 у фирмы «Sun».
4. 10.02.20..г. реализована продукция в кредит на условиях n/30, ФОБ-пункт отправления, на сумму 14 280 у.е. (себестоимость реализованной продукции составляет 8 580 у.е.).
5. 11.02.20.. г. приобретены в кредит вспомогательные материалы на сумму 24 480 у.е. на условиях n/30, ФОБ-пункт отправления, включая транспортные расходы в сумме 1 360 у.е., плаченные фирмой поставщиком «Vis».
6. 12.02.20.. г. принята возвращенная продукция, реализованная 10.02.20 .. г. на сумму 2 040 у.е. (себестоимость реализации – 1 220 у.е.).
7. 14.02.20.. г. возвращена часть бракованных материалов на сумму 3 000 у.е., приобретенных в кредит у фирмы «Nz».
8. 15.02.20.. г. возвращена часть канцелярских принадлежностей на сумму 100 у.е., приобретенных 10.02.20.. г. в кредит.
9. 16.02.20.. г. реализована продукция за наличные денежные средства на сумму 6 800 у.е. (себестоимость реализации – 4 080 у.е.).
10. 20.02.20.. г. оплачена фирме «Nz» стоимость купленных в кредит 02.02.20.. г. материалов, за вычетом возврата брака 14.02.20.. г.
11. 26.02.20.. г. зачислены на текущий счет денежные средства за реализованную продукцию 10.02.20.. г. за вычетом возврата 12.02.20.. г.

Остатки запасов на начало отчетного периода – 10 000 у.е., на конец – 15 000 у.е.

*Требуется:*

Отразить хозяйственные операции на счетах финансового учета при использовании систем непрерывного и периодического учета запасов. Решение представить в таблице 4.1:

Таблица 4.1. Сравнение систем непрерывного и периодического учета запасов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дата | Система непрерывного (постоянного) учета запасов | Система периодического учета запасов |
| 02.02.20..г. | Д.К. | Д.К. |
|  . . . | . . .  | . . . |

Провести сравнение бухгалтерских записей при использовании различных систем учета запасов.

**Задача 4.2.**

Компания «West» на 01.01.200.. г. имела следующие остатки на счетах: «Денежные средства» – 600 у.е.,

 «Запасы» – 800 у.е., в том числе

 запас А – 10 ед. по цене 20 у.е. за единицу,

 запас Б – 12 ед. по цене 100 у.е. за единицу,

 запас В – 6 ед. по цене 50 у.е. за единицу.

За отчетный январь месяц были произведены закупки и реализация запасов в следующем размере:

05.01.200.. г. приобретено 22 ед. запаса А по 20 у.е. за ед.

08.01.200.. г. приобретен в кредит запас Б 6 ед. по цене 100 у.е.

10.01.200.. г. приобретен в кредит запас В 11 шт. по цене 50 у.е.

15.01. 200.. г. реализовано в кредит запаса А – 15 ед. по цене 45 у.е. за единицу.

17.01.200.. г. реализовано за наличный расчет запаса Б – 3 ед. по цене 225 у.е. за единицу.

29.01.200 .. г. реализовано в кредит запаса В – 8 ед. по цене 125 у.е. за 1 единицу.

31.01.200.. г. проведено закрытие номинальных счетов и выявление конечного финансового результата хозяйственной деятельности за январь 200.. г.

*Требуется:*

Отразить нижеприведенные хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета с применением системы непрерывного (постоянного) учета запасов.

**Задача 4.3.**

20.06.20..г. компания “Wers” подписала контракт на приобретение материалов на общую сумму 50 000 у.е. на условиях 10/15, n/30 (10%-ная скидка за оплату «в срок» в течение 15-ти дней при «чистом» сроке оплаты 30 дней).

30.06.20..г. компания произвела частичную оплату за материалы на сумму 15 000 у.е. Окончательный расчет по контракту произведен 16.07.20..г.

*Требуется:*

Отразить в учете приобретение материалов и скидки «за оплату в срок» валовым и чистым методами.

**Задача 4.4.**

 Производственная фирма «Tash» имеет следующие данные об остатках и движении основных материалов А и В за март 20..г.:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Кол-во, кг | Стоимость,у.е. | Дата | Кол-во, кг |
| Материал А |
| Остаток на 01.03.20..г | 500 | 7 000 |  |  |
| Поступление | Расход в производство |
| 03.03.20..г | 110 | 1 650 | 04.03.20..г. | 400 |
| 10.03.20..г | 250 | 4 000 | 15.03.20..г. | 400 |
| 20.03.20..г | 200 | 3 600 | 23.03.20..г. | 150 |
| Остаток на 01.04.20..г | ? |  |  |  |
| Материал В |
| Остаток на 01.03.20..г | 20 | 100 |  |  |
| Поступление | Расход в производство |
| 10.03.20..г | 130 | 780 | 12.03.20..г | 150 |
| 25.03.20..г | 160 | 1 280 | 26.03.20..г | 70 |
|  |  |  | 30.03.20..г | 30 |
| Остаток на 01.04.20..г | ? |  |  |  |

*Требуется:*

Используя приведенную информацию, оцените запас основных материалов на 01.04.20.. г. с помощью методов средневзвешенной цены, сплошной инденцификации, FIFO.

Сделайте выводы о приемлемости каждого из методов в конкретных экономических условиях.

**Задача 4.5.**

На складе готовой продукции производственного предприятия «Гарри и Том» по состоянию на 31.03.20.. г. имеется следующая информация:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Содержание операции | Кол-во, ед. | Цена за ед., у.е. | Сумма, у.е. |
| 01.03.20.. г.  | Остаток готовой продукции на складе | 30 | 350 |  |
| 04.03.20.. г.  | Поступило на склад из производства | 47 | 350 |  |
| 09.03.20.. г.  | Поступило на склад из производства | 52 | 400 |  |
| 12.03.20.. г.  | Поступило на склад из производства | 25 | 500 |  |
| 21.03.20.. г.  | Поступило на склад из производства | 20 | 540 |  |
| 24.03.20.. г.  | Поступило на склад из производства | 15 | 620 |  |
| 25.03.20.. г. | Поступило на склад из производства | 10 | 650 |  |
| 27.03.20.. г. | Поступило на склад из производства | 28 | 730 |  |
|  | Готовая продукция для реализации | 227 | х |  |
|  | Реализовано за месяц | 185 |  |  |
| 31.03.20.. г. | Остаток готовой продукции на складе |  |  |  |
|  | Выручка за месяц |  |  | 101 516 |

*Требуется:*

1. произвести оценку запасов на складе производственного предприятия «Гарри и Том» по методу сплошной идентификации при условии, что на 31 марта запасы составляли 20 ед. в наличии на 1 марта; 10 ед. – из числа приобретенных 9 марта; 5 ед. – из числа приобретенных 21 марта и 7 ед. – из числа приобретенных 27 марта;
2. определить стоимость запасов готовой продукции на складе на 31 марта по методам средневзвешенной стоимости;
3. определить стоимость запасов готовой продукции на складе на конец месяца методом FIFO.

Результаты оценки представить в таблице 4.2. и сравнить величину прибыли, полученную при использовании каждого из методов оценки.

Таблица. 4.2. Сравнение результатов оценки, у.е.

|  |  |
| --- | --- |
| Показатель | Метод оценки готовой продукции на складе |
| Сплошной идентификации | Средневзвешенной стоимости | FIFO |
| Объем реализации |  |  |  |
| Стоимость реализованной продукции |  |  |  |
| Запасы готовой продукции на начало месяца |  |  |  |
| Поступило из производства |  |  |  |
| Стоимость готовой продукции для продажи |  |  |  |
| Запасы готовой продукции на конец месяца |  |  |  |
| Валовая прибыль от реализации |  |  |  |

**Задача 4.6.**

На 1 сентября 20.. г. на складе предприятия имеются остатки готовой продукции:

продукция А с истекшим сроком годности на сумму 84 000 у.е. ;

продукция Б – 45 000 у. е., которую предполагается реализовать до истечения срока годности;

продукция В – 75 000 у.е., которая будет реализована в полном объеме.

*Требуется:*

1. рассчитать и отразить в учете сумму резерва обесценения запасов готовой продукции на конец 20.. года. Расчет резерва обесценения запасов произвести в таблице 4.3
2. В следующем году конъюнктура рынка изменилась и готовая продукция Б была полностью продана. Требуется отразить произошедшее изменение конъюнктуры в финансовом учете.

Таблица. 4.3. Расчет суммы резерва под обесценение

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Готовая продукция | Сумма, у.е. | Вероятность потерь, % | Сумма резерва, у.е. |
|  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |

**Задача 4.7.**

1 января 20.. г. промышленное предприятие «RAINs» приобрело производственное оборудование на сумму 420 000 у.е. Были понесены следующие дополнительные издержки:

- доставка – 28 000 у.е.;

- установка – 30 100 у.е.;

- общие административные расходы косвенного характера – 3 500 у.е.

Период установки и наладки занял 2 месяца, дополнительные 33 600 у.е. были израсходованы на пусковые работы, непосредственно связанные с приведением данного актива в рабочее состояние.

Ежемесячная внутренняя отчетность показала, что за первые три месяца на данном оборудовании было произведено мало продукции, в результате чего образовался первоначальный операционный убыток в 15 400 у.е. Последующие месяцы показали более положительные результаты.

По оценкам оборудование имеет полезный срок службы 14 лет, а его ликвидационная стоимость составляет 30 800 у.е. По оценкам стоимость на его разборку составляет 12 600 у.е.

*Требуется:*

Определить какая стоимость изначально была записана в качестве фактической стоимости приобретения данного актива и каковы ежегодные начисления в отчете о прибылях и убытках в связи и потреблением экономических выгод, заключенных в данном активе предприятия «RAINs»?

**Задача 4.8.**

Предприятие «Avto» является производителем автотранспорта. Отдел исследований работал в течение года над следующими проектами:

проект 1 «Разработка новой системы безопасности при аварийной ситуации»;

проект 2 «Разработка электронного водонагревателя».

Краткое описание расходов данного отдела представлены в следующей таблице 4.4

Таблица. 4.4. Расходы предприятия «Avto»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Общие расходы отдела, у.е. | Расходы на проект 1, у.е. | Расходы на проект 2, у.е. |
| Материалы и услуги | 240 | 3 000 | 1 800 |
| Прямые расходы на зарплату | - | 1 200 | 648 |
| Зарплата руководителя отдела | 192 | - | - |
| Зарплата административного персонала | 744 | - | - |
| Накладные расходы |  |  |  |
| - прямые | - | 960 | 912 |
| - косвенные | - | 408 | 312 |

Время потраченное на проект 1 – 28 %, на проект 2 – 16 %.

*Требуется:* определить капитализируемые расходы отдела предприятия «Avto» за финансовый год.

**Задача 4.9.**

На 1 апреля 20.. г.первоначальная стоимость зданий компании «Восток» составляет 392 000 у.е., накопленная амортизация – 56 000 у.е. Справедливая стоимость зданий, полученная с помощью оценки независимого эксперта, равна 364 000 у.е.

*Требуется:* составить бухгалтерские проводки по переоценке стоимости зданий компании «Восток», используя: пропорциональный метод и метод списания.

**Задача 4.10.**

Компанией «BeRG» 1.01.20.. г. был куплен объект основных средств (пресс) за 1 540 у.е..

 *Требуется:* отразить в учете следующие изменения цен на активы (начисление амортизации не учитывать):

* по состоянию на 01.04.20.. г. рыночная цена пресса возросла на 168 у.е.;
* по состоянию на 01.07.20..г. рыночная цена пресса снизилась на 161 у.е.;
* по состоянию на 01.10.20.. г. рыночная цена пресса сократилась на 153 у.е.;
* по состоянию на 01.01.20..1 г. рыночная цена пресса возросла на 161 у.е..

**Задача 4.11.**

Предприятие «SNN» купило авторское право за 34 000 у.е.. По условиям авторского договора «SNN» может владеть и распоряжаться этим правом в течение 3 лет. Текущая рыночная цена за вычетом расходов на продажу, на аналогичное авторское право после трех лет использования составляет 10 200 у.е.

По истечении трех лет предприятие «SNN» продает это авторское право за 10 200 у.е.. Расходов на продажу не было.

*Требуется:* отразить хозяйственные операции по движению нематериального актива на предприятии «SNN».

**Задача 4.12.**

Компания разрабатывает новый производственный процесс. В течение 20.. года связанные с этим затраты составляют 4 800 у.е., из них 4 320 у.е. понесены до 1 ноября 20.. года и 4 800 у.е. – между 1 ноября 20.. года и 31 декабря 20.. года. По состоянию на 1 ноября 20.. года процесс начинает отвечать критериям признания в качестве нематериального актива.

Справедливая стоимость ноу-хау компании, относящаяся к этому производственному процессу, составляет 1 000 у.е.

В течение следующего года затраты, связанные с разработкой нового производственного процесса составляют 5 000 у.е.

В конце следующего года справедливая стоимость ноу-хау в этом процессе, основанная на прогнозировании будущих денежных потоков, составляет 4 500 у.е.

*Требуется:*

1. определить порядок признания нематериального актива в финансовой отчетности компании за 20.. год,
2. определить, в какой оценке следует признать нематериальный актив в финансовой отчетности компании в следующем году.

**Задача 4.13.**

Стоимость франшизы составляет 12 млн. у.е. За период эксплуатации была начислена амортизация в размере 4,8 млн. у.е. В результате проведенной на предприятии переоценки, чистая балансовая стоимость нематериального актива составила 14,4 млн. у.е.

*Требуется:* отразить переоценку франшизы на счетах финансового учета двумя способами.

**Задача 4.14.**

Компании «Южный берег» 13 июля 20.. г. купила транспортное средство за 216 000 у.е. Предполагается, что оно проработает пять лет, величина пробега составит 480 тыс. км., в конце срока использования транспортное средство будет иметь ликвидационную стоимость 36 000 у.е.

В течение 20.. г. пробег транспортного средства составил 115,2 тыс. км. Финансовый год в компании «Южный берег» заканчивается 31 декабря.

*Требуется:* рассчитать и отразить в финансовом учете величину начисленной амортизации в 20..г., используя:

1. метод линейного списания;
2. производственный метод;
3. метод удвоенного уменьшаемого остатка.

**Вопросы для самоконтроля:**

1. Первоначальная оценка запасов
2. Затраты включаемые и не включаемые в себестоимость запасов согласно МСБУ (IAS) 2 «Запасы»
3. Оценка запасов при составлении финансовой отчетности
4. Методы проведения переоценки основных средств согласно МСБУ (IAS) 16 «Основные средства»
5. Методы начисления амортизации, рекомендованные МСБУ (IAS) 16 «Основные средства»
6. Условия признания нематериальных активов идентифицированными
7. Затраты включаемые и не включаемые в себестоимость внутренне созданного нематериального актива
8. Сфера действия МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов».
9. Признаки, указывающие на возможное уменьшение стоимости активов
10. Определение и примеры «единицы, генерирующей денежные средства» (ЕГДС)

**Тема 5:** **Финансовые операции**

***Цель:***

1. Изучить МСБУ (IAS) 17 «Аренда, МСБУ (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость» и МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам»
2. Приобрести навыки практического использования МСФО

**Теоретические основы**

Стандарт МСБУ (IAS) 17 предусматривает, что сумма арендной платы должна разделяться на финансовую плату и уменьшение неоплаченного обязательства. Финансовая плата должна распределяться по периодам в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная периодическая ставка процента на оставшееся сальдо обязательства для каждого периода.

Арендная плата определяется обычно в процентах к сумме оставшегося долга, отсюда – необходимость вычислить величину платежа по срокам выплаты задолженности. Расчет производится по формуле:



*N =*

где *N* – сумма, подлежащая выплате по срокам в течение договора аренды;

*n* – процентная ставка арендной платы;

*K* – стоимость имущества, переданного в аренду;

*t* – число сроков выплаты в арендном периоде.

Каждый взнос арендной платы рассматривается как частичное погашение основного долга и процента с неоплаченной части их стоимости.

МСБУ (IAS) 40 предусматривает, что последующаяоценкаинвестиционной недвижимости должна осуществляться по одной из двух моделей учета, рекомендуемых стандартом: по первоначальной стоимости приобретения; по справедливой стоимости приобретения.

Модель учета *по первоначальной стоимости* приобретения, предполагает, что инвестиционная собственность отражается в балансе по остаточной стоимости, то есть за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения. Превышение переоцененной стоимости над первоначальной балансовой стоимостью признается на счетах капитала как прирост стоимости имущества.

При использовании модели учета *по справедливой стоимости* все изменения стоимости объектов отражаются только на счетах прибылей и убытков. В качестве справедливой стоимости, как правило выступает ее рыночная стоимость на активном рынке аналогичного имущества.

МСБУ (IAS) 23 рекомендует на выбор два метода учета затрат по заемным средствам:

* расходы в виде процентов по ссудам и займамдолжны признаваться в том отчетном периоде, в котором возникли соответствующие обязательства;
* затраты по займам признаются расходами отчетного периода, в котором они произведены, за минусом той их части, которая капитализируется и включается в стоимость соответствующих квалифицируемых активов.

Сумма погашения или будущая стоимость займа определяется по формуле: *FVn = Po (1+i)* ***n*** , где

Po – основная, или исходная, сумма одолженная в первоначальный момент времени

i – процентная ставка за один период времени

n – количество периодов времени

**Практические задания:**

**Задача 5.1.**

Компанией «Stelz» приобретено производственное оборудование по цене 20 000 у.е. в результате заключения договора аренды на следующих условиях:

* дата вступления договора в силу – 1 января 20.. г.;
* срок аренды – 4 года;
* платежи, в размере 6 500 у.е., осуществляются авансом каждый год;
* действующая процентная ставка – 15%;
* взнос в сумме 1 442,5 у.е. выплачивается немедленно;
* оборудование амортизируется линейным способом в течение 8 лет.

*Требуется:*

Произвести расчет арендных платежей и представить график выплат по договору аренды в таблице 5.1

Таблица 5.1 Расчет выплат по договору аренды.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | Платежи, у.е. | Проценты, у.е. | Основная сумма долга,у.е. | Сальдо, у.е. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|  |  |  |  |  |

Составить бухгалтерские записи для отражения финансовой аренды у компании «Stelz».

**Задача 5.2.**

Промышленная организация продает лизинговой компании часть своего производственного оборудования с условием получения его обратно на условиях финансовой аренды.

Балансовая стоимость оборудования 120 000 у.е. Рыночная цена по оценкам независимых экспертов 160 000 у.е.

Договора о продаже и аренде заключены в один день – 1 июля 20..1 г. Срок аренды 15 лет и совпадает со сроком службы оборудования. После окончания срока аренды право собственности на оборудование безвозмездно передается промышленной организации.

Процентная ставка в договоре по соглашению сторон принята равной 12% в год. Арендные платежи оплачиваются авансом в начале года.

*Требуется:*

1. определите минимальные арендные платежи
2. постройте график амортизации арендного обязательства на первые пять лет аренды
3. отразить на счетах финансового учета хозяйственные операции, связанные с финансовой арендой долгосрочных активов.

**Задача 5.3.**

Финансово-промышленная компания имеет в собственности два здания. Первое используется компанией на 40 %, остальная часть здания сдается в аренду. Второе здание в отчетном 20..1 г. целиком сдавалось в аренду и для собственных целей не использовалось.

Для учета инвестиций в недвижимость учетной политикой компании определена модель оценки по справедливой стоимости. Компания проводит переоценку инвестиционной недвижимости на каждую отчетную дату. Рыночная оценка зданий по необходимости проводится международными независимыми оценщиками. По результатам последней оценки рыночная стоимость объектов в течение 20..1 г. представлена в таблице 5.2.:

Таблица 5.2. Справедливая стоимость объектов недвижимости, у.е.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Объекты недвижимости | 31.12.20..0 г. | 31.12.20..1 г. |
| Здание 1 | 800 000 | 820 000 |
| Здание 2 | 1 200 000 | 1 300 000 |

На 01.01.20..1 г. стоимость приобретения 40 % первого здания, используемых компанией составляла 400 000у.е., накопленная амортизация по ним – 70 000 у.е., при норме амортизации 4 % в год.

01.07.20..1 г. для осуществления производственной деятельности компания взяла в аренду цеховое помещение, в которое переместился производственный процесс из здания 1. Справедливая стоимость цехового помещения по оценкам менеджмента компании составляет 850 000 у.е.

Оставшиеся 20 % первого здания, занимаемого компанией, было сдано в аренду. По оценкам менеджмента компании справедливая стоимость здания 1 на 01.07.20..1 г. составляла 810 000 у.е.

Курс у.е. к белорусскому рублю: на 01.01.20..01 г. – 8 600 руб., 01.07.20..01 г. – 8 400 руб., 31.12.20..01 г. – 8 800 руб.

*Требуется:*

1. определить как и по какой стоимости каждый из объектов недвижимости должен быть учтен в финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО на начало и конец отчетного периода;
2. определить эффект переоценки инвестиционной недвижимости, который должен быть отражен в отчете о совокупной прибыли.

**Задача 5.4.**

В ходе строительства производственного объекта в отчетном году получены два займа. Первый займ получен 1.09.200.. г. в размере 9 000 тыс.у.е. на 180 дней по ставке 10% годовых, второй - 1.10.20.. г. в размере 11 000 тыс. у.е на год по ставке 12 % . В отчетном году для осуществления строительства фактически было затрачено 15 000 тыс. у.е. заемных средств.

Требуется:

Рассчитать суммы затрат по займам с использованием допустимого альтернативного метода.

**Задача 5.5.**

Производственная организация осуществляет строительство нового здания цеха. Стоимость строительства 400 тыс. у.е., из них 240 тыс. у.е. привлечено за счет долгосрочного займа под 10 %. Остальная сумма получена из централизованно распределяемой группы займов: 35% займов предоставлены под 12 %, 65% – под 15%.

*Требуется:*

Рассчитать затраты по займам на текущий год, среднюю ставку по займам проекта и средневзвешенное значение ставки по централизованно распределяемым займам.

**Вопросы для самоконтроля:**

1. Экономическое содержание и виды аренды
2. Валовые инвестиции в аренду
3. Минимальные арендные платежи, расчет дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей
4. Формирование первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости
5. Последующая оценка (переоценка) инвестиционной недвижимости
6. Переклассификация объектов инвестиционной недвижимости
7. Правила признания затрат по займам
8. Порядок капитализации затрат по займам
9. Методы учета затрат по заемным средствам
10. Учет курсовых разниц, возникающих по займам в иностранной валюте

**Тема 6: Учет выручки и договоров подряда**

***Цель:***

1. Изучить МСБУ (IAS) 18 «Выручка» и МСБУ (IAS) 11 «Договоры подряда»
2. Приобрести навыки практического использования МСФО

**Теоретические основы**

Выручка согласно МСБУ (IAS) 18 оценивается по справедливой стоимости полученного или ожидаемого к получению вознаграждения. Справедливой стоимостью является рыночная оценка производимой сделки с учетом любых торговых или оптовых скидок, предоставляемых покупателю.

Дебиторская задолженность по счетам к получению в отчетности оценивается по чистой стоимости реализации, т.е. по величине денежных средств, которая реально может быть получена в будущем в результате ее погашения. Для определения величины дебиторской задолженности, отражае­мой в отчете о финансовом положении, необходимо:

* протестировать дебиторскую задолженность на предмет обес­ценения, т.е. списать однозначно безнадежные долги;
* рассчитать для оставшейся дебиторской задолженности ре­зерв по сомнительным долгам, отражающий возможную вероят­ность неоплаты счетов, и вычесть его из величины де­биторской задолженности.

Величина резерва по сомнительным долгам может быть рассчитана двумя методами**:**

* в процентах от нетто-реализации, т.е. на базе величины продаж за отчетный период;
* методом учета счетов по срокам оплаты, т.е на базе величины дебиторской задолженности на конец от­четного периода.

СогласноМСБУ (IAS) 11 доходы и затраты по конкретному договору подряда признаютсяв отчетности в соответствии с мерой завершенности работ, определяемой в каждом отчетном периоде. Объем выполнения работ по договору либо процент завершенности объекта могут быть установлены следующими способами:

* путем определения суммы затрат, понесенных на дату составления отчета пропорционально расчетной величине общих затрат по договору на строительство;
* наблюдением за выполненной работой, с использованием трудового измерителя (объем затраченных человеко-часов), измерителя объема работы машин и оборудования на объекте (машино-день, машино-час) или другом, предусмотренном данным договором подряда;

• подсчетом фактической доли выполненных работ по договору на строительство в общем объеме работ.

 Доход по договору подрядаотражается в тех отчетных периодах, в которых была выполнена соответствующая работа, равно как и затраты по договору.

**Практические задания:**

**Задача 6.1.**

01.03.20.. г. компания «Zara» подписала контракт на реализацию товаров на общую сумму 44 000 у.е. на условиях 5/15, n/30 (5%-ная скидка за оплату «в срок» в течение 15-ти дней при «чистом» сроке оплаты 30 дней).

 11.03.20.. г. компания получила частичную оплату за отгруженные товары на сумму 20 000 у.е.

Окончательный расчет по контракту произведен 30.03.20.. г.

*Требуется:*

Отразить в учете реализацию товаров и скидки «за оплату в срок» валовым и чистым методами.

**Задача 6.2.**

На 31.12.2011 года имеются следующие данные финансового учета компании «Rocs»: реализация – 1 264 000 у.е., скидки с продаж – 8 000 у.е., возврат и уценка реализованных товаров – 5 000 у.е., резерв по сомнительным долгам – 16 000 у.е.

За предыдущие четыре года объемы реализации продукции и потери компании по сомнительным долгам представлены в таблице 6.1.

Таблица 6.1. Объемы реализации продукции и потери по сомнительным долгам компании «Rocs» за 2007-2010 гг.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Период | Нетто-реализация, у.е. | Потери по сомнительным долгам, у.е. |
| 2007 год | 890 000 | 7 800 |
| 2008 год | 948 000 | 15 300 |
| 2009 год | 900 500 | 9 800 |
| 2010 год | 1 110 500 | 14 850 |

*Требуется:*

Рассчитать возможные потери по сомнительным долгам по методу «в процентах от нетто-реализации» и составить бухгалтерские записи на величину рассчитанной безнадежной задолженности.

**Задача 6.3.**

Предприятие «Sunni» реализует продукцию на условиях оплаты n/30 и использует метод оценки просроченной дебиторской задолженности «по срокам оплаты». По итогам работы отчетного года имеются следующие данные:

* сумма реализации продукции в кредит – 993 300 у.е.,
* скидки с продаж – 16 590 у.е.,
* получение оплаты от покупателей – 946 530 у.е.,
* возврат и уценка реализованных товаров – 6 820 у.е.,
* сумма однозначно безнадежной задолженности – 2 000 у.е.

Дебетовое сальдо на начало года по счету «Счета к получению» составляло 185 700 у.е., «Резерв по сомнительным долгам» на начало года оценивался в сумме 15 120 у.е.

Для определения возможной вероят­ности неоплаты задолженности по реализованной продукции был проведен анализ сроков дебиторской задолженности на 31.12.20.. г. и экспертным путем определен процент возможной неоплаты (таблица 6.2).

 Таблица 6.2. Анализ сроков дебиторской задолженности на 31.12.20.. г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Срок дебиторской задолженности, дней | Процент возможной неоплаты, % | Сумма, у.е. |
| Срок оплаты не наступил (от 1 до 30 дней) | 2 | 102 960 |
| от 31 до 60 дней | 20 | 69 970 |
| от 61 до 90 дней | 30 | 8 380 |
| Свыше 90 дней | 60 | 6 930 |
| Итого: | - | 188 240 |

При проведении анализа не были учтены следующие дебиторы:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Покупатель | Сумма, у.е. | Дата погашения (следующий год) |
| Компания «DDT» | 3 400 | 10.01.20.. г. |
| Акционерное общество «Fayct» | 7 300 | 21.01.20.. г. |
| Фирма «Rakyrs» | 5 900 | 15.05.20.. г. |
| Фирма «SSP» | 2 220 | 25.05.20.. г. |
| Итого: | 18 820 | - |

*Требуется:*

Рассчитать возможные потери по сомнительным долгам по методу «учета счетов по срокам оплаты» и составить бухгалтерские записи на создание резерва по сомнительным долгам.

**Задача 6.4.**

Договор подряда заключен сроком на три года на фиксированную сумму в 20 000 тыс. у.е.. Через полтора года после начала строительства заказчик утвердил отклонение от проекта с увеличением цены договора на 740 тыс. у.е. Заказчик определил сумму затрат на строительство в 24 800 тыс. у.е., которая к концу первого года была пересчитана и увеличена на 800 тыс. у.е.

Затраты на выполнение отклонения от проекта рассчитаны и согласованы с заказчиком в сумме 620 тыс. у.е. В конце второго года строительства на стройплощадке оставались неиспользованными строительные материалы на 180 тыс. у.е.

*Требуется:*

1. определить сумму дохода, признаваемую в отчетности за каждый год и нарастающим итогом с начала выполнения договора
2. выполнить расчет прибыли в каждом отчетном периоде, признаваемой в отчете о совокупной прибыли

**Вопросы для самоконтроля:**

1. Критерии признания выручки от продажи товаров
2. Критерии признания выручки от предоставления услуг
3. Случаи непризнания выручки согласно МСБУ (IAS) 18 «Выручка»
4. Порядок отражения выручки в Отчете о совокупном доходе
5. Определение выручка по договору подряда, согласно МСБУ (IAS) 11 «Договоры подряда»
6. Виды договоров подряда, выделяемые в зависимости от способа определения стоимости (цены) объекта
7. Состав затрат, возникающих при выполнении договора подряда
8. Признание и оценка результатов по договору подряда
9. Методы расчета степени завершенности работ согласно МСБУ (IAS) 11 «Договоры подряда»
10. Представление и раскрытие информации о договорах подряда в финансовой отчетности

**Тема 7: Финансовые инструменты**

***Цель:***

1. Изучить МСБУ (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», МСБУ (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты – раскрытие информации»
2. Приобрести навыки практического использования МСФО

**Теоретические основы**

МСБУ (IAS) 39 классифицирует финансовые активы в учете и отчетности на четыре категории: финансовые активы, удерживаемые до погашения; финансовые активы, предназначенные для торговли; выданные ссуды и дебиторская задолженность; финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи. Последующая оценка финансовых активовзависит от их фактической классификации по четырем категориям. После первоначального признания они оцениваются либо по справедливой стоимости, либо по амортизированным затратам. Финансовые активы, не имеющие фиксированного срока погашения, оцениваются по фактическим затратам с последующим тестированием на обесценение.

Финансовые обязательстваклассифицируется на: торговые финансовые обязательства и прочие финансовые обязательства. Торговые финансовые обязательства подлежат отражению в учете и финансовой отчетности по справедливой стоимости, прочие финансовые обязательства — по первоначальной (переоцененной) стоимости, откорректированной на сумму амортизации обязательств.

Амортизируемая стоимость финансового инструмента представляет собой первоначальную стоимость, откорректированную на величину скидки или премии. Для определения величины скидки или премии необходимо первоначальную стоимость сравнить с приведенной (дисконтированной) стоимостью. Расчет текущей стоимости будущих денежных потоков называется дисконтированием.

Приведенная (или дисконтированная) стоимость рассчитывается по формуле: *PVn = FVn / (1+i) n = FVn \* (1 / (1+i) n),* где

FVn – будущая стоимость имеющейся в настоящее время суммы денег (или последовательности платежей)

i – процентная ставка за один период времени

n – количество периодов времени

Аннуитет представляет собой ряд равных денежных платежей (выплат), совершающихся через равные промежутки времени (периоды).

Формула для приведенной стоимости обычного аннуитета:

 *PVАn = R (1 – (1 / (1 + i) n ) / i)*

R –периодическое денежное поступление

i – процентная ставка за один период времени

n – количество периодов времени

Определение приведенной стоимости аннуитета сводится к нахождению суммы ряда значений приведенной стоимости отдельных поступлений.

В формулах величины в скобках являются коэффициентами, значения которых можно рассчитать или найти в специальных таблицах (табл. 7.2 и 7.3).

**Практические задания:**

**Задача 7.1.**

Корпорации «American Express» осуществила краткосрочные инвестиции в ценные бумаги и 01.12.20.. г. приобрела казначейские векселя США в количестве 200 штук по цене 50 у.е. за единицу. Срок платежа по этим векселям наступит через 120 дней.

К концу года – на 31.12.20.. г. рыночная стоимость векселей снизилась до 45 у.е. за единицу.

02.02.20.. г. 100 казначейских векселей были проданы по рыночной стоимости 55 у.е.

01.04.20.. г. векселя были погашены при выплате суммы 6500 у.е.

*Требуется:*

Отразить на счетах финансового учета приобретение, продажу и погашение казначейских векселей. Определить их стоимость на 31.12.20.. г.

**Задача 7.2.**

Компания «Riss» инвестирует избыточные денежные средства в рыночные ценные бумаги и приобретает акции различных компаний. В течение года были произведены следующие хозяйственные операции:

1. 20.03.20.. г. приобретены 500 акций компании «Deks» по цене 400 у.е. за единицу и акции корпорации «Lait» 800 штук по цене 300 у.е. за единицу.
2. 25.12.20.. г. получила дивиденды от компании «Deks» в размере 6 у.е. за акцию и от корпорации «Lait» в размере 2 у.е. за акцию.
3. 31.12.20.. г. произведена переоценка ценных бумаг на дату составления финансовой отчетности. Рыночная цена акций компании «Deks» составила 430 у.е. за единицу, а корпорации «Lait» – 250 у.е.
4. в январе месяце следующего года все имеющиеся акции были проданы по цене на 20 у.е. выше учетной цены.

*Требуется:*

Составить бухгалтерские записи по приведенным хозяйственным операциям.

**Задача 7.3.**

Фирма «Racurs» 17.05.20..г. получила вексель в погашение дебиторской задолженности номинальной стоимостью 80 000 у.е. при процентной ставкой 8 % с датой погашения 26.07.20.. г.

*Требуется:*

Определить ссудный процент и сумму погашения при условии, что проценты по векселю фиксируются отдельно от номинальной стоимости. Отразить на счетах операции по учету векселя с использованием трансформационных записей.

**Задача 7.4.**

31.09.20.. г. фирма «Man» получила 9-ти % вексель на сумму 20 000 у.е и сроком 60 дней в погашение существующего счета к оплате.

Ситуация 1.

Погашение векселя осуществляется через 60 дней. Отразить на счетах финансового учета хозяйственные операции, связанные с получением и погашением векселя с использованием регулирующих записей.

Ситуация 2.

Вексель дисконтируется в банке по ставке 12 %, когда до срока его погашения остается 20 дней. Определить сумму, получаемую в результате дисконтирования и отразить на счетах дисконтирование векселя.

**Задача 7.5.**

Компания «ZBK» 1 августа 20.. г. выдала два векселя. На первом векселе указано, что спустя 60 дней следует уплатить 4 500 у.е. и проценты по ставке 14% годовых.

На втором векселе компании «ZBK» указано, что спустя 30 дней следует уплатить 1 600 у.е. (в том числе проценты по векселю по ставке 12% годовых).

*Требуется:*

Отразить на счетах финансового учета выдачу векселей, начисление и выплату процентов, погашение векселей.

**Задача 7.6.**

Компания «Tang Auto Part» выпустила 31.12.20..г. 10 % облигации номинальной стоимость 34 000 у.е. на 3 года. Рыночная ставка в момент выпуска – 12 %. Проценты выплачиваются раз в год.

*Требуется:*

1. Определить настоящую стоимость облигаций на день выпуска и составить расчет списания облигационной скидки/премии по эффективной процентной ставке. Расчет представить в виде таблицы 7.1.

Коэффициенты для расчета настоящей стоимости облигаций приведены в таблицах 7.2 и 7.3.

Таблица 7.1. Расчет списания облигационной скидки/премии, у.е.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Проценты по номинальнойстоимости | Расход в видепроцентов(текущая стои­мость • рыночная %-ая ставка • время) | Скидка (премия) пооблигациям(списываемая доля) | Текущая стоимость облигаций(текущая стоим. предыдущего года +/- списываемая доля) |
|  |  |  |  |  |

2. Отразить на счетах бухгалтерского учета выпуск облигаций, выплату процентов по облигациям и списание облигационной скидки/премии, погашение облигаций.

**Задача 7.7.**

Предприятие 01.01.20.. г. выпустило облигации на сумму займа 400 000 у.е. Срок погашения займа наступит через 5 лет из расчета 8 % годовых. Проценты выплачиваются два раза в год – 01.07.20.. г. и 01.08.20.. г. Рыночная процентная ставка в момент выпуска – 12 %.

*Требуется:*

1.Определить настоящую стоимость облигаций на день выпуска. Коэффициенты для расчета настоящей стоимости облигаций приведены в таблицах 7.6.2 и 7.6.3

2. Составить расчет списания облигационной скидки/премии по эффективной процентной ставке.

3. Отразить на счетах бухгалтерского учета выпуск облигаций, выплату процентов по облигациям и списание облигационной скидки/премии, погашение облигаций.

**Задача 7.8.**

В течение июня корпорация осуществила следующие хозяйственные операции, связанные с выкупленными собственными акциями:

* + - 1. 1.06.20..1 г. выкуплены 2 000 собственных обыкновенных акций номинальной стоимостью 15 у.е. по цене 35 у.е. за акцию;
			2. 10.06.20..1 г. проданы 500 акций, выкупленных 1.06.20..1 г., по 49 у.е. за акцию;
1. 20.06.20..1 г.проданы 700 акций, выкупленных 1.06.20..1 г., по 29 у.е. за акцию;
2. 30.06.20..1 г. изъяты оставшиеся выкупленные акции, цена их первичной эмиссии – 21 у.е. за акцию.

*Требуется*:

 написать бухгалтерские проводки, которые необходимо сделать для регистрации перечисленных хозяйственных операций.

**Вопросы для самоконтроля:**

1. Классификация финансовых активов и финансовых обязательств
2. Оценка финансовых инструментов при первоначальном признании
3. Сущность различных методов оценки финансовых инструментов
4. Сущность метода эффективной ставки процента
5. Производные инструменты и их виды
6. Сложные финансовые инструменты
7. Хеджирование финансовых инструментов
8. Прекращение признания (выбытие) финансовых инструментов
9. Виды рисков, связанные с финансовыми инструментами
10. Раскрытие информации в примечаниях к финансовой отчетности

Таблица 7.2. Текущая стоимость 1 денежной единицы за период

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  | 1%  | 2%  | 3%  | 4%  | 5%  | 6%  | 7%  | 8%  | 9%  | 10%  | 11%  | 12%  | 13%  | 14%  | №  |
| 1  | 0,99010  | 0,98039  | 0,97087  | 0,96154  | 0,95238  | 0,94340  | 0,93458  | 0,92593  | 0,91743  | 0,90909  | 0,90090  | 0,89286  | 0,88496  | 0,87719  | 1  |
| 2  | 0,98030  | 0,96117  | 0,94260  | 0,92456  | 0,90703  | 0,89000  | 0,87344  | 0,85734  | 0,84168  | 0,82645  | 0,81162  | 0,79719  | 0,78315  | 0,76947  | 2  |
| 3  | 0,97059  | 0,94232  | 0,91514  | 0,88900  | 0,86384  | 0,83962  | 0,81630  | 0,79383  | 0,77218  | 0,75131  | 0,73119  | 0,71178  | 0,69305  | 0,67497  | 3  |
| 4  | 0,96098  | 0,92385  | 0,88849  | 0,85480  | 0,82270  | 0,79209  | 0,76290  | 0,73503  | 0,70843  | 0,68301  | 0,65873  | 0,63552  | 0,61332  | 0,59208  | 4  |
| 5  | 0,95147  | 0,90573  | 0,86261  | 0,82193  | 0,78353  | 0,74726  | 0,71299  | 0,68058  | 0,64993  | 0,62092  | 0,59345  | 0,56743  | 0,54276  | 0,51937  | 5  |
| 6  | 0,94205  | 0,88797  | 0,83748  | 0,79031  | 0,74622  | 0,70496  | 0,66634  | 0,63017  | 0,59627  | 0,56447  | 0,53464  | 0,50663  | 0,48032  | 0,45559  | 6  |
| 7  | 0,93272  | 0,87056  | 0,81309  | 0,75992  | 0,71068  | 0,66506  | 0,62275  | 0,58349  | 0,54703  | 0,51316  | 0,48166  | 0,45235  | 0,42506  | 0,39964  | 7  |
| 8  | 0,92348  | 0,85349  | 0,78941  | 0,73069  | 0,67684  | 0,62741  | 0,58201  | 0,54027  | 0,50187  | 0,46651  | 0,43393  | 0,40388  | 0,37616  | 0,35056  | 8  |
| 9  | 0,91434  | 0,83676  | 0,76642  | 0,70259  | 0,64461  | 0,59190  | 0,54393  | 0,50025  | 0,46043  | 0,42410  | 0,39092  | 0,36061  | 0,33288  | 0,30751  | 9  |
| 10  | 0,90529  | 0,82035  | 0,74409  | 0,67556  | 0,61391  | 0,55839  | 0,50835  | 0,46319  | 0,42241  | 0,38554  | 0,35218  | 0,32197  | 0,29459  | 0,26974  | 10  |
| 11  | 0,89632  | 0,80426  | 0,72242  | 0,64958  | 0,58468  | 0,52679  | 0,47509  | 0,42888  | 0,38753  | 0,35049  | 0,31728  | 0,28748  | 0,26070  | 0,23662  | 11  |

Таблица 7.3. Текущая стоимость аннуитета 1 денежной единицы за период (постнумерандо)

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | 1% | 2% | 3% | 4% | 5% | 6% | 7% | 8% | 9% | 10% | 11% | 12% | 13% | 14% | № |
| 1 | 0,99010 | 0,98039 | 0,97087 | 0,96154 | 0,95238 | 0,94340 | 0,93458 | 0,92593 | 0,91743 | 0,90909 | 0,90090 | 0,89286 | 0,88496 | 0,87719 | 1 |
| 2 | 1,97040 | 1,94156 | 1,91347 | 1,88609 | 1,85941 | 1,83339 | 1,80802 | 1,78326 | 1,75911 | 1,73554 | 1,71252 | 1,69005 | 1,66810 | 1,64666 | 2 |
| 3 | 2,94099 | 2,88388 | 2,82861 | 2,77509 | 2,72325 | 2,67301 | 2,62432 | 2,57710 | 2,53129 | 2,48685 | 2,44371 | 2,40183 | 2,36115 | 2,32163 | 3 |
| 4 | 3,90197 | 3,80773 | 3,71710 | 3,62990 | 3,54595 | 3,46511 | 3,38721 | 3,31213 | 3,23972 | 3,16987 | 3,10245 | 3,03735 | 2,97447 | 2,91371 | 4 |
| 5 | 4,85343 | 4,71346 | 4,57971 | 4,45182 | 4,32948 | 4,21236 | 4,10020 | 3,99271 | 3,88965 | 3,79079 | 3,69590 | 3,60478 | 3,51723 | 3,43308 | 5 |
| 6 | 5,79548 | 5,60143 | 5,41719 | 5,24214 | 5,07569 | 4,91732 | 4,76654 | 4,62288 | 4,48592 | 4,35526 | 4,23054 | 4,11141 | 3,99755 | 3,88867 | 6 |
| 7 | 6,72819 | 6,47199 | 6,23028 | 6,00205 | 5,78637 | 5,58238 | 5,38929 | 5,20637 | 5,03295 | 4,86842 | 4,71220 | 4,56376 | 4,42261 | 4,28830 | 7 |
| 8 | 7,65168 | 7,32548 | 7,01969 | 6,73274 | 6,46321 | 6,20979 | 5,97130 | 5,74664 | 5,53482 | 5,33493 | 5,14612 | 4,96764 | 4,79877 | 4,63886 | 8 |
| 9 | 8,56602 | 8,16224 | 7,78611 | 7,43533 | 7,10782 | 6,80169 | 6,51523 | 6,24689 | 5,99525 | 5,75902 | 5,53705 | 5,32825 | 5,13166 | 4,94637 | 9 |
| 10 | 9,47130 | 8,98259 | 8,53020 | 8,11090 | 7,72173 | 7,36009 | 7,02358 | 6,71008 | 6,41766 | 6,14457 | 5,88923 | 5,65022 | 5,42624 | 5,21612 | 10 |
| 11 | 10,36763 | 9,78685 | 9,25262 | 8,76048 | 8,30641 | 7,88687 | 7,49867 | 7,13896 | 6,80519 | 6,49506 | 6,20652 | 5,93770 | 5,68694 | 5,45273 | 11 |

**Тема 8: Резервы и финансовые результаты**

***Цель:***

1. Изучить МСБУ (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», МСБУ (IAS) 12 «Налоги на прибыль», МСБУ (IAS) 33 «Прибыль на акцию»
2. Приобрести навыки практического использования МСФО

**Теоретические основы**

В стандарте МСБУ (IAS) 37 принята следую­щая классификация обязательств в зависимости от их сущности:

* стандартные обязательства;
* резервы;
* условные обязательства (рис. 8.1).

ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Стандартные обязательства

* юридические
* начисленные

Условные обязательства

Резервы

Рис. 8.1. Классификация обязательств по сущности согласно МСБУ (IAS) 37

*Величина создаваемого резерва*, должна соответствовать наиболее оптимальной оценке расходов, требуемых для погашения обязательства по состоянию на отчетную дату. Расчет суммы резерва выполняется на основе профессионального суждения руководства компании с учетом опыта по аналогичным операциям и, в некоторых случаях, по результатам заключения независимых экспертов. Дополнительными основаниями для расчетов могут служить события, произошедшие после отчетной даты. Размер резерва зависит от степени вероятности убытков.

Согласно МСБУ (IAS) 33 информация о прибыли на акцию представляется в двух величинах: базовой и разводненной.

*Базовая прибыль на акцию*рассчитывается делением чистой прибыли (убытка) за отчетный период на средневзвешенное число обыкновенных акций в этом периоде. Для расчета базовой прибыли на акцию чистая прибыль (убыток), признанная за данный период, включая расходы на выплату налогов, уменьшается на сумму дивидендов на привилегированные акции. Чистый убыток на сумму этих дивидендов увеличивается.

*Разводняющий эффект*возникает в случаях, когда обыкновенные акции выпускаются и размещаются по цене, которая ниже справедливой стоимости этих акций. На покупку обыкновенных акций заключаются договоры в виде опционов, варрантов, облигаций и других форм контрактов, которые подлежат конвертации в акции компании.

*Расчет разводненной прибыли*предполагает, что за период чистая прибыль (убыток), которая распределяется на обыкновенные акции, должна корректироваться: на сумму дивидендов на контракты с разводняющим эффектом; на сумму процентов, начисленных за период по контрактам с разводняющим эффектом, конвертированных в обыкновенные акции.

**Практические задания:**

**Задача 8.1.**

Компания «Biils» в течение отчетного месяца реализовала 670 крупногабаритных изделий по цене 56 000 у.е. Компания предоставляет 36 -месячную гарантию на все детали, входящие в изделие. Однако при гарантийном ремонте с клиентов взимается плата за услуги по замене деталей, вышедших из строя.

За предшествующие 5 лет определилась тенденция – 10 % проданных машин требуют ремонта до окончания срока гарантии. Средняя стоимость услуг по замене деталей составляет 40 у.е. на каждое изделие.

В отчетном месяце 58 изделий было возвращено по гарантии. Стоимость использованных для замены деталей составила 470 000 у.е. Сальдо счета «Резерв по гарантийным обязательствам» на начало отчетного месяца составляло 88 600 у.е.

*Требуется:*

Составить бухгалтерские записи по начислению гарантийного обязательства, выполнению ремонтных работ и замене некачественных деталей. Рассчитать сальдо счета «Резерв по гарантийным обязательствам» на конец отчетного месяца.

**Задача 8.2.** Устав корпорации «Treining scoh» разрешает к выпуску 2 000 000 обыкновенных акций с номинальной стоимостью 15 у.е. и дополнительно 40 000 5-ти % конвертируемых привилегированных акций с номинальной стоимостью 90 у.е.

С момента учреждения корпорации за первый финансовый год были проведены следующие хозяйственные операции с акциями:

1. 10.10.20.. г. выпущено 50 000 обыкновенных акций стоимостью 18 у.е. за акцию.
2. 15.10.20.. г. выпущена 1 000 обыкновенных акций в счет полученных при учреждении корпорации юридических услуг. Услуги были оказаны в размере 16 000 у.е.
3. 02.02.20.. г. выпущено 120 000 обыкновенных акций физическому лицу Дж.Лайну в обмен на неденежные активы – здание и землю, оцененные в 1 200 000 у.е. и 720 000 у.е. соответственно.
4. 05.05.20.. г. выкуплено 1200 собственных акций за 21 600 у.е. у акционера, который отказался быть инвестором компании.
5. 01.06.20.. г. выпущено 10 000 привилегированных акций за 900 000 у.е.
6. 08.08.20.. г. продано 900 собственных выкупленных акций по 20 у.е. за акцию.

31.12.20.. г. чистая прибыль корпорации составила 650 000 у.е. и были объявлены дивиденды на сумму 220 000 у.е. Выплата дивидендов предполагается 20 января акционерам, которые зарегистрируются в реестре на 15 января.

*Требуется:*

1. составить бухгалтерские записи по приведенным хозяйственным операциям.
2. рассчитать прибыль на акцию за первый финансовый год.

**Задача 8.3.**

На 31.12.2009г. раздел акционерного капитала отчета о финансовом положении компании «Lissi» представлен в таблице 8.1.

Таблица. 8.1. Акционерный капитал компании «Lissi»

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Сумма, у.е. |
| Вложенный капитал |  |
| Обыкновенные акции номинальной стоимостью 4 у.е. за акцию, 200 000 акций разрешены к выпуску, 60 000 акций выпущены и циркулируют | 240 000 |
| Капитал сверх номинальной стоимости | 640 000 |
| ИТОГО вложенный капитал | 880 000 |
| Накопленная прибыль | 412 000 |
| ИТОГО акционерный капитал | 1 292 000 |

В течение следующего года были осуществлены хозяйственные операции, связанные с акционерным капиталом:

1. 04.01.20..г. совет директоров получил разрешение на выпуск 20 000 акций номинальной стоимостью 20 у.е., это некумулятивные привилегированные акции со ставкой дивиденда 2 у.е., которые могут быть отозваны по 21 у.е. за акцию;

2. 14.01.20.. г. компания продала 12 000 привилегированных акций по 20 у.е. за акцию и выпустила ещё 2 000 привилегированных акций в обмен на здание стоимостью 40 000 у.е.;

3. 08.03.20..г. совет директоров компании объявил о дроблении обыкновенных акций в соотношении 2:1;

4. 20.04.20..г. после дробления акций компания выкупила 3 000 собственных обыкновенных акций по цене 6 у.е. за акцию;

5. 04.05.20..г. компания продала 1 000 выкупленных собственных акций по цене 8 у.е. за акцию;

6. 15.07.20..г. совет директоров компании объявил о выплате дивидендов по 2 у.е. на привилегированную акцию и 0,2 у.е. на обыкновенную акцию;

7. 25.07.20.. г. – дата регистрации акционеров;

8. 15.08.20..г. – дата выплаты дивидендов;

9. 28.11.20..г. совет директоров компании объявил 15% к выплате дивидендов акциями держателям обыкновенных акций (рыночная стоимость этих акций на данную дату составила 10 у.е. за акцию);

10. 15.12.20..г. – дата регистрации акционеров;

11. 05 января следующего года – дата распределения акций между акционерами.

За отчетный год чистые убытки компании составили 109 000 у.е. Счета «Итоговая прибыль» и «Объявленные дивиденды» 31 декабря были закрыты. Совет директоров в примечаниях к финансовой отчетности указал, что в соответствии с договором о банковском кредите минимальная величина нераспределенной прибыли составляет 50 000 у.е.

*Требуется:*

1. записать в журнале все хозяйственные операции за 20.. г.;
2. подготовить отчет о нераспределенной прибыли за год, закончившийся 31.12.20..г.;

**Задача 8.4.**

Торгово-промышленная корпорация на 01.01.20..1 г. имела 3 060 циркулирующих акций в обращении. 31.05.20.. г. корпорация разместила новые акции за деньги в количестве 1 440 шт., затем 1.12.20.. г. 450 акций были выкуплены корпорацией-эмитентом для распределения между сотрудниками компании.

*Требуется:*

Рассчитать средневзвешенное количество акций в обращении с использованием взвешенного временного коэффициента. Расчет представить в таблице 8.2.

Таблица 8.2. Расчет взвешенного временного коэффициента

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Период | Выпущеноакций | Акциив обращении | Взвешенныйвременнойкоэффициент по дням | Взвешенный временной коэффициентпо месяцам |
|  |  |  |  |  |

**Задача 8.5.**

Облигации конвертированы в обыкновенные акции из расчета 3 облигации в одну акцию. В результате конвертации получено 250 обыкновенных акций (табл. 8.3).

Таблица 8.3. Расчет разводненной прибыли на акцию

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Базовая прибыльна акцию | Разводненная прибыльна акцию |
| Чистая прибыль от непрекращающейся деятельности за период | 2600 |  |
| Обыкновенные акции в обращении | 1000 |  |
| Базовая прибыль на акцию | 2,6 |  |
| Расходы на выплату процентов по облигациям |  | 40 |
| Текущие и отложенные налоги по выплатампроцентов |  | 14 |
| Скорректированная чистая прибыль за период |  |  |
| Количество акций после конвертации |  |  |
| Разводненная прибыль на акцию |  |  |

*Требуется:*

Рассчитать разводненную прибыль на акцию (табл. 8.3)

**Вопросы для самоконтроля:**

1. Классификация обязательств в зависимости от их сущности
2. Определение резервов согласно МСБУ (IAS) 37
3. Примеры условных обязательств и условных активов
4. Отражение создания резерва в отчете о финансовом положении и отчете о совокупной прибыли
5. Отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые требования
6. Признание отложенных налогов
7. Оценка отложенных налогов
8. Временные разницы
9. Расчет базовой прибыли на акцию
10. Расчет разводненной прибыли на акцию

**Тема 9: Финансовая отчетность в условиях изменения цен, валютных курсов и гиперинфляции**

***Цель:***

1. Изучить МСБУ (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов», МСБУ (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»
2. Приобрести навыки практического использования МСФО

**Теоретические основы**

Изменения курсов валют вызывают курсовые валютные разницы (рис. 9.1).

Отрицательные валютные разницы

Положительные валютные разницы

Статьи пассива

Статьи актива

Статьи пассива

Статьи актива

Рост

Снижение

Снижение

Рост

Рост курса рубля

Снижение курса рубля

Рис. 9.1. Влияние изменения курсов валют на оценку имущества организации

*Курсовая разница* – это разница, возникающая в результате пересчета одинакового количества единиц одной валюты в другую валюту по другим валютным курсам.

Курсовые разницы отражаются в Отчете о совокупной прибыли. Исключение составляют:

* курсовые разницы по инвестициям компании в зарубежную деятельность, которые до момента продажи инвестиций призна­ются в составе капитала;
* курсовая разница, возникшая в связи с приобретением за ино­странную валюту актива, включается в стоимость этих активов при серьезной деваль­вацией или снижении стоимости валюты, при от­сутствии эффективных способов хеджирования возникших обязательств. При этом скорректированная балансовая стоимость актива не должна превышать наименьшего из двух значений: восстановитель­ной стоимости объекта и суммы, возмещаемой за счет его про­дажи или использования.

Корректировка финансовой отчетности в условиях гиперинфляции согласно МСФО 29 осуществляется в несколько этапов:

1. корректировка стоимости основных средств и начислен­ной амортизации;
2. пересчет стоимости запасов на начало и конец периода, а также себестоимости проданных товаров;
3. корректировка выручки и прочих расходов (за исключением амортизационных начислений);
4. пересчет уставного капитала;
5. пересчет сравнительных показателей и формирование баланса и отчета о прибылях и убытках, скорректированных с учетом гиперинфляции.

**Практические задания:**

**Задача 9.1.**

10 ноября 20..1 г. компания «А» резидент РБ реализовала продукцию немецкому концерну «В» товары на сумму 22 500 евро. Оплата за товары поступила 2 февраля следующего отчетного года. Курс евро на дату отгрузки товаров составил 10 500 бел. руб., на дату поступления денежных средств – 12 000 руб.

Отчетный год компании «А» заканчивается 31.12.20..1 г., обмен­ный курс на эту дату составил: 1 евро = 11 300 бел. руб., валюта представления отчетности – бел. рубли.

*Требуется:*

1. составить бухгалтерские записи по приведенным хозяйственным операциям
2. определить размер дополнительной курсовой прибыли, признаваемой в отчетности

**Задача 9.2.**

Зарубежная компания 2.12.20..1 г. получила внутригрупповой кредит на сумму 2 млн. долл. Ее дебиторская задолженность другой компании данной груп­пы составила 0,5 млн. евро. В течение отчетного периода движения по счетам не было. Валюта представления отчетности – бел. рубли

Курсы обмена составили: 2.02.20..1 г. – 8 600 бел. руб. за 1 долл. и 12 000 бел. руб. за 1 евро; 31.12.20..1 г. – 8 400 бел. руб. за 1 долл. и 11 600 руб. за 1 евро.

*Требуется:*

1. определить курсовые разницы по полученному кредиту и дебиторской задолженности
2. порядок их признания в финан­совой отчетности компании

**Задача 9.3.**

Зарубежный промышленный концерн приобрел в апреле 20..1 г. в полную собствен­ность белорусскую компанию путем покупки ее акций. Валютный курс на дату покупки составлял 1 евро = 11 600 руб.

Белорусская компания, в июне 20..1 г. приобрела в кредит оборудование на сумму 1050 тыс. руб., срок полезной службы которого пять лет (ликвидационная сто­имость равна нулю). Финансовая отчетность белорусской компании представлена в табл. 9.1 и 9.2. Функциональная валюта – бел. рубли, валюта представления отчетности – евро.

Валютный курс за отчетный период следующий: 1.07.20..1 г. – 1 евро = 11 600 руб., средний за год – 1 евро = 11 200 руб., средний за период в котором было приобретено оборудование – 1 евро = 11 000 руб.

Таблица 9.1. Отчет о финансовом положении на 31.12.20..1 г.

|  |  |
| --- | --- |
| Статьи  | Сумма, бел.руб. |
| Денежные средства | 100 000 |
| Дебиторская задолженность | 60 000 |
| Запасы | 315 000 |
| Оборудование по остаточной стоимости  | 840 000 |
| *Итого активы* | *1 315 000* |
| Долгосрочные займы | 295 000 |
| Нераспределенная прибыль | 120 000 |
| Акционерный капитал | 900 000 |
| *Итого пассивы* | *1 315 000* |

Таблица 9.2. Отчет о совокупной прибыли за 20..1 г.

|  |  |
| --- | --- |
| Статьи  | Сумма, бел.руб. |
| Выручка | 1 455 000 |
| Себестоимость реализованной продукции | 1 080 000 |
| Валовая прибыль | 375 000 |
| Амортизация | 210 000 |
| Прочие расходы | 45 000 |
| Чистая прибыль | 120 000 |

*Требуется:*

1. Составить финансовую отчетность белорусской компании в валюте представления отчетности – евро. Расчеты представить в таблицах 9.3 и 9.4

Таблица 9.3. Отчет о финансовом положении на 31.12.20..1 г. транслированный в валюту представления отчетности – евро

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Статьи  | Валютный курс | Сумма, бел.руб. |
| Денежные средства |  |  |
| Дебиторская задолженность |  |  |
| Запасы |  |  |
| Оборудование по остаточной стоимости  |  |  |
| *Итого активы* |  |  |
| Долгосрочные займы |  |  |
| Нераспределенная прибыль |  |  |
| Резерв по курсовой разнице |  |  |
| Акционерный капитал |  |  |
| *Итого пассивы* |  |  |

Таблица 9.4. Отчет о совокупной прибыли за 20..1 г.

транслированный в валюту представления отчетности – евро

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Статьи  | Валютный курс | Сумма, бел.руб. |
| Выручка |  |  |
| Себестоимость реализованной продукции |  |  |
| Валовая прибыль |  |  |
| Амортизация |  |  |
| Прочие расходы |  |  |
| Чистая прибыль |  |  |

**Задача 9.4.**

Промышленная ком­пания «Zero» образована в конце 2009 г. с уставным капиталом в 600 тыс. руб., величина которого не изменялась в последующие периоды. Основные средства приобретены в конце 2009 г., их первоначальная стоимость составляла 2 050 тыс. руб., срок полезного использования – 10 лет, метод на­числения амортизации – линейный. Средний срок оборачиваемости запасов – три месяца. Закупки материальных ценностей и реализация продукции осуществляются равномерно.

Индексы роста потребительских цен за последующие три года составили: 2010 год – 2,3; 2011 год – 2,2; 2012 год – 2,15.

Средний индекс потребительских цен (ИПЦ) в 2012 г. был равен 1,5. Ежеквартальный рост потребительских цен составил: в 2010 г. - 1,214; 2011 г. – 1,211; 2012 г. – 1,207.

В табл. 9.5 и 9.6 приведена финансовая отчетность промышленной ком­пании «Zero» за 2012 г.

Таблица 9.5. Отчет о финансовом положении «Zero» на 31.12.2012 г., тыс. руб.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Статьи баланса | На начало периода | На конец периода |
| Денежные средства | 80 | 380 |
| Дебиторская задолженность | 370 | 600 |
| Запасы | 570 | 700 |
| Основные средства | 1 640 | 1 420 |
| *Итого активы* | *2 660* | *3100* |
| Кредиторская задолженность | 340 | 430 |
| Долгосрочные займы и кредиты | 890 | 850 |
| Прибыль отчетного года | - | 390 |
| Нераспределенная прибыль | 830 | 830 |
| Акционерный капитал | 600 | 600 |
| *Итого пассивы* | *2 660* | *3 100* |

Таблица 9.6. Отчет о совокупной прибыли компании «Zero» за 2012 г., тыс. руб.

|  |  |
| --- | --- |
| Статьи | Сумма |
| Выручка от реализации продукции | 5 600 |
| Себестоимость реализованной продукции | 4 850 |
| Валовая прибыль | 750 |
| Начисленные проценты к уплате | 90 |
| Амортизация основных средств | 220 |
| Прочие операционные расходы | 50 |
| Прибыль (убыток) отчетного года | 390 |

*Требуется:*

1. провести корректировку финансовой отчетности в условиях гиперинфляции

**Вопросы для самоконтроля:**

1. Определение функциональной валюты и валюты представления отчетности
2. Первоначальное признание операций, выра­женных в иностранной валюте
3. Оценка и переоценка операций, выра­женных в иностранной валюте
4. Порядок отражения в отчетности курсовых разниц
5. Порядок пересчета показателей отчетности о зарубежной деятельности
6. Виды инфляции и их характеристика
7. Влияние инфляции на финансовое положение предприятия
8. Монетарные и немонетарные статьи Отчета о финансовом положении
9. Пересчет статей Отчета о финансовом положении с учетом инфляции
10. Корректировка Отчета о совокупном доходе и Отчета о движении денежных средств в соответствии с влиянием инфляции

**Тема 10: Консолидация финансовой отчетности**

***Цель:***

1. ИзучитьМСФО (IFRS) 3 Объединение бизнеса МСБУ (IAS) 27 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании» МСБУ (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании»
2. Приобрести навыки практического использования МСФО

**Теоретические основы**

При консолидации отчетности группы, объединяющей материнскую компанию и дочерние компании, применяется метод покупки.

*Метод покупки* (метод полной консолидации), является одним из подходов к учету инвестиций и предусматривает следующее:

* постатейное объединение индивидуальной финансовой отчетности материнской и дочерней компаний путем сложения аналогичных статей отчетности. При этом к статьям отчетности материнской компании всегда прибавляют 100% соответствующих статей дочерней компании независимо от степени достигнутого контроля;
* при составлении консолидированного баланса инвестиции материнского общества, связанные с приобретением дочерней компании, замещаются осуществленными вложениями – активами и обязательствами дочерней компании на дату составления баланса и гудвиллом.

В процессе консолидации отчетности *на дату объединения* составляются корректирующие бухгалтерские записи для:

1. элиминирования (исключения в процессе расчета факторов, показателей) балансовой стоимости инвестиций материнской компании и части капитала дочерней компании, принадлежащей материнской компании. Это позволяет избежать повторного счета при суммировании статей баланса инвестиций и капитала дочерней компании;
2. дооценки балансовой стоимости идентифицируемых активов и обязательств до справедливой стоимости. На соответствующую величину корректируется счет инвестиций и;
3. регистрации деловой репутации (гудвилла) в случае превышения стоимости инвестиций над справедливой стоимостью приобретенных чистых активов. На соответствующую величину корректируется счет инвестиций;
4. расчета доли меньшинства в чистых активах и дооценки всех идентифицируемых активов и обязательств до справедливой стоимости.

Кроме этого при консолидации отчетности в последующие периоды возникает необходимость еще трех дополнительных корректировочных процедур.

4. начисление амортизации сделанной дооценки внеоборотных активов и корректировка доли меньшинства на величину начисленной амортизации дооценки;

5. элиминирование (исключение) межкорпоративных операций;

6. расчет доли меньшинства в чистых активах и прибыли (убытках) дочерней компании.

Для включения в консолидированную отчетность зависимых (ассоциированных) компаний стандарт рекомендует использовать метод учета по долевому участию.

*Метод учета по долевому участию*, предполагает, что инвестиции первоначально признаются по себестоимости, и их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается на признанную долю инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций после даты приобретения. Принадлежащая инвестору доля прибыли или убытка объекта инвестиций признается в прибыли или убытке инвестора. Полученный от объекта инвестиций доход уменьшает балансовую стоимость инвестиций.

**Практические задания:**

**Задача 10.1.**

Компания AR (МО) 31.12.20..1 г. приобрела 90 % обыкновенных акций компании TU (ДО) за 236 800 у.е.

В таблице 10.1 представлены индивидуальные балансы AR (МО) и TU (ДО) – в балансовой оценке на дату приобретения и справедливая стоимость активов и обязательств компании TU (ДО).

Таблица 10.1. Индивидуальные балансы объединяемых компаний, у.е.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Статья баланса | Компания AR (МО) | Компания TU (ДО) |
| Балансовая стоимость | Справедливая стоимость |
| Денежные средства | 37 000 | 5 550 |  |
| Дебиторская задолженность | 64 750 | 14 800 |  |
| Запасы | 59 200 | 46 250 | 42 000 |
| Ценные бумаги | 148 000 | 92 500 | 108 250 |
| Основные средства | 270 500 | 105 400 | 92 500 |
| Земля | 74 000 | 36 000 | 37 000 |
| Инвестиции  | 236 800 |  |  |
| *Итого активы* | *890 250* | *300 500* |  |
| Долгосрочные обязательства | 74 000 | 37 000 |  |
| Текущие обязательства | 46 250 | 7 400 | 9 000 |
| Эмиссионный доход | 166 500 | 55 500 |  |
| Обыкновенные акции | 296 000 | 92 500 |  |
| Нераспределенная прибыль | 307 500 | 108 100 |  |
| *Итого пассивы* | *890 250* | *300 500* |  |

*Требуется:*

1. Составить консолидированный баланс на дату объединения. Результаты консолидации представить в рабочей таблице 10.2.

Таблица 10.2. Рабочая таблица по консолидации отчетности компаний на 31.12.20..1 г

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Статья баланса | Компания AR (МО) | Компания TU (ДО) | Корректировка | Консолидированный баланс |
| Д-т | К-т |
| Денежные средства |  |  |  |  |  |
| Дебиторская задолженность |  |  |  |  |  |
| Запасы |  |  |  |  |  |
| Ценные бумаги |  |  |  |  |  |
| Основные средства |  |  |  |  |  |
| Земля |  |  |  |  |  |
| Инвестиции  |  |  |  |  |  |
| Гудвилл |  |  |  |  |  |
| *Итого активы* |  |  |  |  |  |
| Долгосрочные обязательства |  |  |  |  |  |
| Текущие обязательства |  |  |  |  |  |
| Обыкновенные акции |  |  |  |  |  |
| Эмиссионный доход |  |  |  |  |  |
| Нераспределенная прибыль |  |  |  |  |  |
| Доля меньшинства |  |  |  |  |  |
| *Итого пассивы* |  |  |  |  |  |

**Задача 10.2.**

Компания «Voctok» 01.01.20.. г. приобрела 40% акций с правом голоса за 900 000 у.е. Стоимость чистых активов на дату приобретения у ассоциированной компании «Zapad» приведена в таблице 10.3.

Таблица 10.3. Стоимость чистых активов компании «Zapad», у.е.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Статья | Балансовая стоимость | Справедливая стоимость |
| Текущие активы | 430 000 | 430 000 |
| Земля | 300 000 | 350 000 |
| Здания, срок амортизации – 10 лет | 340 000 | 450 000 |
| Оборудование, срок амортизации – лет | 180 000 | 150 000 |
| Обязательства | (420 000) | (420 000) |
| Чистые активы | 830 000 | 960 000 |
| Год | Чистая прибыль | Дивиденды |
| 20.. г. | 100 000 | 40 000 |
| через год | 150 000 | 50 000 |
| через два года | 120 000 | 60 000 |

*Требуется:*

1. рассчитать остаток счета инвестиций через два года;
2. рассчитать доходы по методу участия через два года (обесценение деловой репутации составляет 5% в год).

**Задача 10.3.**

Компания «Sip» владеет 80% компании «Dask». Отчеты о финансовом положении компаний на 31.12.20.. г. представлены в таблице 10.4.

Таблица 10.4 Отчеты о финансовом положении, у.е.

|  |  |
| --- | --- |
| Статья | Компании |
| «Sip» | «Dask» |
| Инвестиции в компанию «Dask» | 800 000 |  |
| Основные средства | 1 600 000 | 800 000 |
| Текущие активы | 2 800 000 | 3 300 000 |
| *Итого активы* | 5 200 000 | 4 100 000 |
| Обязательства | 200 000 | 300 000 |
| Акционерный капитал |  |  |
| Обыкновенные акции по 1 у.е. за акцию | 1 000 000 | 400 000 |
| Нераспределенная прибыль | 4 000 000 | 3 400 000 |
| *Итого обязательства и капитал* | 5 200 000 | 4 100 000 |

Компания «Sip»приобрела компанию «Dask» семь лет назад, когда нераспределенная прибыль компании «Dask» составляла 500 000 у.е. На дату объединения справедливая стоимость основных средств была больше балансовой на 20 000 у.е., срок полезного использования – 10 лет. Деловая репутация каждый год обесценивается на 20%.

*Требуется:*

1. рассчитать деловую репутацию;
2. подготовить консолидированный отчет о финансовом положении на 31.12.20.. г.

**Вопросы для самоконтроля:**

1. Способы объединения предприятий в группы
2. Определение дочерних компаний и ассоциированных обществ
3. Оценка стоимости объединения предприятий
4. Определение гудвилла в результате сделок по объединению бизнеса
5. Порядок консолидации отчетности для групп организаций, находящихся под контролем материнской компании
6. Корректирующие бухгалтерские записи в процессе консолидации отчетности на дату объединения
7. Элиминирование (исключение) межкорпоративных операций при консолидации отчетности в последующие периоды
8. Исключение нереализованной прибыли при консолидации отчетности в последующие периоды
9. Сущность метода приобретения (покупки)
10. Учет инвестиций по методу долевого участия

**Тема 11: Дополнительная отчетная информация**

***Цель:***

1. Изучить МСБУ (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках», МСБУ (IAS) 10 «Событие после отчетной даты», МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»
2. Приобрести навыки практического использования МСФО

**Теоретические основы**

*Бухгалтерская оценка* подразумевает суждения, основывающиеся на самой свежей доступной, надежной информации. Расчетная оценка может пересматриваться, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации или накопления опыта.

Изменение в бухгалтерской оценке – это корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, или величины периодического потребления актива. Результат изменения в какой-либо расчетной оценке в обязательном порядке должен признаваться перспективно путем включения его в прибыль или убыток: в периоде, когда произошло изменение, если оно влияет только на данный период; в периоде, когда произошло изменение, и в будущих периодах, если оно влияет на те и другие.

Ошибки предшествующего периода – это пропуски и неверные данные в финансовой отчетности организации за один или более предшествующих периода, которые происходят вследствие неверного использования и толкования учетной информации.

*События после отчетной даты*имеют место в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. События после отчетной даты делятся на два типа: события, подлежащие отражению в составленной отчетности уже после отчетной даты и не подлежащие отражению, – их внесение в уже составленную отчетность не требуется.

*Операционный сегмент* – это компонент (структурное подразделение) компании

*Количественные пороги (критерии)* выделения отчётных операционных сегментов следующие:

* выручка сегмента (как внешняя так и внутрисегментная) равна или превышает 10 % совокупной выручки (как внутренней, так и внешней) всех операционных сегментов;
* абсолютная величина прибыли или убытка сегмента равна или превышает 10% большего из двух показателей (выраженного в абсолютных величинах): совокупной прибыли всех прибыльных сегментов и совокупного убытка всех убыточных сегментов;
* активы сегмента равны или превышают 10% совокупных активов всех операционных сегментов.

**Практические задания:**

**Тесты:**

***Вопрос 1.*** Бухгалтерская оценка представляет собой:

1. приближенные значения, которые могут нуждаться в пересмотре по мере поступления дополнительной информации
2. суждения, основывающиеся на самой свежей доступной, надежной информации
3. корректировку балансовой стоимости актива или обязательства, или величины периодического потребления актива
4. конкретные методы и правила, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности

***Вопрос 2.*** Ошибки предшествующего периода это:

1. результат математических просчетов
2. ошибки при применении учетной политики
3. изменения в учетной политике
4. результат искажения информации, обмана или невнимательности

***Вопрос 3.*** События после отчетной даты, отражаемые в отчетности:

1. снижение рыночной стоимости финансовых инструментов
2. банкротство заказчика после отчетной даты
3. решение суда после отчетной даты
4. выявленные после отчетной даты ошибки или факты мошенничества, повлекшие за собой искажение показателей отчетности

***Вопрос 4:*** Событие квалифицируется как условное при выполнении следующих критериев признания:

1. отсутствует точная уверенность в наступлении данного события
2. на дату составления финансовой отчетности существует подтверждающая информация
3. финансовый результат наступления события невозможно оценить точно
4. подтверждает хозяйственные условия, существовавшие на отчетную дату

***Вопрос 5:*** События после отчетной даты, не отражаемые в отчетности:

1. поступление выручки от реализации после отчетной даты в существенно меньшем размере из-за признанной претензии покупателя
2. существенная реорганизация компании после отчетной даты
3. изменения курсов иностранных валют и как следствие стоимости активов
4. дебиторская задолженность, признанная в балансе, переходит в разряд сомнительных долгов из-за банкротства заказчика после отчетной даты

***Вопрос 6:*** В примечаниях к финансовой отчетности должны раскрываться:

1. содержание существенных ошибок предшествующего периода
2. сумма исправления для текущего и предыдущих отчетных периодов
3. финансовые последствия наступления события после отчетной даты
4. случаи ухудшения результатов деятельности и финансового положения компании

***Вопрос 7:*** Признаки операционного сегмента согласно МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»:

1. географической регион, отличный от региона в котором фуекционирует компания
2. осуществление хозяйственной деятельности, приносящей доходы и несущей соответствующие расходы
3. руководитель, принимающий операционное решения, касающиеся распределения ресурсов на сегмент и оценки результатов его деятельности, должен проводить регулярный анализ деятельности компонента;
4. руководитель должен иметь обособленную финансовую информацию по сегменту.

***Вопрос 8:*** Количественные пороги (критерии) выделения отчётных операционных сегментов следующие:

1. выручка сегмента (как внешняя так и внутрисегментная) равна или превышает 10 % совокупной выручки (как внутренней, так и внешней) всех операционных сегментов
2. выручка сегмента (как внешняя так и внутрисегментная) равна или превышает 25 % совокупной выручки (как внутренней, так и внешней) всех операционных сегментов
3. активы сегмента равны или превышают 10% совокупных активов всех операционных сегментов
4. активы сегмента равны или превышают 25% совокупных активов всех операционных сегментов

***Вопрос 9:*** Предельное количество отчетных сегментов, определенное МСФО(IFRS) 8 «Операционные сегменты»:

1. не менее 30
2. не менее 24
3. не менее 15
4. не менее 10

***Вопрос 10:*** Сегментная информация, подлежащая раскрытию в финансовой отчетности следующая:

1. специальные требования при использовании модели оценки по справедливой и первоначальной стоимости
2. события и обстоятельства, приведшие к признанию или возврату прибылей и убытков
3. факторы, определившие идентификацию сегментов
4. сверку суммарных доходов, прибыли и убытков, активов и обязательств сегментов

**Задача 11.1.**

Промышленная организация изменила учетную политику в 2011 г. в части формирования затрат на НИР. Это изменение по расчетам привело к увеличению затрат, уменьшающих чистую прибыль, в периодах до 2010 г. на сумму 10 тыс. у.е., в 2010 г. – на сумму 5 тыс. у.е., в 2011 г. – 4 тыс. у.е.

*Требуется:*

Раскрыть информацию об изменениях в учетной политике

**Задача 11.2.**

При составлении финансового отчета за 20..1 г. была допущена ошибка, в результате которой себестоимость реализованной продукции оказалась занижена на 20 тыс. у.е. и соответственно завышена прибыль от основной деятельности. В процентном отношении величина завышения чистой прибыли составила 33%, что позволило классифицировать ошибку как существенную.

*Требуется:*

Внести исправления при составлении отчетности за текущий 20..2 г.

**Задача 11.3.**

В финансово-промышленной группе выделено три хозяйственных сегмента. Показатели, характеризующие их финансовое состояние, представлены в таблице 11.1.

Таблица 11.1. Показатели деятельности финансово-промышленной группы

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Операционные сегменты | Итого |
| М | Р | Х |
| Выручка от реализации | 900 | 1 800 | 3 600 | 6 300 |
| в том числе |  |  |  |  |
| - внешние покупатели | 540 | 990 | 1 980 | 3 510 |
| - другие сегменты | 360 | 810 | 1 620 | 2 790 |
| Прибыль от операционной деятельности | 45 | 108 | 270 | 423 |
| Активы | 1 440 | 2 700 | 5 220 | 9 360 |

*Требуется:*

Определить соответствие выделенных сегментов компании критериям признания отчетных сегментов

**Вопросы для самоконтроля:**

1. Порядок учета и раскрытие изменений в учетной политике
2. Признание результата изменения в бухгалтерской оценке
3. Ошибки предшествующего периода и их существенность
4. События после отчетной даты, отражаемые в отчетности
5. События после отчетной даты, не отражаемые в отчетности
6. Признаки операционного сегмента
7. Примеры операционных сегментов
8. Количественные пороги (критерии) выделения отчётных операционных сегментов
9. Показатели, по которым проводятся числовые сверки отчетных сегментов компании в финансовой отчетности
10. Информация, раскрываемая в финансовой отчетности по географическим регионам

**Тема 12: Трансформация отечественной бухгалтерской отчетности в формат МСФО**

***Цель:***

1. Изучить методику трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО
2. Приобрести практические навыки по составлению форм финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО

**Теоретические основы**

Существует два основных метода формирования отчетности в соответствии с МСФО:

* трансформация существующей отчетности;
* параллельное ведение бухгалтерского учета

Процесс трансформации отечественной бухгалтерской отчетности в финансовую отчетность по МСФО включает в себя следующие этапы:

1. анализ учетной политики организации и применяемого рабочего плана счетов отечественного бухгалтерского учета;
2. формирование плана счетов организации в соответствии с МСФО;
3. формирование сальдо на конец периода по балансовым счетам учета по МСФО посредством переноса соответствующих данных бухгалтерского учета;
4. отражение оборотов за период по счетам доходов и расходов учета по МСФО посредством переноса соответствующих данных бухгалтерского учета;
5. осуществление корректировок отдельных видов активов, обязательств, иных пассивов, доходов и расходов, определенных нормативными правовыми актами по отечественному бухгалтерскому учету и МСФО;
6. формирование баланса и отчета о прибылях и убытках по стандартам МСФО.

**Практические задания:**

**Задача 12.1.**

Построить таблицу 12.1 соответствия счетов Типового плана счетов отечественного бухгалтерского учета счетам бухгалтерского учета по МСФО

Таблица 12.1. Соответствие счетов Типового плана счетов отечественного бухгалтерского учета счетам учета по МСФО

|  |  |
| --- | --- |
| Счет бухгалтерского учета по МСФО | Счет соответствия в Типовом плане счетов бухгалтерского учета  |
| Номерсчета | Наименование счета | Номер счета (субсчета) | Наименование счета (субсчета)  |
| 1,101 | Касса  |  |  |
| 1,102 | Текущие счета в банке  |  |  |
| 1,103 | Денежные средства в пути  |  |  |
| 1,201 | Депозиты и займы предоставленные  |  |  |
| 1,202 | Торговые ценные бумаги  |  |  |
| 1,301 | Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков  |  |  |
| 1,302 | Дебиторская задолженность поставщиков  |  |  |
| 1,303 | Дебиторская задолженность сотрудников  |  |  |
| 1,304 | Авансовые платежи по налогам и сборам  |  |  |
| 1,305 | Прочая дебиторская задолженность  |  |  |
| 1,401 | Товарные запасы  |  |  |
| 1,402 | Незавершенное производство  |  |  |
| 1,403 | Запасы сырья и материалов  |  |  |
| 1,501 | Расходы будущих периодов  |  |  |
| 1,502 | Прочие оборотные активы  |  |  |
| 2,101 | Основные средства в эксплуатации  |  |  |
| 2,102 | Основные средства, не введенные в эксплуатацию  |  |  |
| 2,201 | Нематериальные активы в эксплуатации  |  |  |
| 2,202 | Нематериальные активы, не введенные в эксплуатацию  |  |  |
| 2,301 | Биологические активы  |  |  |
| 2,401 | Долгосрочные финансовые вложения  |  |  |
| 2,402 | Инвестиции  |  |  |
| 2,403 | Долгосрочная дебиторская задолженность  |  |  |
| 2,404 | Прочие внеоборотные активы  |  |  |
| 3,101 | Кредиторская задолженность перед поставщиками |  |  |
| 3,102 | Кредиторская задолженность перед покупателями |  |  |
| 3,103 | Кредиторская задолженность перед сотрудниками |  |  |
| 3,104 | Кредиторская задолженность по кредитам и займам  |  |  |
| 3,105 | Кредиторская задолженность по налоговым платежам |  |  |
| 3,106 | Прочая кредиторская задолженность  |  |  |
| 3,107 | Прочие обязательства  |  |  |
| 3,201 | Задолженность по долгосрочным кредитам и займам  |  |  |
| 3,202 | Прочая долгосрочная кредиторская задолженность  |  |  |
| 3,203 | Прочие долгосрочные обязательства  |  |  |
| 4,101 | Уставный капитал  |  |  |
| 4,102 | Нераспределенная прибыль  |  |  |
| 4,103 | Эмиссионный доход  |  |  |
| 4,104 | Резерв переоценки основных средств  |  |  |
| 4,105 | Правительственные субсидии  |  |  |
| 4,106 | Дивиденды  |  |  |
| 5,101 | Выручка от продаж  |  |  |
| 5,201 | Прочие операционные доходы  |  |  |
| 5,202 | Финансовые доходы  |  |  |
| 5,203 | Инвестиционные доходы  |  |  |
| 5,204 | Прочие доходы  |  |  |
| 6,101 | Себестоимость  |  |  |
| 6,201 | Операционные расходы  |  |  |
| 6,202 | Финансовые расходы |  |  |
| 6,203 | Инвестиционные расходы  |  |  |
| 6,204 | Прочие расходы  |  |  |
| 6,301 | Налоги и сборы из прибыли  |  |  |

**Задача 12.2.**

В таблицах 12.2 – 12.6 представлена информация об остатках бухгалтерских счетов и результатах деятельности организации за 20..1 г.

Таблица 12.2. Сальдо начальное и конечное по счетам бухгалтерского учета из главной книги за 20..1 г., руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № счета |  | Сальдоначальное  | Сальдоконечное |
| 01 | Основные средства  | 300 125 000 | 271 092 500 |
| 02 | Амортизация основных средств  | 60 025 000 | 52 983 122 |
| 04 | Нематериальные активы  | 5 022 500 | 5 022 500 |
| 05 | Амортизация нематериальныхактивов  | 490 000 | 735 000 |
| 08 | Вложения во внеоборотные активы  | 200 000 | 250 000 |
| 10 | Материалы | 114 600 674 | 127 393 446 |
| 16 | Отклонение в стоимости материальных ценностей  | 5 145 000 | 6 711 432 |
| 18 | Налог на добавленную стоимость по приобретеннымтоварам, работам, услугам | 1 120 000 | 2 116 800 |
| 20 | Основное производство  | 4 900 000 | 7 350 000 |
| 23 | Вспомогательные производства  | 1 256 123 | 2 890 526 |
| 43 | Готовая продукция  | 2 520 000 | 6 489 585 |
| 44 | Расходы на реализацию  | 960 563 | 852 412 |
| 50 | Касса | 119 580 | 432 450 |
| 51 | Расчетный счет  | 325 585 000 | 329 438 919 |
| 52 | Валютные счета  | 2 425 500 | 2 793 000 |
| 60 | Расчеты с поставщиками и подрядчиками  | 21 560 000 | 31 292 380 |
| 62 | Расчеты с покупателями и заказчиками  | 18 722 500 | 21 363 500 |
| 66 | Расчеты по краткосрочным кредитам и займам  | 26 960 000 | 25 310 000 |
| 67 | Расчеты по долгосрочным кредитам и займам  | 14 567 000 | 14 120 000 |
| 68 | Расчеты по налогам и сборам  | 30 208 500 | 12 228 156 |
| 69 | Расчеты по социальному страхованию и обеспечению | 931 000 | 1 143 765 |
| 70 | Расчеты с персоналом по оплате труда  | 2 327 500 | 2 760 128 |
| 71 | Расчеты с подотчетными лицами | 490 000 | 0 |
| 73 | Расчеты с персоналом по прочим операциям  | 0 | 367 500 |
| 76 | Расчеты с разными дебиторами и кредиторами  | 123 560 | 243 289 |
| 80 | Уставный фонд  | 333 750 000 | 333 750 000 |
| 82 | Резервный фонд  | 1 500 000 | 4 201 800 |
| 83 | Добавочный фонд  | 276 678 500 | 276 678 500 |
| 84 | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)  | 5 855 500 | 16 662 700 |
| 96 | Резервы предстоящих расходов  | 8 575 000 | 13 187 308 |
| 97 | Расходы будущих периодов  | 112 000 | 245 000 |

Таблица 12.3. Таблица Учетный регистр доходов от реализации продукции, работ, услуг, иного имущества за 20..0 и 20 ..1 гг., руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показатель | За 20..0 г. | За 20..1 г. |
| Сумма по данным бухгалтерского учета  | Сумма расчетных корректировок ("-" или "+")  | Сумма после расчетной корректировки | Сумма по данным бухгалтерского учета  | Сумма расчетных корректировок ("-" или "+")  | Сумма после расчетной корректировки |
| 1 | Выручка от реализации продукции, работ, услуг (сч. 90) | 80 960 000 | - | 80 960 000 | 88 000 000 | - | 88 000 000 |
| 2 | Выручка от реализации основных средств и нематериальных активов (сч. 91) | 340 000 | - | 340 000 | 354 000 | - | 354 000 |
| 3 | Выручка от реализации иных ценностей (сырье, материалы, комплектующие и т.п.) (сч. 91) | 180 000 | - | 180 000 | 217 000 | - | 217 000 |
| 4 | Доходы, связанные с продажей ценных бумаг | 2 000 | - | 2 000 | 1 000 | - | 1 000 |
| 5 | Итого | 81 482 000 | - | 81 482 000 | 88 572 000 | - | 88 572 000 |

Таблица 12.4. Учетный регистр доходов от внереализационных операций за 20..0 и 20 ..1 гг., руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показатель | За 20..0 г. | За 20..1 г. |
| Сумма по данным бухгалтерского учета  | Сумма расчетных корректировок ("-" или "+")  | Сумма после расчетной корректировки | Сумма по данным бухгалтерского учета  | Сумма расчетных корректировок ("-" или "+")  | Сумма после расчетной корректировки |
| 1 | Положительные курсовые разницы от переоценки имущества и обязательств | 9 250 000 | - | 9 250 000 | 10 000 000 | - | 10 000 000 |
| 2 | Штрафы, пени и неустойки присужденные | 716 000 | - | 716 000 | 800 000 | - | 800 000 |
| 3 | Итого | 9 966 000 | - | 9 966 000 | 10 800 000 | - | 10 800 000 |

Таблица 12.5. Учетный регистр расходов по производству и реализации продукции, работ, услуг, иного имущества за 20..0 и 20 ..1 гг., руб

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показатель | За 20..0 г. | За 20..1 г. |
| Сумма по данным бухгалтерского учета  | Сумма расчетных корректировок ("-" или "+")  | Сумма после расчетной корректировки | Сумма по данным бухгалтерского учета  | Сумма расчетных корректировок ("-" или "+")  | Сумма после расчетной корректировки |
| 1 | Затраты на производство и реализацию продукции, работ, услуг,в том числе | 47 840 000 | -4 480 000 | 43 360 000 | 52 000 000 | -4 870 000 | 47 130 000 |
| 1.1 | Управленческие расходы | 7 550 000 | -1 240 000 | 6 310 000 | 8 200 000 | -1 350 000 | 6 850 000 |
| 1.2 | Расходы на реализацию | 4 360 000 | - | 4 360 000 | 4 760 000 | - | 4 760 000 |
| 2 | Налоги и сборы, уплачиваемые из выручки | 14 400 000 | - | 14 400 000 | 15 661 000 | - | 15 661 000 |
| 3 | Затраты по реализации основных средств и нематериальных активов | 216 000 | - | 216 000 | 240 000 | - | 240 000 |
| 4 | Налоги и сборы, уплачиваемые по реализации основных средств и нематериальных активов | 50 000 | - | 50 000 | 54 000 | - | 54 000 |
| 5 | Затраты по реализации иных ценностей (сырье, материалы и т.п.) | 201 000 | - | 201 000 | 219 000 | - | 219 000 |
| 6 | Расходы, связанные с реализацией ценных бумаг | 2 000 | - | 2 000 | 2 000 | - | 2 000 |
| 7 | Итого | 74 619 000 | -5 720 000 | 68 899 000 | 81 136 000 | -6 220 000 | 74 916 000 |

Таблица 12.6. Учетный регистр внереализационных расходов за 20..0 и 20..1 гг., руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  № п/п | Показатель | За 20..0 г. | За 20..1 г. |
| Сумма по данным бухгалтерского учета  | Сумма расчетных корректировок ("-" или "+")  | Сумма после расчетной корректировки | Сумма по данным бухгалтерского учета  | Сумма расчетных корректировок ("-" или "+")  | Сумма после расчетной корректировки |
| 1 | Штрафы, пени, неустойки  | 270 000 | - | 270 000 | 300 000 | - | 300 000 |
| 2 | Суммы недостач, списываемых на финансовые результаты (по которым не установлены виновники) | 800 000 | -800 000 | 0 | 900 000 | -900 000 | 0 |
| 3 | Отрицательные курсовые разницы от переоценки имущества и обязательств | 6 700 000 | - | 6 700 000 | 7 300 000 | - | 7 300 000 |
| 4 | Итого | 7 770 000 | -800 000 | 6 970 000 | 8 500 000 | - 900 000 | 7 600 000 |

*Требуется:*

1. Составить корректировки и сформировать отчет о финансовом положении согласно МСФО. Решение представить в табл. 12.7.
2. Составить отчет о совокупной прибыли согласно МСФО.

Таблица 12.7. Трансформационная таблица

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Код счетаБСУ  | Названиесчета | Исходящеесальдо (оборот) | Корректи-рующиепроводки | Сальдо (оборот)счета БСУ  | Код счетаМСФО | Началь-ноесальдо (оборот) | Корректиру-ющиепроводки | Окончательноесальдо (оборот) |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Примечание. БСУ – счет отечественного бухгалтерского учета организации

**Вопросы для самоконтроля:**

1. Представления отчетности в соответствии с МСФО
2. Основные этапы трансформации отчетности в формат МСФО
3. Реклассифицирующие корректировки для представления отчетности в соответствии с МСФО
4. Осуществление корректировок отдельных видов активов
5. Осуществление корректировок отдельных видов обязательств