**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**УО «БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле**

**Т.Г. Ускевич**

**Международные стандарты финансовой отчетности**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ**

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

специализаций 1-25 01 08-03 10 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в торговле и общественном питании» 1-25 01 08-03 12 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит во внешнеэкономической деятельности».

**МИНСК**

**2015**

**Содержание**

|  |  |
| --- | --- |
| Тема 1. Международная стандартизация и принципы подготовки финансовой отчетности | 3 |
| Тема 2. Представление финансовой отчетности | 15 |
| Тема 3. Долгосрочные активы: признание, оценка и представление в отчетности | 24 |
| 3.1. Признание, оценка и амортизация основных средств | 24 |
| 3.2. Признание, оценка и амортизация нематериальных активов | 30 |
| 3.3. Признание и оценка инвестиционной недвижимости | 35 |
| 3.4. Обесценение активов | 40 |
| Тема 4. Краткосрочные активы и финансовые операции | 46 |
| 4.1 Признание и оценка в отчетности запасов | 46 |
| 4.2. Представление в отчетности финансовой и операционной аренды | 50 |
| 4.3.Признание и капитализация затрат по займам | 57 |
| Тема 5. Выручка и договоры подряда | 60 |
| 5.1. Признание, оценка и представление в отчетности выручки | 60 |
| 5.2. Признание, оценка и представление в отчетности доходов и расходов, связанных с договорами на строительство | 64 |
| Тема 6. Признание и оценка резервов, условных обязательств и активов | 67 |
| Тема 7. Финансовая отчетность в условиях изменения цен и валютных курсов | 72 |
| Тема 8. Финансовые инструменты | 78 |
| Тема 9. Вознаграждения работников и отчетность по планам пенсионного обеспечения | 87 |
| Тема 10. Теоретические основы консолидированной финансовой отчетности | 93 |

**Тема 1. Международная стандартизация и принципы подготовки финансовой 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.

Системы финансового учета и концептуальные принципы составления финансовой отчетности *в разных странах отличаются*. Бухгалтерские системы имеют национальный характер, что во многом определено влиянием следующих факторов:

* правовая (законодательная) система и налоговая политика,
* политические процессы,
* уровень экономического развития и степень инфляции,
* национальные традиции,
* географическое положение и влияние других стран,
* исторического развития и др.

В настоящее время выделяют ***несколько моделей межнациональных систем бухгалтерского учета и отчетности***:

* британо-американская (англоязычная),
* континентальная,
* южноамериканская (латиноамериканская),
* модель бывших социалистических стран и стран СНГ,
* интернациональная (МФСО).

*Различия национальных учетных систем*, связанные с особенностями экономического развития стран, спецификой их законодательства и другими факторами, создают *дополнительные препятствия* на пути международной интеграции. Без применения общепризнанных учетных стандартов ведения учета и составления финансовой отчетности информация может быть неправильно понята внешними пользователями. Финансовая отчетность транснациональных корпораций окажется несопоставимой, непригодной для серьезного делового анализа, что приведет к ошибочным и неоднозначным выводам о результатах деятельности и финансовом положении компаний, представивших отчетность.

В настоящее время в развитии систем бухгалтерского учета наблюдается процесс их интернационализации. Растет потребность в международной согласованности учета в интересах транснациональных корпораций и участников международных валютных рынков. Отмеченная тенденция нашла свое выражение в появлении так называемой интернациональной модели бухгалтерского учета и отчетности, которая основывается на унифицированных хорошо продуманных и известных всем принципах.

*Интернациональная модель* систем бухгалтерского учета основывается на международных стандартах финансовой отчетности (МФСО)

Историческая потребность применения единых правил формирования системы финансовой информации для внешних пользователей сложилась в условиях острой необходимости привлечения инвестиций. Так, в начале 1930-х годов в США начали разрабатывать систему национальных общепризнанных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, которые добровольно применялись крупными компаниями, представленными на фондовых биржах. На этой основе со временем возникла система G**ААP (Generally Accepted Accounting Principles)** США, дошедшая до наших дней.

Таким образом, основным направлением развития международной системы учета и отчетности на глобальном уровне является ***стандартизация финансового учета и финансовой отчетности***, которая происходит на трех уровнях: ***национальном, региональном и международном***.

***Международная стандартизация финансового учета и финансовой отчетности*** обусловлена процессом интеграции в сфере экономики, развитием рынков капитала, усилением роли транснациональных корпораций, увеличением затрат на подготовку финансовой отчетности. Она направлена на формирование международной учетной системы, разработку единого набора стандартов финансовой отчетности, применимых для компаний в любой стране.

Необходимость унификации стандартов финансовой отчетности в связи с глобализацией фондового рынка заставила их пересмотреть свои консервативные позиции. В рамках конвергенции МСФО и US GААP (американские принципы учета) было заключено так называемое ***«Норволкское соглашение»*** (Norwalk Agreement), согласно которому объединены усилия для устранения основных отличий между ними. Федеральная комиссия по ценным бумагам США решила не позднее 2007 года перейти на финансовую отчетность по МСФО и отказаться от применения ГААП США на фондовых рынках.

В США в августе 2008 года Комиссией по ценным бумагам и биржам был представлен предварительный план перехода на МСФО и отказа от GAAP. В соответствии с этим планом, уже с 2010 года транснациональные американские компании (ожидается, что к этому времени их будет не менее 110) будут в обязательном порядке предоставлять отчётность по МСФО. Предполагается, что с 2014 года формирование отчётности по МСФО станет обязательным для всех американских компаний.

На *глобальном уровне* значительную работу по стандартизации учетных процедур проводит Совет по международным стандартам финансовой отчетности - International Accounting Standards Committee, IASC (ранее – Комитет по МСБУ).

Комитет по МСБУ (предшественник нынешнего Совета по МСФО) - был основан 29 июля 1973 года по инициативе Великобритании в результате соглашения между профессиональными ассоциациями и объединениями бухгалтеров и аудиторов 10 стран: Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании, Ирландии и США.

С расширением сферы применения МСФО как основы для составления финансовой отчетности в разных странах появилась необходимость в реформировании структуры самого Комитета по МСБУ.

В 2001 г*.* произошла **реорганизация Комитета** и в настоящее время он называется Совет по международным стандартам финансовой отчетности (в дальнейшем именуемое как СМСФО), для которого определены следующие цели деятельности:

* разрабатывать и издавать в общественных интересах единый комплекс высококачественных, понятных и применяемых глобальных учетных стандартов, используемых при составлении и представлении финансовой отчетности, помогающей участникам мировых рынков капитала и другим пользователям принимать экономические решения;
* содействовать практическому использованию и обязательномуприменению международных стандартов;
* сближать национальные учетные стандарты и международные стандарты для выработки высококачественных решений
* осуществлять деятельность по улучшению и гармонизации бухгалтерских стандартов и процедур, касающихся составления и предоставления финансовой отчетности.
* при достижении целей, связанных с предыдущими пунктами, принимать во внимание, там, где необходимо, специальные потребности средних и малых предприятий и развивающихся экономик (данный пункт был введен в 2005 г.);

**Организационная структура Совета по МСФО была реорганизована в мае 2000 г.** в соответствии с новыми положениями и действует по настоящее время. Она включает в себя четыре блока:

* Попечители фонда Комитета по МСФО (International Accounting Standards Committee Foundation – IASCF))$
* Правление Совета по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board – IASB);
* Комитет по интерпретациям международной финансовой отчетности (International Financial Reporting Interpretations Committee — IFRIC);
* Консультативный совет по стандартам (Standards Advisory Council – SAC).

**Международные стандарты финансовой отчетности** - набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в организации

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 пришлось изменить их названия. Самый старый из них действует в редакции 1992 года. Так что МСФО — это постоянно обновляемая живая система нормативного регулирования бухгалтерского учета во всем мире.

В целом система международных стандартов финансовой отчетности включает в себя три основные составляющие:

* *принципы подготовки и представления финансовой отчетности.* Отдельный документ, в котором описаны концептуальные основы МСФО;
* *стандарты.* Тексты МСФО, обозначаемых как аббревиатурой IAS 1-41(стандарты, разработанные КМСФО до 2001г.), так и аббревиатурой IFRS 1-8 (стандарты, выпущенные после реорганизации Комитета по международным стандартам). Перечень стандартов представлен в таблице 1.1.

***Стандарты*** содержат информацию следующего характера:

* критерии применения определенного стандарта;
* объект учета (дается определение объекта учета и основных понятий, связанных с этим объектом);
* признание объекта учета (приводятся критерии отнесения объектов учета к разным элементам отчетности/);
* варианты оценки объекта учета (даются рекомендации относительно использования методов оценки и предъявляются требования к оценке разных элементов отчетности);
* представление информации об объектах учета в разных формах финансовой отчетности;
* критерии применения определенного стандарта.
* *интерпретации (*таблица) *.* Разъяснения отдельных положений стандартов, а также вопросов, которые специально не рассматриваются в стандартах, подготовленные до 2002 года Постоянным комитетом по интерпретациям (SIC) и Комитетом по интерпретациям международной финансовой отчетности (IFRIC)в целях обеспечения единообразия в применении МСФО

По целевому назначению стандарты могут быть объединены в группы: общеметодологические, специфицированные и консолидации отчетности .

Таблица Группировка стандартов системы МСФО

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Название группы стандартов | Номера стандартов |
| 1. | Общеметодологические | IAS 1, 7, 8, 10, 21, 29, 34, 36, 37. IFRS 1, 8, 13\* |
| 2 | Специфированные: |  |
|  | запасы | IAS 2, IFRS 6 |
|  | долгосрочные активы | IAS 16, 38, 40, IFRS 5 |
|  | финансовые операции | 17, 23, IFRS 4 |
|  | финансовые инструменты | 32, 39 IFRS 2, 7, 9\*\* |
|  | содержание персонала | IAS 19, 26 |
|  | доходы | IAS 11, 18, 20 |
|  | прибыль | IAS 12, 33 |
| 3 | Консолидация отчетности | IAS 24, 27\*, 28, IFRS 3, 10\*, 11\*, 12\* |

\* стандарты вступили в действие с 01.01.2013 г.

\*\* стандарт вступит в действие с 01.01.2015 г.

**Разработка международных стандартов** осуществляется в несколько этапов.

1. Создание Подготовительного комитета, возглавляемого одним из членов Правления, из представителей не менее трех стран, а также других организаций, для осуждения вопросов, внесенных в повестку Правления. Правление также проводит консультации с Консультативным Советом по стандартам.
2. Разработка и публикация «Предварительного проекта» документа для публичного обсуждения всеми заинтересованными сторонами
3. По результатам анализа и обсуждения полученных комментариев Правление готовит Проект международного стандарта финансовой отчётности, а также предлагаются альтернативные решения и аргументы в пользу их принятия или отклонения. В течение 90 дней все заинтересованные стороны вправе вносить свои замечания и предложения в рабочий проект. В определённых случаях ещё до Проекта изложения принципов Правление может предложить вопрос на обсуждение.
4. Выпуск окончательного международного стандарта финансовой отчетности, который готовится в результате обсуждения Проекта МСФО.

Концептуальные основы МСФО первоначально были изложены в самостоятельном документе «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности» (Framework for the preparation and presentation of financial statements), предваряющем свод МСБУ (разработаны Комитетом по МСБУ и опубликованы в 1989 г.). В 2010 году Совет по МСФО опубликовал новую редакцию «Концептуальных основ финансовой отчетности».

Концептуальные основы устанавливают принципы, лежащие в основе подготовки и представления отчетности для внешних пользователей.

Концептуальные основы предна**значены** для того, чтобы *содействовать*:

1. Совету по МСФО в разработке новых и пересмотре уже существующих МСФО;
2. Совету по МСФО в дальнейшей гармонизации регулирования финансовых стандартов и процедур, относящихся к представлению финансовой отчетности, путем обеспечения базы для сокращения альтернативных подходов в бухгалтерском учете, которые разрешены МСФО.
3. национальным органам в разработке национальных стандартов;
4. составителям финансовой отчетности в применении МСФО и рассмотрении вопросов, которые еще не отражены в МСФО;
5. аудиторам при формировании заключения о соответствии финансовой отчетности международным стандартам;
6. пользователям в понимании финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО;
7. лицам, интересующимся деятельностью Света по МСФО, информацией о методах создания МСФО.

Концептуальные основы:

* не являются стандартом и не заменяют стандарты;
* не устанавливает нормы по конкретным вопросам оценки или раскрытия информации;

не имеют преимущественной силы над положениями конкретных

Концептуальные основы должны использоваться при выборе учетной политики в случае отсутствия конкретного стандарта или интерпретации.

**Цель финансовой отчетности общего назначения -** предоставление необходимой информации об отчитывающейся компании, которая была бы полезной для пользователей в принятии решений о предоставлении компании ресурсов (в части покупки, продажи и удержании долевых и долговых инструментов, предоставлении или погашении займов и других форм кредитования).

В Концептуальных основах сформулированы различные информационные потребности пользователей отчетной информации:

* Основные пользователи, на которых ориентированы финансовые отчеты общего назначения и сформулированы цели финансовой отчетности - стороны вкладывающие капитал (существующие и потенциальные инвесторы).

Для оценки перспектив организации заинтересованным пользователям необходима информация:

* о финансовом положении компании (либо консолидированной группы компаний) - об экономических ресурсах и требованиях к компании;
* о результатах деятельности – влиянии операций и прочих событий на изменение экономических ресурсов и требований к компании.

Концептуальные основы устанавливают  **Основополагающее допущения (underlying assumptions**), используемое при составлении финансовой отчетности по МСФО – компания осуществляет **непрерывную деятельность и не намерена прекращать ее** в обозримом будущем. Таким образом, предполагается, что компания не имеет ни намерения, ни необходимости ликвидироваться или существенно сокращать масштабы своей деятельности (следовательно, она будет способна в срок погасить все имеющиеся обязательства).

**Качественные характеристики *финансовой отчетности*** устанавливают отличительные признаки информации наиболее полезной для основных пользователей финансовой отчетности, принимающих решения на ее основе.

**БАЗОВЫЕ (ФУНДАМЕНТАЛЬНЫЕ) КАЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ:**

***Уместность:*** существенность (материальность), прогнозная ценность, подтверждающая ценность;

***Достоверное представление***: полнота, нейтральность, отсутствие ошибок.

**РАСШИРЕННЫЕ (УЛУЧШАЮЩИЕ) КАЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ:** Сопоставимость; Проверяемость; Своевременность; Понятность.

***Уместность (relevance)*** предполагает наличие всей необходимой информации для тех, кто принимает решения на основе данных финансовой отчетности.

***Существенность (материальность)******отчетной информации (materiality)*** –- предполагает, что ее игнорирование или искажение способно отразиться на решениях, принимаемых пользователями на основе финансовой отчетности отчитывающейся компании. ***Материальность –*** это специфическое для конкретной компании проявление уместности, выражающееся в природе статьи, абсолютной величине, или в том и другом.

***Достоверное (правдивое) представление информации (faithfulness)*** в финансовой отчетности основано на честности ее составителей и представлении о том, что при отражении хозяйственных операций учитывалась сущность экономических явлений, а не только их юридическая форма.

Для того чтобы быть *идеальным с позиции правдивого представления*, отображение информации в финансовой отчетности должно обладать тремя характеристиками: *быть полным, нейтральным и не содержать ошибок*.

Требование ***полноты (completeness)*** означает, что в финансовой отчетности представляется вся существенная информация, необходимая пользователю для понимания отображаемого экономического явления, включая все необходимые описания и пояснения.

***Нейтральность (neutrality)*** представления информации означает отсутствие предубеждений, независимость от интересов какой-либо определенной группы пользователей..

***Отсутствие ошибок***  означает, что в финансовой отчетности нет существенных ошибок и пропусков, и процесс, использованный для получения представленной информации, был выбран и применен без ошибок.

Полезность уместной и достоверно представленной информации повышают расширенные качественные характеристики: *сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность*.

***Сопоставимость отчетной информации***  необходима пользователям для анализа хозяйственной деятельности различных организаций или одной и той же организации за несколько отчетных периодов.

***Проверяемость*** означает возможность различными информированными и независимыми наблюдателями достигнуть соглашения о том, что рассматриваемое представление информации является достоверным.

**Своевременность (timeliness) информации** означает, что полезная информация предоставляется пользователям финансовой отчетности тогда, когда она способна влиять на принятие экономических решений.

***Понятность (understandability)*** означает доступность для понимания информации в финансовой отчетности пользователям, которые:

- имеют достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности;

- старательно изучают и анализируют информацию.

Концептуальные основы МСФО предусматривают **ограничение** в представлении информации в финансовой отчетности: ***выгоды*** *от использования представленной информации должны* ***превышать затраты*** на ее получение (balance between benefit and cost).

В соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» **финансовая отчетность** представляет собой структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов предприятия.

***Элементы финансовой отчетности*** – укрупненные классы (общие категории), в которые объединяется информация финансовой отчетности в соответствии с основными экономическими характеристиками. Согласно *Концептуальным основам*в составе финансовой отчетности выделяют пять основных элементов: **активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы**.

Элементы, составляющие **Отчет о финансовом положении** и отражающие оценку финансового положения организации, включают **активы, обязательства и капитал (собственный капитал)**.

Элементы **отчета о совокупном доходе**, связанные с измерением результатов деятельности организации, - **доходы и расходы**.

***Активы (assets)*** — ресурсы, *контролируемые компанией* в результате операций и событий отчетного и прошлых периодов, от использования которых компания ожидает *экономических выгод* в будущем.

***Обязательства (liabilities)*** — *существующая* на отчетную дату обязанность компании, возникшая *из событий отчетного* и прошлых периодов, погашение (урегулирование) которой приведет *к оттоку из компании ресурсов*, содержащих экономическую выгоду (например задолженность перед поставщиками, возникшая в результате покупки компанией сырья и материалов).

***Капитал (собственный капитал)*** (equity) определяется как доля в активах компании, остающаяся после вычета всех обязательств

***Доходы (income)*** — увеличение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме увеличения притока активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала (не связанного с вкладами собственников).

***Расходы (expenses)*** - уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме уменьшения активов или увеличения обязательств, приводящее к уменьшению капитала (не связанного с его распределением между собственниками).

***Признание в качестве элемента финансовой отчетности*** - это процесс включения в отчет о финансовом положении или в отчет о совокупном доходе ***объекта***, который:

* подходит под определение одного из элементов (активов, обязательств, капитала, доходов и расходов);
* отвечает критериям признания.

Объекты, отвечающие условию признания, должны признаваться в отчете о финансовом положении или отчете о совокупном доходе. Непризнание таких объектов не компенсируется ни раскрытием используемой учетной политики, ни примечаниями, ни иными пояснительными материалами.

***Критерии***  признания:

* + наличие вероятности получения или утраты будущих экономических выгод, ассоциированных с данным объектом;
  + объект имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена.

***Количественное измерение (оценка)*** - методика определения (расчета) денежных **сумм**, по которым элементы финансовой отчетности должны быть признаны и отражены в финансовой отчетности. Данный процесс предполагает выбор конкретной базы (метода) оценки.

**В Концептуальных основах** предусматривается, что в финансовой отчетности в разной степени и в различных комбинациях могут использоваться несколько **методов оценки**:

* первоначальная стоимость (себестоимость),
* текущая стоимость,
* стоимость реализации (возможная цена продажи),
* дисконтированная (приведенная) стоимость,
* справедливая стоимость IFRS 13

Каждый стандарт, регулирующий вопросы признания активов и обязательств в финансовой отчетности, приводит определение стоимости применительно к данному объекту, событию, факту, но вместе с тем можно выделить общие признаки указанных видов оценок.

**Тема 2. Представление финансовой отчетности *(****IAS 1 «Представление финансовой отчетности», IAS 34 «Промежуточная финансовая отчетность», IFRS 8 «Операционные сегменты», IAS 7 «Отчет о движении денежных средств»).*

Ключевые требования к представлению финансовой отчетностиизложены в **МСФО (IAS) 1 «*Представление финансовой отчетности»*** (далее - **IAS 1),** который применяется к финансовой отчетности, как отдельной компании, так и к консолидированной отчетности групп компаний**.** IAS 1определяет основы составления и представления финансовой отчетности общего назначения, чтобы обеспечить ее сопоставимость:

* с финансовой отчетностью самой компании за предыдущие периоды
* с финансовой отчетностью других субъектов хозяйствования.

Из стандарта вытекает требование о том, что, заявляя о соответствии своей финансовой отчетности МСФО, организации обязаны обеспечить соответствие данной отчетности каждому применимому к ней стандарту, включая все требования по раскрытию отчетной информации.Отступления от требований МСФО допускаются как исключение с подробным и четким пояснением причин такого отступления. Признание, оценка и раскрытие конкретных операций и событий является **предметом других МСФО**. IAS 1 ***не применяется к промежуточной*** финансовой отчетности.

*В МСФО 1 излагаются*

* общие требования по представлению информации в финансовой отчетности
* рекомендации по ее структуре
* минимальные требования по содержанию финансовой отчетности и раскрытию учетной политики

***Финансовая отчетность общего назначения (general purpose financial statements),* именуемая «финансовая отчетность» -** это отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности получать отчетность, подготовленную специально для удовлетворения их особых информационных нужд.

Финансовая отчетность включает в себя:

* **отчет о финансовом положении** на конец текущего отчетного периода,
* **отчет о совокупном доходе** за отчетный период,
* **отчет об изменении собственного капитала** за период;
* **отчет о движении денежных средств** за отчетный период (МСФО (IAS) 7 “Отчет о движении денежных средств”) – **тема 4**;
* **примечания к финансовой отчетности**, включающие основные положения учетной политики и прочую пояснительную информацию.
* **Отчет о финансовом положении на начало самого раннего сравнительного периода** в случае, если предприятие применяет учетную политику ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности, или если оно переклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности (МСФО IAS 8 «Учетные политики, Изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»);

**Требования**, изложенные в МСФО IAS, дополняют **основополагающие допущения** и **качественные характеристики** учетной информации. К ним относятся:

* достоверное представление и соответствие МСФО (fair presentation and compliance with IFRSs);
* непрерывности деятельности (going concern);
* метод начисления (accrual basis of accounting);
* Существенность и агрегирование (materiality and aggregation);
* Взаимозачет (offsetting);
* Периодичность подготовки финансовой отчетности (frequency of reporting);
* представление сравнительной информации (comparative information);
* Последовательность в представлении (consistency of presentation).

Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, изложенными в *«Концептуальных основах подготовки и представления финансовой отчетности».*

**Существенность и агрегирование.** МСФО 1 определяет **существенность** следующим образом**: пропуски** или **недостаточное раскрытие** является **существенным,** если они могут индивидуально или в совокупности повлиять на принятие пользователями экономических решений на основе финансовой отчетности. **Каждая существенная группа** аналогичных статей должна быть представлена в финансовой отчетности **отдельно**..

**Взаимозачет**. Согласно требованиям МСФО не должен происходить взаимозачет активов и обязательств, доходов и расходов, за исключением случаев, когда этого требует или разрешает определенный стандарт.

**Периодичность подготовки финансовой отчетности**. Компания должна представлять полный комплект финансовой отчетности **как минимум один раз в год**.

**Представление сравнительной информации**. Для всех статей, отраженных в финансовой отчетности компании, необходимо представить сопоставимую информацию, в том числе описательного характера, за предшествующий отчетный период. Описательная информация предшествующего отчетного периода должна предоставляться, если это требуется для понимания финансовой отчетности, подготовленной за текущий отчетный период (например, сведения о продолжающемся судебном разбирательстве, в которое вовлечена компания).

**Последовательность в представлении**. Представление и классификация статей финансовой отчетности должны сохраняться из одного периода в другой. Исключение составляют случаи:

* существенно меняется характер хозяйственных операций компании
* какой-то МСФО требует иного представления.

Для правильного понимания представленной информации в финансовой отчетности необходимо **четко выделять и повторять**, если это необходимо, следующие данные:

* **наименование** отчитывающейся организации или иные способы его обозначения, а также любое изменение в этих данных по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
* относится ли финансовая отчетность к отдельной организации (**индивидуальная отчетность**) или группе предприятий (**консолидированная отчетность**);
* **дата окончания отчетного периода** или период, охватываемый финансовой отчетностью или примечаниями;
* **валюта представления** отчетности в значении, определенном в МСФО (IAS) 21; и
* **Единицы измерения или степень округления**, используемая при представлении сумм в финансовой отчетности.

Отчет о финансовом положении *–* это баланс, отражающий финансовое со­стояние предприятия на определенную дату *–* дату составления отчетности. Баланс включает в себя три элемента отчетности: активы, обязательства и собственный капитал.

Согласно МСФО 1 активы и обязательства в отчете о финансовом положении должны быть представлены с **разделением на краткосрочные и долгосрочные статьи** по порядку ликвидности; при этом может использоваться порядок как возрастающей, так и убывающей ликвидности.

Появление **отчета о совокупном доходе** вызвано необходимостью отдельного представления изменений в собственном каптале за отчетный период, которые не являются результатом операций с собственниками компании.

Согласно МСФО компания должна представить информацию о доходах и расходах отчетного периода в одном из двух вариантов:

* только в отчете о совокупном доходе;
* в двух формах отчетности — в отчете о прибылях и убытках и в отчете о совокупном доходе, который начинается с прибыли или убытка за период и включает прочие компоненты совокупного дохода.

Прибыль или убыток периода, а также итоговый совокупный доход должны быть представлены с указанием **доли меньшинства** и **доли владельцев капитала материнской компании**

***Общий совокупный доход*** включает все компоненты «прибыли или убытка» и «прочей совокупной прибыли».

В соответствии с МСФО 1 для представления анализа расходов, признанных в составе прибыли или убытка, компаниям дается право выбора **варианта классификации** **затрат**, в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию:

1. метод характера затрат (по элементам затрат),
2. метод функций затрат (себестоимости продаж).

В составе финансовой отчетности должен представляться **отчет об изменениях в капитале**, включающий следующую информацию:

* итоговый совокупный доход за период, отдельно отражающий итоговые суммы, относимые на собственников материнской кампании и на доли меньшинства;
* для каждого компонента капитала, эффекты ретроспективного применения или ретроспективный пересчет, признанный в соответствии с МСФО (IAS) 8;
* cуммы операций с собственниками в рамках их полномочий, показывая отдельно вклады собственников и распределения (прибыли) собственникам
* для каждого компонента капитала, сверка между балансовой стоимостью на начало и конец периода с отдельным раскрытием изменений, исходящих из:
  + прибыли или убытка;
  + каждой статьи прочей совокупной прибыли; и
  + операций с собственниками, действующими в этом качестве, с отдельным отражением взносов, сделанных собственниками, и распределений в пользу собственников, а также изменений в непосредственных долях участия в дочерних предприятиях, которые не приводят к потере контроля.

**МСФО (**IAS) **7 «Отчет о движении денежных средств**» - устанавливает требования к структуре и содержанию **отчета о движении денежных средств и обязывает**  все отчитывающиеся компании представлять отчет о движении денежных средств в качестве неотъемлемой части своей финансовой отчетности.. Согласно требованиям данного международного стандарта отчет о движении денежных средств должен представлять информацию **о потоках денежных средств**, классифицированных как потоки от *операционной, инвестиционной и финансовой деятельности*.

Отчет о движении денежных средств должен содержать сведения о потоках денежных средств за отчетный период с разбивкой на потоки от **операционной, инвестиционной или финансовой деятельности**

***Операционная деятельность***(operating activities*)*- основная приносящая доход деятельность предприятия и а также прочие операции, которые не могут быть классифицированы как инвестиционная и финансовая деятель­ность.

***Инвестиционная деятельность*** (investing activities)– операции по приобретению и выбытию долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств.

***Финансовая деятельность***(financing activities)- деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств предприятия.

МСФО 7 предусматривает **два метода составления отчета о движении денежных средств** в части представления операционного денежного потока:

* **прямой (direct method),** при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и выплат.
* **косвенный (indirect method),** при котором прибыль или убыток корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или выплат, возникающих в ходе операционной деятельности, а также статей доходов или расходов, связанных с поступлением или выплатой денежных средств в рамках инвестиционной или финансовой деятельности.

Потоки денежных средств **от инвестиционной и финансовой деятельности** представляются **только прямым методом**.

***Прямой метод*** составления отчета (рекомендуемый МСФО 7) заключается в корректировке статей отчета о совокупной прибыли, относящихся к операционной деятельности компании, в целях получения связанных с ней денежных поступлений и выплат.

***Косвенный метод*** (альтернативный метод, который широко применяется западными компаниями) предполагает корректировку прибыли до налогообложения таким образом, чтобы можно было получить величину денежного потока от операционной деятельности.

**Различия двух методов** проявляются в **процедуре составления** отчета и в **форме представления** информации.

Примечания должны представляться в упорядоченном виде в той мере, в которой это возможно.По каждой статье отчета о финансовом положении, отчета о совокупном доходе (отчета о прибылях и убытках, если он представляется отдельно), отчета об изменениях в собственном капитале, отчета о движении денежных средств должны быть приведены перекрестные ссылки на примечания (на параграфы этих примечаний

Обычно информация в примечаниях раскрывается в следующем порядке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности и сравнении ее с финансовой отчетностью других компаний.

В кратком обзоре основных ***принципов учетной политики*** или в прочих примечаниях предприятие должно раскрыть информацию ***о профессиональных суждениях***, за исключением связанных с расчетными оценками, которые были выработаны руководством в процессе применения различных принципов учетной политики и которые оказывают *наиболее значительное влияние* на суммы, признанные в финансовой отчетности.

При составлении первой отчетности по МСФО необходимо руководствоваться положениями ***МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности».*** Данный документ регулирует правила формирования первой финансовой отчетности по МСФО и любой промежуточной финансовой отчетности за часть периода, охватываемого первой финансовой отчетностью по МСФО; дополнительной информации, объясняющей влияние перехода на МСФО.

В целом МСФО (IFRS) 1 требует от компании при представлении первой финансовой отчетности по МСФО обеспечить соответствие каждому МСФО, вступившему в силу на отчетную дату.

**Первой финансовой отчетностью** предприятия по МСФО (IFRS) является первая годовая финансовая отчетность, в которой предприятие принимает Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS), четко и безоговорочно заявляя в такой финансовой отчетности о ее соответствии МСФО (IFRS). МСФО необходимо применять также к каждой промежуточной отчетности, составленной за часть периода, который является отчетным для финансовой отчетности, впервые подготовленной в соответствии с требованиями МСФО.

Предприятие должно подготовить и представить ***начальный отчет о финансовом положении по МСФО (IFRS)* на *дату перехода на МСФО (IFRS)*.** Это является *начальной точкой* для подготовки финансовой отчетности предприятия в соответствии с МСФО (IFRS). **Дата перехода на МСФО** определяется по начальной дате самого раннего периода, за который организация представляет полную сравнительную информацию в соответствии с МСФО в своей первой финансовой отчетности по МСФО.

**Отчетная дата** – конец самого последнего периода, за который составлена годовая или промежуточная финансовая отчетность.

Предприятие должно использовать **единую учетную политику** при подготовке начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS) и во всех периодах, представленных в его первой финансовой отчетности по МСФО (IFRS). Эта учетная политика должна соответствовать всем МСФО (IFRS), действующим на конец первого отчетного периода, по которому предприятие составляет *отчетность по МСФО (IFRS)*, кроме установленных стандартом случаев.

Учетная политика, применяемая предприятием при подготовке начального отчета о финансовом положении по МСФО (IFRS), может отличаться от учетной политики, применяемой им на ту же дату при использовании предыдущих Национальных стандартов. Следовательно, корректировки возникают в результате событий и операций, имевших место до даты перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS).

**Для соответствия МСФО (IAS) 1, финансовая отчетность предприятия**, впервые подготовленная по МСФО (IFRS), должна включать, по крайней мере,

* три отчета о финансовом положении,
* два отчета о совокупной прибыли (если таковые представляются),
* два отчета о движении денежных средств, два отчета об изменениях в капитале,
* соответствующие примечания, включая сравнительную информацию.

**Тема 3. Долгосрочные активы: признание, оценка и представление в отчетности** *(IAS 16 «Основные средства», IAS 38 «Нематериальные активы», IAS 36 «Обесценение активов», IAS 40 «Инвестиционная недвижимость»)*

**3.1. Признание, оценка и амортизация основных средств**

МСФО 16 «Основные средства» определяет *принципы учета и отражения в финансовой отчетности инвестиций в основные средст****ва*** (признание объектов основных средств, определение их балансовой стоимости, а также соответствующих амортизационных отчислений и убытков от обесценения, подлежащих признанию).

**Основные средства**— это материальные активы (имеют вещественную форму), которые:

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

**Критерием признания объекта основных средств** **в качестве актива** является:

* существующая вероятность того, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
* себестоимость данного объекта может быть надежно измерена.

Объект основных средств, который удовлетворяет критериям признания, должен оцениваться по **первоначальной стоимости (себестоимости)**

**Первоначальная стоимость/Себестоимость (cost)** — сумма уплаченных денежных средств и эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или во время его строительства, или, в случае если это применимо, сумма, в которой был отражен такой актив при первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО (IFRS).

**Балансовая стоимость** – сумма, в которой признается актив после вычета накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

В *первоначальную стоимость/себестоимость* объекта основных средств **включаются**:

* ***цена покупки***, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений;
* ***прямые затраты*** на доставку актива в нужное место и приведение его в рабочее состояние, необходимое для эксплуатации;
* ***предварительная оценка затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов*** на занимаемом им участке (соответствующее обязательство возникает либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов (IAS 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»).

В *первоначальную стоимость объектов основных средств* ***не включаются***:

* затраты на освоение новых мощностей;
* затраты, связанные с внедрением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);
* затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала); и
* административные и прочие общие накладные расходы

***Включение затрат в балансовую стоимость*** объекта основных средств прекращается, когда такой объект доставлен в нужное место и приведен в рабочее состояние.

**Последующие затраты** требуются для поддержания объектов основных средств в работоспособном состоянии.

***Затраты на капитальный ремонт (extraordinary repair)*** связаны с модернизацией и реконструкцией основных средств, в результате которых происходит увеличение срока полезного использования, увеличение производственной мощности, улучшение качества выпускаемой с помощью объектов основных средств продукции, существенное сокращение производственных затрат. Такие ***затраты капитализируются*** путем увеличения балансовой стоимости актива.

В соответствии *с положениями МСФО 16 «Основные средства» в* балансовую стоимость объектов основных средств включаются *затраты на регулярную замену частей сложных объектов основных средств* (списывается балансовая стоимость замененных частей) и затраты на проведение регулярных масштабных технических осмотров на предмет наличия дефектов (списывается оставшаяся стоимость предыдущего технического осмотра).

***Затраты на текущий ремонт и повседневное техническое обслуживание объекта*** списываются на финансовый результат по мере их возникновения.

Для последующей оценки признанных основных средств может быть выбрана и закреплена в учетной политики **одна их двух моделей учета**:

* **модель учета по первоначальной стоимости** предусматривает, что объект основных средств должен *учитываться по себестоимости* за вычетом накопленной амортизации основных средств и накопленных убытков от обесценения.;
* **модель учета по переоцененной стоимости** предусматривает, что объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно измерена, подлежит ***учёту по переоцененной стоимости***, представляющей собой справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки (обычно рыночная стоимость) за вычетом накопленной впоследствии амортизации и убытков от обесценения.

**Справедливая стоимость** – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в рамках обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (цена «выхода»).

Применяется выбранная учетная политика ко всей **группе основных средств**. Переоценка должна **производиться с достаточной регулярностью**, не допускающей **существенного отличия** балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости на конец отчетного периода.

***Подход к учету***

* Сумма увеличения **балансовой стоимости** актива в результате переоценки (дооценка) признается в составе прочей совокупной прибыли и накапливается в отчете об изменениях в капитале под заголовком «резерв переоценки». Однако часть увеличения балансовой стоимости в текущем периоде (признается доходом), которая компенсирует ранее учтенное снижение балансовой стоимости объекта (ранее списана в расход), относится на финансовый результат. Разница учитывается в составе прочей совокупной прибыли и отражается в отчете об изменениях в капитале.
* Сумма **уменьшения балансовой стоимости** актива в результате переоценки (уценка) относится на финансовый результат (списывается в расход). Уменьшение балансовой стоимости объекта признается в составе прочей совокупной прибыли в размере кредитового остатка (при его наличии) по статье «резерв переоценки», относящегося к тому же активу. Снижается сумма, накопленная в составе капитала под заголовком «резерв переоценки».

Прирост балансовой стоимости объекта основных средств от его переоценки включенный в состав капитала применительно к объекту основных средств (резерв переоценки), **переносится** непосредственно на нераспределенную прибыль при **прекращении признания объекта**.

Часть прироста стоимости от переоценки может переноситься на нераспределенную прибыль по мере эксплуатации актива. В таком случае сумма переносимого прироста стоимости представляет собой разницу между суммой амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и суммой амортизации, рассчитанной на основе первоначальной стоимости актива.

Основные средства используются в нескольких производственных циклах, и их стоимость (за редким исключением: земля) погашается путем ***начисления амортизации*** на систематической основе на протяжении срока полезной службы.

*Амортизируемая стоимость -* фактическая стоимость актива (ее аналог после переоценки), за вычетом его ликвидационной стоимости.

*Ликвидационная стоимость актива* - расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования.

*Срок полезного использования –* это:

* период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием; или
  + количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

**Срок полезного использования** основного средства определяется с точки зрения предполагаемой его полезности для компании.

Сумма амортизационных отчислений за каждый период **признается в составе прибыли или убытка**, за исключением случаев, когда она включается в состав балансовой стоимости другого актива.

Каждый компонент объекта основных средств, себестоимость которого составляет значительную величину относительно общей себестоимости объекта, амортизируется отдельно (например, самолет и авиационные двигатели). **Земля** имеет неограниченный срок полезного использования, поэтому не амортизируется.

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

*Начисление амортизации начинается* с момента, когда объект ***готов к использованию*** и ***прекращается с наиболее ранней из двух дат***: даты, когда актив классифицируется как предназначенный для продажи (или включается в реализуемую группу, которая классифицируется как предназначенная для продажи), и даты прекращения признания

В соответствии с МСФО 16 амортизация может начисляться **одним из трех методов:**

* ***Метод равномерного начисления***- стоимость объектов основных средств равномерно распределяется в течение срока их полезного использования.
* ***Метод уменьшаемого остатка*** - используется постоянный коэффициент, который, как правило, равен удвоенному коэффициенту при линейном списании. Этот коэффициент умножается на величину остаточной стоимости объекта.
* ***Производственный метод***  - накопленная амортизация увеличивается ежегодно в прямой зависимости от объема выпуска.

После переоценки объекта основных средств ***накопленная на дату переоценки амортизация*** основных средств учитывается одним из следующих способов: метод индексации или метод списания

***Прекращение признания*** балансовой стоимости объекта основных средств происходит:

* при его выбытии;
* когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

Выбытие объекта основных средств может происходить ***различными способами*** (например, путем продажи, заключения договора финансовой аренды или путем дарения). При определении *даты выбытия* объекта предприятие использует критерии, установленные МСФО (IAS) 18 «Выручка» для признания выручки от продажи товаров. МСФО (IAS) 17 «Аренда» применяется при сдаче в аренду.

***Доходы или расходы***, возникающие в связи со списанием объекта основных средств, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, и балансовой стоимостью объекта и включается в состав прибыли или убытка при списании объекта.

Прибыли не должны классифицироваться как выручка.

**3.2. Признание, оценка и амортизация нематериальных активов**

***МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»*** регулирует определение и устанавливает крите­рии признания и оценки нематериальных активов, определяет требования в отношении раскрытия информации о таких ак­тивах в финансовой отчетности.

Н**ематериальный актив** – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы.

Некоторые нематериальные активы могут находиться на материальном носителе. При определении того, должен ли актив, включающий как нематериальные, так и материальные элементы, учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 16 *«Основные средства»* или как нематериальный актив в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», предприятие использует профессиональное суждение для оценки того, какой из элементов является более значимым.

Объект нематериальных активов должен однозначно **идентифицироваться** как отдельный объект учета, быть **под контролем** организации и приносить **экономические выгоды**.

Нематериальный актив является ***идентифицируемым***, если он

* **отделяем**, т.е. может быть продан, передан, арендован, обменен индивидуально либо вместе со связанными активами или обязательствами (например, разработанные компьютерные программы),
* является результатом действия **договорных или иных юридических прав** (например, авторские права).

Как и любой другой актив, нематериальный актив представляет собой ресурс, ***контролируемый компанией***. Контроль предполагает:

* право на получение экономических выгод от использования актива (в форме увеличения доходов или сокращения затрат)
* ограничение доступа другим лицам к этим выгодам.

***Экономические выгоды*** от использования нематериального актива могут включать либо выручку (часть выручки) от продажи товаров и оказания услуг, либо снижение расходов компании, либо другие выгоды, например, доступ к некоторым ресурсам, осуществление определенной деятельности и т.п.

Для того чтобы нематериальные объекты были признаны в качестве нематериальных активов, они должны удовлетворять:

* определению таких активов
* критериям признания:
  + вероятно, что будущие экономические выгоды, относящиеся к активу, станут поступать в компанию;
  + стоимость (себестоимость) актива может быть надежно определена.

**Нематериальный актив** может быть **получен** в результате**:**

* отдельного приобретения
* приобретения в рамках объединения предприятия
* приобретения через правительственную субсидию
* обмена активами
* создан самой компанией.

***Первоначальная оценка*** нематериального актива производится по сумме всех затрат, связанных с его приобретением и созданием, то есть по себестоимости.

Первоначальная стоимость раздельно идентифицируемого объекта нематериального актива, ***приобретенного в ходе операции по объединению бизнеса***, определяется на основе его справедливой стоимости на дату приобретения (в соответствии с **МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса**»). Идентификация и раздельная оценка отдельных нематериальных активов производятся даже тогда, когда они не выделялись в учете присоединяемой компании. Если нематериальные активы можно отделить друг от друга на надежной основе, они должны признаваться в учете раздельно.

**Внутренне созданные нематериальные ресурсы** только частично признаются нематериальными активами. Большая часть затрат на внутренне созданные нематериальные ресурсы признается в качестве текущих расходов того отчетного периода, в котором такие затраты состоялись. ***Внутренне созданный гудвил не подлежит признанию*** в качестве актива, поскольку он не является идентифицируемым.

Также не признаются в качестве нематериальных активов внутренне ***созданные торговые марки, включая бренды и названия публикаций, списки клиентов и прочие*** аналогичные объекты. Они всегда признаются в составе прибыли или убытка по мере своего возникновения. Это связано с тем, что такие затраты невозможно отличить от затрат на развитие бизнеса в целом.

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

* **Стадию исследований.** Затраты на стадии исследования всегда признаются *расходами отчетного периода*.
* **Стадию разработок.** Затраты, понесенные компанией на этапе разработки подлежат признанию и капитализируются только при выполнении определенных условий.Компания должна *продемонстрировать выполнение всех следующих критериев*:
* техническую осуществимость завершения нематериального актива, чтобы он был доступен для использования или продажи;
* намерение завершить нематериальный актив и использовать его или продать;
* способность использовать или продавать нематериальный актив;
* способ получения вероятных экономических выгод от нематериального актива;
* наличие необходимых технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки, а также для использования или продажи нематериального актива;
* способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу, на стадии разработки.

В том случае если ***сложно разграничить две стадии***, то все понесенные затраты на создание нематериального актива трактуются как расходы периода, т.е. как относящиеся *к стадии исследований*.

После первоначального признания нематериальные активы в качестве своей учетной политики предприятие должно выбрать:

* **Модель учета по первоначальной стоимости** - нематериальные активы оцениваются по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.
* **Модель учета по переоцененной стоимости** - нематериальные активы оцениваются по переоцененной стоимости, которая представляет собой его справедливую стоимости на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения. Применение модели переоценки возможно только тогда, когда справедливая стоимость нематериального актива может быть определена *на активном рынке*.

В случае переоценки она должна осуществляться на регулярной основе, чтобы на отчетную дату балансовая стоимость актива не отличалась существенно от справедливой стоимости для каждой группы нематериальных активов.

**Согласно МСФО (IAS) 38 все нематериальные активы делятся на две группы**:

* активы с определенным (ограниченным) сроком полезного использования;
* активы с неопределенным сроком полезного использования

Нематериальный актив с определенным сроком полезного использования амортизируется. Нематериальные активы с определенным (ограниченным) сроком полезного использования амортизируется на систематической основе в течение срока полезного использования.

*Начисление амортизации НМА* активов с определенным (ограниченным) сроком полезного использования начинается с момента, когда нематериальный актив **готов к использованию по назначению**, т.е. когда местоположение и состояние актива обеспечивают его использование в соответствии с намерениями менеджмента предприятия

Начисление амортизации **прекращается** с наиболее ранней из двух дат:

* даты, когда актив классифицируется как предназначенный для продажи (или включается в реализуемую группу, которая классифицируется как предназначенная для продажи), согласно МСФО IFRS 5
* даты прекращения признания актива в этом качестве.

*Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования* не амортизируется, а подлежит в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов» ежегодному ***тестированию на предмет обесценения*** путем сопоставления его возмещаемой суммы с балансовой стоимостью. Срок полезного использования для таких активов должен пересматриваться каждый период, чтобы можно было установить, действительно ли с учетом всех существующих обстоятельств он остается неопределенным.

Для каждой группы нематериальных активов (с разграничением на внутренне созданные и прочие нематериальные активы) компания должна *раскрыть следующую информацию:*

* является ли *срок полезного использования* определенным (ограниченным) или неопределенным;
* в случае *определенного срока* указываются срок полезной службы или используемые методы начисления амортизации
* Первоначальную стоимость и накопленную амортизацию (и накопленный убыток от обесценения) на начало и конец отчетного периода;
* статьи в отчете о совокупном доходе (или в отдельном отчете о прибылях и убытках), по которым отражена амортизация нематериальных активов
* Сверку балансовой стоимости на начало и конец отчетного периода (с учетом поступлений и выбытий за период, амортизации и обесценения объектов);

Приводятся балансовая стоимость *нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования* и описание основных факторов, указывающих на эту неопределенность.

**3.3. Признание и оценка инвестиционной недвижимости**

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» определяет критерии признания объектов инвестиционной недвижимости, подходы к оценке их стоимости, требования к раскрытию информации в финансовой отчетности.

**Инвестиционная недвижимость — имущество (земля или здание, или часть здания, или и то и другое), которое держат (собственник или арендатор по договору финансовой аренды) в целях получения дохода от сдачи в аренду, или выгод от увеличения стоимости имущества, или того и другого**.

Имущество, которое удовлетворяет всем условиям приведенного определения, будет классифицировано как инвестиционная недвижимость только в случае, если оно *не предназначено*:

* для использования в процессе производства продукции, поставки товаров, оказания услуг или для административных целей (как недвижимость, занимаемая владельцем, т.е. основные средства),
* для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности (как запасы).

**Недвижимость, занимаемая владельцем*,* – недвижимость, находящаяся во владении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды), предназначенная для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или в административных целях.**

Инвестиционное имущество **создает денежные потоки** в значительной степени независимо от других активов, которыми владеет предприятие. Это ***отличает*** инвестиционное имущество от недвижимости, занимаемой владельцем.

В МСФО (IAS) 40 приводятся примеры объектов, которые могут быть *отнесены к инвестиционной недвижимости и не являющихся таковыми:*

|  |  |
| --- | --- |
| Относятся к инвестиционной недвижимости | Не относятся к инвестиционной недвижимости |
| земля, которой компания владеет в целях получения выгод от увеличения ее стоимости в долгосрочной перспективе, а не для продажи в краткосрочной перспективе в ходе обычной хозяйственной деятельности; | недвижимость, предназначенная для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности или находящаяся в процессе строительства или реконструкции с целью такой продажи (см. МСФО (IAS) 2 *«Запасы»*); например, недвижимость, приобретенная исключительно для последующей продажи в краткосрочной перспективе или для реконструкции и перепродажи; |
| земля, которой компания владеет, но цель ее будущего использования еще не определена; | недвижимость, строящаяся или реконструируемая по поручению третьих лиц (см. МСФО (IAS) 11 *«Договоры на строительство»*); |
| здание, принадлежащее компании (или арендованное на условиях финансовой аренды) и сдаваемое в аренду на условиях операционной аренды; | недвижимость, занимаемая владельцем (см. МСФО (IAS) 16), в том числе (помимо прочего) недвижимость, предназначенная для дальнейшего использования в качестве недвижимости, занимаемой владельцем; недвижимость, предназначенная для будущей реконструкции и последующего использования в качестве недвижимости, занимаемой владельцем; недвижимость, занимаемая сотрудниками предприятия (независимо от того, платят ли сотрудники арендную плату по рыночным ставкам или нет), а также недвижимость, занимаемая владельцем и предназначенная для выбытия; |
| свободное здание, которое компания держит для сдачи в операционную аренду; |
| строящаяся или реконструируемая недвижимость для будущего использования в качестве инвестиционного имущества. | недвижимость, сданная в аренду другому предприятию по договору финансовой аренды |

**Признание.** В составе активов организации признается инвестиционная недвижимость как самостоятельный объект учета, когда имеется достаточная вероятность поступления арендных платежей или прироста стоимости капитала в соответствии с требованиями к инвестиционной недвижимости, а стоимость последней может быть достоверно определена.

Первоначальная стоимость ***объекта, приобретенного за плату*** включает в себя цену покупки, а также прямые затраты по совершению сделки.

***Объекты, построенные подрядчиками***, оцениваются в соответствии с ценой подрядного договора.

Себестоимость ***инвестиционной недвижимости, построенной хозяйственным способом (самой компанией),*** определяется по сумме всех затрат на дату завершения строительства объекта. При этом до момента завершения строительства применяются положения МСФО (IAS) 16 «Основные средства», а с наступлением этого момента объект переводится в состав инвестиционной недвижимости и к нему применяются положения МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость».

***Первоначальная стоимость объектов инвестиционной недвижимости***, которые держат ***на условиях аренды***, определяется как для объектов финансовой аренды в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда» (по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости объекта и приведенной (дисконтированной) стоимости минимальных арендных платежей).

Для ***оценки инвестиционной недвижимости после первоначального признания*** предусмотрены две модели:

* **оценка по справедливой стоимости**;
* **оценка по первоначальной стоимости** за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

В соответствии с определением, приведенным в стандарте, *справедливая стоимость* - это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, независимыми и желающими совершить такую сделку сторонами.

Очевидны и трудности определения справедливой стоимости для многих объектов инвестиционной недвижимости. Справедливая стоимость должна ***отражать рыночные условия именно на отчетную дату***.

В случае, если ранее предприятие измеряло объект инвестиционного имущества по справедливой стоимости, ему следует продолжать измерять данный объект по справедливой стоимости ***вплоть до его выбытия*** (или до момента, когда данный объект становится недвижимостью, занимаемой владельцем, или когда предприятие начнет реконструкцию объекта в целях последующей продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности), даже если сопоставимые рыночные операции станут менее частыми или рыночные цены станут менее доступными

***При невозможности определения справедливой стоимости*** объекта инвестиционной недвижимости (например, когда сопоставимые сделки осуществляются на рынке нечасто и нет альтернативных вариантов оценки справедливой стоимости) используется ***модель оценки по первоначальной стоимости*** за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения (в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства»). При этом предполагается, что ***ликвидационная стоимость*** такого объекта инвестиционной недвижимости ***равна нулю***. Положения МСФО 16 должны применяться до момента выбытия объекта инвестиционной недвижимости.

При применении данной модели учета превышение переоцененной стоимости над первоначальной балансовой стоимостью **признается на счетах капитала как прирост стоимости имущества.**

**Переклассификация объектов инвестиционной недвижимости.** Включение в категорию инвестиционного имущества либо исключение из нее, производится по фактическому предназначению того или иного объекта имущества организации.

Перевод объекта из инвестиционной недвижимости в объект для продажи производится с началом его реконструкции для подготовки к продаже. Но если принято решение о продаже объекта инвестиционной недвижимости без реконструкции, его продолжают числить в составе инвестиционной недвижимости вплоть до выбытия в результате продажи.

Компания начинает самостоятельно использовать объект недвижимости (землю или здание) — он переводится из инвестиционной недвижимости в категорию «недвижимость, занимаемая владельцем », т.е. в основные средства.

**Объект включается в инвестиционную недвижимость:**

• после завершения строительства или реконструкции;

• после окончания его применения в производстве, управлении, коммерческих операциях;

• после передачи в операционную аренду третьей стороне.

**Объект исключается из инвестиционной недвижимости:**

• с началом применения его в производстве, управлении или коммерческих операциях;

• с началом реконструкции как подготовительной предпродажной операции.

Если компания использует модель оценки по первоначальной стоимости (за вычетом накопленной амортизации и на­копленного убытка от обесценения), то переклассификация в основные средства или запасы не приводит к изменению балансовой стоимости объектов.

При ***переклассификации объекта инвестиционной недвижимости***, отражаемого по справедливой стоимости, в основные средства или запасы в качестве первоначальной стоимости данного объекта для последующего учета в составе основных средств (согласно МСФО 16 (IAS) «Основные средства») или запасов (согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы») выступает его справедливая стоимость по состоянию на дату изменения характера использования.

Когда ***недвижимость, занимаемая владельцем (основные средства), переводится в категорию инвестиционной недвижимости***, которая будет отражаться по справедливой стоимости, компании необходимо применять положения МСФО 16 (IAS) «Основные средства» до даты изменения характера использования актива. При этом разница между балансовой стоимостью объекта по МСФО 16 (IAS) «Основные средства» и его справедливой стоимостью на дату перевода в категорию основных средств учитывается так же, как переоценка в соответствии с МСФО 16 (IAS) «Основные средства».

При ***переклассификации объекта из запасов в инвестиционную недвижимость***, которая будет отражаться по справедливой стоимости, разницу между справедливой стоимостью объекта по состоянию на дату перевода в другую категорию и его балансовой стоимостью относят на прибыль или убыток за период.

Когда компания завершила ***создание хозяйственным способом объекта инвестиционной недвижимости***, который будет отражаться по справедливой стоимости, разницу между справедливой стоимостью объекта по состоянию на эту дату и предыдущей балансовой стоимостью относят на прибыль или убыток за период.

**3.4. Обесценение активов**

Вопросы определения, признания в финансовой отчетности и восстановления убытка от обесценения активов регулирует МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

**Основное правило МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»**: балансовая стоимость активов не должна превышать их возмещаемую стоимость. Если имеет место такое превышение, значит, активы обесценились, и организация должна отразить убыток от обесценения.

***Возмещаемая стоимость* актива или единицы,** **генерирующей денежные средства -** наибольшее значение из двух величин: справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и его ценности использования.

***Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу*** – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в рамках обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (цена «выхода») за вычетом затрат на продажу.

***Ценность использования*** — дисконтированная стоимость будущих потоков денежных потоков, которые предполагается получить от актива или ЕГДС при продолжении его использования.

***Убыток от обесценения***- сумма, на которую балансовая стоимость актива или ЕГДС, превышает его возмещаемую стоимость.

***Балансовая стоимость*** - это стоимость, по которой актив признан за вычетом впоследствии накопленной амортизации и убытков от обесценения

**Обесценение актива** возникает тогда, когда балансовая стоимость актива оказывается выше, чем сумма, возмещаемая от его использования или продажи.

**Балансовая стоимость > Возмещаемая стоимость**

**Убыток от обесценения = Балансовая стоимость – Возмещаемая стоимость**

Проведение проверки на обесценение согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» необходимо в двух случаях:

**1**. Независимо от наличия каких-либо признаков ежегодной проверке на предмет обесценения подлежат следующие активы:

* нематериальные активы **с неопределенным сроком** полезного использования;
* положительная **деловая репутация** (при объединении бизнеса);
* нематериальные активы, которые еще **не имеются в наличии или не готовы** для использования (например, нематериальный актив, создаваемый организацией, затраты на который капитализированы при удовлетворении критериев, определенных МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»).

**2**. В отношении всех остальных активов в сфере действия МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» на каждую отчетную дату компанией должна осуществляться ***проверка признаков***, указывающих на обесценение активов.

Существуют как ***внешние, так и внутренние*** признаки обесценения, которые компания должна проанализировать:

|  |  |
| --- | --- |
| Внешние | Внутренние |
| 1. В течение периода **рыночная стоимость актива снизилась значительно** больше, чем ожидалось в результате нормального использования.  2. **Существенные негативные изменения в технологических, рыночных, экономических или правовых условиях функционирования компании или на рынке**, для которого предназначен актив, которые произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем  3. В течение периода **повысились рыночные процентные ставки** или иные рыночные ставки доходности, которые могут существенно повлиять на ставку дисконтирования, используемую при расчете ценности использования актива, и существенно снизить возмещаемую стоимость актива.  4. Балансовая стоимость чистых активов компании превышает его рыночную капитализацию | 1. Существуют признаки **морального устаревания или физического повреждения актива**. 2. Существенные негативные изменения в **интенсивности и способе использования актива**, которые произошли в течение периода или могут иметь место в ближайшем будущем.  Данные изменения включают:   * простой актива, * планы по прекращению или реструктуризации деятельности, к которой относится актив, * планы по выбытию актива до ранее запланированной даты. * пересмотр срока полезной службы актива с неограниченного на ограниченный.   3. Из внутренней отчетности следует, **что экономическая эффективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалось** |

При наличии признаков возможного обесценения актива (уменьшение стоимости актива), это может указывать на то, что **остаточный срок службы**, метод амортизации или ликвидационная стоимость для актива должны быть пересмотрены и скорректированы в соответствии со стандартом, применимым к данному активу, *даже если никаких убытков от обесценения в отношении этого актива не признается.*

***Сущность и определение возмещаемой стоимости***, определяется способами, которыми компания может ***возместить свои затраты*** на покупку или производство актива:

1) ***использовать актив*** для выпуска товаров, оказания услуг, выполнения работ и получать экономические выгоды в виде выручки или других доходов;

2) ***продать актив на рынке и получить денежный поток от его реализации.***

В МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» подробно описывается вопрос оценки **справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу,** которая может быть **определена на базе**:

* **цены в имеющим силу договоре** купли-продажи, заключенном хорошо осведомленными, желающими совершить сделку сторонами, за вычетом дополнительных затрат, непосредственно связанных с продажей актива;
* в случае отсутствия действующего договорао продаже **рыночной цены** (как правило, это текущая цена покупателя либо результаты операций с аналогичными активами в той же отрасли сделок) за вычетом затрат на продажу, если *существует активный рынок для актива*;

***Оценка ценности использования актива включает следующие этапы:***

1) оценка чистого денежного потока, т.е. будущего поступления и выбытия денежных средств, связанного с продолжением использования актива и его последующим выбытием в конце срока эксплуатации;

2) применение соответствующей ставки дисконтирования по отношению к этим будущим потокам денежных средств.

***При определении ценности использовании оценка*** ***ожидаемых в будущем денежных потоков*** должна основываться на:

* наилучшей оценке руководством всего спектра условий, которые будут существовать на протяжении оставшегося срока полезной службы актива.
* самых последних финансовых бюджетах/прогнозах, которые должны охватывать период максимальной продолжительностью в 5 лет, за исключением случаев, когда может быть оправдан более продолжительный период.
* Прогнозах потоков денежных средств, выходящих за пределы периода, охватываемого финансовым планом. Например, прогноз потоков денежных средств до конца срока полезного использования актива. Должны оцениваться путем применения стабильного или понижающего темпа роста для последующих лет, за исключением случаев, когда повышающий темп роста может быть оправдан.

***Прогноз потоков денежных средств должен включать в себя 3 элемента***:

* перспективная *оценка поступлений денежных средств* от продолжения использования актива;
* *оценка выбытия денежных средств*;
* *чистые потоки денежных средств.*

Если балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую величину, то балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой стоимости. Такое уменьшение будет у***бытком от обесценения.***

***Убыток от обесценения*** по активам, которые учитываются *по первоначальной стоимости* (фактическим затратам) ***признается*** в качестве расхода и отражаются в ***отчете о совокупном доходе***

По активам, которые учитываются по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, в соответствии с моделью переоценки в МСФО (IAS) 16 «Основные средства») у***бытки от обесценения признаются*** в прочем совокупном доходе, уменьшая сумму переоценки (относится на уменьшение добавочного капитала в пределах ранее признанной суммы его дооценки). Если величина убытка от обесценения больше накопленной переоценки, то непокрытый убыток относится на расход в отчете о совокупном доходе.

 После признания убытков от обесценения **амортизационные отчисления** в отношении актива корректируются с учетом пересмотра балансовой стоимости актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется), на регулярной основе в течение его оставшегося срока службы.

**Восстановление убытка от обесценения** возможно в случае последующего изменения в оценках возмещаемой величины.

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» вводит понятие единицы, генерирующей денежные средства (ЕГДС), или генерирующей единицы.

***Единица, генерирующая денежные потоки (cash-generating unit), ЕГДС или*** ***генерирующая единица*** - это наименьшая идентифицируемая группа активов, создающая денежные потоки, которые в значительной степени не зависят от денежных потоков, получаемых от использования других активов или групп активов.

В **ЕГДС объединяется** группа активов, отвечающая следующим требованиям:

* это наименьшая из возможных совокупность объектов, обеспечивающих поступление денежных средств в результате их дальнейшего применения;
* потоки денежных средств, поступающие в компанию вследствие эксплуатации этой совокупности объектов, независимы от притоков денежных средств, генерируемых другими активами или группами активов компании.

Порядок проведения теста для генерирующей единицы аналогичен порядку теста на обесценение для активов: балансовая стоимость ЕГДС сравнивается с ее возмещаемой стоимостью. Если балансовая стоимость выше, необходимо признать убыток от обесценения.

В случае выявления убытка от обесценения он распределяется между всеми активами, входящими в единицу, генерирующую денежные потоки, в следующем порядке:

* на очевидно обесцененные активы
* на деловую репутацию в максимально возможной сумме (для снижения ее стоимости до нуля),
* а оставшаяся сумма между прочими активами пропорционально их балансовой стоимости.

В случаях, когда не удается распределить стоимость деловой репутации на последовательной основе между генерирующими единицами, применяют метод проверки, называемый «сверху вниз». Объединяют все генерирующие единицы, к которым относится деловая репутация, в единый блок («укрупненную генерирующую единицу»). Возмещаемая величина оценивается для укрупненной генерирующей единицы, включающей и стоимость деловой репутации. Выявленный при этом убыток от обесценения в первую очередь относится к деловой репутации, а в оставшейся части распределяется между другими активами укрупненной генерирующей единицы.

**Тема 4. Краткосрочные активы и финансовые операции** *(IAS 2 «Запасы», IAS 17 «Аренда», IAS 23 «Затраты по займам»)*

**4.1 Признание и оценка в отчетности запасов**

В МСФО (IAS) 2 «Запасы» определен порядок учета товарно-материальных запасов: принципы формирования себестоимости запасов, основные методы (способы) определения себестоимости, правила оценки запасов для отражения в финансовой отчетности, а также требования к раскрытию информации.

Основным вопросом в учете запасов является определение величины затрат, подлежащих признанию в качестве актива в отчете о финансовом положении, до того момента, пока не будет признана выручка по данным запасам.

В соответствии со стандартом **к запасам относятся активы**:

* предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
* находящиеся в процессе производства для такой продажи;
* находящиеся в форме сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

Стандарт МСФО (IAS) 2 «Запасы» не распространяется на запасы, которыми владеют:

* производители сельскохозяйственной продукции и продукции лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, а также полезных ископаемых и продуктов переработки полезных ископаемых при условии, что они измеряются по чистой цене продажи в соответствии с принятой практикой учета в этих отраслях.
* товарные брокеры-трейдеры, которые измеряют свои запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу.

***Первоначальное признание запасов осуществляется по себестоимости, которая*** должна включать:

* затраты на приобретение,
* затраты на обработку (переработку, производство)
* прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

***Затраты на приобретение*** (cost of purchase) запасов состоят из:

* цены приобретения (**за вычетом торговых скидок и возвратов платежей**),
* таможенных пошлин,
* невозмещаемых налогов,
* транспортных расходов, затрат на погрузку-разгрузку
* иных затрат, непосредственно связанных с приобретением готовой продукции, материалов и услуг.

***Затраты на переработку*** (затраты на производство) запасов включают в себя:

* *прямые производственные затраты (на оплату труда, накладные расходы),* непосредственно связанные с производством продукции
* систематически распределяемые *постоянные и переменные производственные накладные затраты*, которые необходимы для превращения сырья и материалов в готовую продукцию.

К ***постоянным производственным накладным затратам*** относятся косвенные производственные затраты, которые практически не меняются с изменением объема производства (например, затраты на амортизацию производственных помещений и оборудования, оплату труда административно-управленческого персонала цехов).

***Переменные производственные накладные затраты*** изменяются в прямой зависимости от объемов производства (например, косвенные затраты на сырье, вспомогательные материалы, оплата труда вспомогательного персонала на повременной основе).

Постоянные производственные накладные расходы относятся на затраты и включаются в себестоимость продукции на основе ***нормальной производительности производственных мощностей***.

В ***комплексных производствах***, в которых выпуск основного продукта сопровождается выпуском побочных продуктов, затраты на переработку нельзя определить отдельно для каждого продукта, то они распределяются на пропорциональной и последовательной основе.

***Прочие затраты*** (other costs) включаются в себестоимость запасов только в той степени, в которой они необходимы для их приведения в текущее состояние и местоположение (например, затраты на разработку продукции для определенной категории покупателей).

К затратам, **исключаемым из себестоимости запасов**, относятся:

* сверхнормативные потери сырья и материалов, затраченного труда или прочих производственных затрат;
* затраты на хранение (если они не являются необходимыми для перехода к следующему производственному этапу);
* административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния;
* расходы на продажу.

МСФО (IAS) 2 «Запасы» выделяет следующие **способы расчета себестоимости** запасов:

* **специфической идентификации отдельных затрат.**
* **ФИФО** по себестоимости первых во времени приобретенных или произведенных запасов (**ФИФО**: первое поступление — первый отпуск).
* метод **средневзвешенной стоимости**.

Предприятие должно использовать ***один и тот же метод расчета себестоимости*** для всех запасов, имеющих одинаковый характер и способ использования предприятием. Применительно к запасам с неодинаковым характером или способом использования может быть оправдано применение разных способов расчета себестоимости.

МСФО (IAS) 2 «Запасы» разрешает использовать **два способа определения себестоимости запасов:**

* метод нормативных затрат;
* метод розничных цен.

Запасы должны **измеряться по наименьшей из двух величин**:

* + по себестоимости или
  + по чистой цене продажи.

***Чистая стоимость реализации* —** это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.

Себестоимость запасов может **оказаться невозмещаемой** в следующих случаях:

* повреждения запасов,
* полного или частичного устаревания;
* снижения их продажной цены;
* увеличения расчетных затрат на завершение производства или расчетных затрат на продажу.

В этом случае запасы следует ***обесценить до чистой цены реализации***

Таким образом, если себестоимость запасов выше чистой стоимости реализации, то стоимость запасов уменьшается до чистой стоимости реализации с отнесением разницы на расходы в отчет о совокупном доходе.

Расчетные оценки чистой цены продажи основываются на ***наиболее надежном*** из имеющихся подтверждении суммы, которую можно получить от реализации запасов на момент выполнения таких оценок. Расчетные оценки чистой цены продажи также ***учитывают предназначение имеющегося запаса***.

1. Если запасы предназначены для продажи, то расчеты проводятся на основе текущих рыночных цен продажи.
2. Если они предназначены на продажу по заключенным договорам, то расчеты проводятся по контрактным ценам в объеме, предназначенном для выполнения договора. Запасы, превышающие необходимые по договору, переоцениваются по текущим рыночным ценам.
3. Сырье и материалы не оцениваются ниже себестоимости, за исключением случаев, когда себестоимость готовой продукции, для производства которой они используются, окажется выше ее чистой стоимости реализации.

Списание снижения стоимости запасов (уценки) до чистой цены продажи, как правило, проводится ***на индивидуальной основе (постатейно).*** В некоторых случаях может оказаться целесообразной ***группировка сходных или аналогичных статей запасов.***

При продаже запасов балансовая стоимость этих запасов должна быть ***признана в качестве расходов*** в том периоде, в котором признается соответствующая выручка (МСФО 18 «Выручка»).

Сумма любой уценки запасов до чистой цены продажи и все потери запасов должны быть признаны в качестве расходов в том периоде, в котором была выполнена уценка или имели место потери.

**4.2. Представление в отчетности финансовой и операционной аренды**

Цель МСФО (IAS) 17 «Аренда» заключается в определении надлежащей учетной политики и состава информации, подлежащей раскрытию, в отношении договоров аренды для арендаторов и арендодателей

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

В МСФО 17 была впервыеиспользована *концепция преобладания содержания над формой*

Различают ***финансовую и операционную аренду*.**

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

**Операционная аренда**— аренда, отличная от финансовой аренды

Данная классификация основана не столько на юридической форме договора, сколько на его экономической сущности: в какой степени риски и выгоды, связанные с владением арендуемым активом, распределяются между арендатором и арендодателем.

В МСФО (IAS) 17 «Аренда» приводится ***ряд признаков***, которые по отдельности или вместе взятые обуславливают классификацию аренды как **финансовую**:

1. право собственности на арендованный объект переходит к арендатору по окончании срока аренды;
2. в конце срока аренды арендатор может выкупить актив по льготной цене, т.е. по цене существенно ниже справедливой стоимости, и в начале аренды есть обоснованная уверенность в том, что арендатор использует это право;
3. срок аренды составляет значительную часть срока экономической службы актива даже при отсутствии передачи права собственности.
4. на дату начала аренды дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости арендованного объекта;
5. арендованный актив имеет специальный характер, и только арендатор может его использовать без существенных изменений;

**Дополнительно к перечисленным признакам** на финансовую форму аренды указывают следующие факторы:

1. при расторжении арендатором договора аренды он обязался принять на себя все убытки арендодателя, вызванные этим шагом;
2. арендатор имеет право возобновить арендный договор на следующий период с арендной платой ниже существующего рыночного уровня;
3. прибыли и убытки от колебаний справедливой стоимости остатка в конце арендного договора переходят к арендатору.

Аренда классифицируется как финансовая или как опера­ционная по состоянию *на дату начала арендных отношений* — более ранняя из двух дат: даты заключения договора аренды и даты принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды. По состоянию на эту дату в случае финансовой аренды определяются суммы, подлежащие признанию на начало срока аренды.

**Первоначальное признание**

* При финансовой аренде объект учитывается в отчете о финансовом положении арендатора. Следовательно, ***арендатор отражает в отчете о совокупной прибыли амортизационные расходы***.
* Аренда ***не может быть расторгнута*** до окончания договора.
* ***Расходы по страхованию и текущему обслуживанию*** объекта аренды несет арендатор.
* ***Прямые затраты арендодателя***, которые связаны с заключением и выполнением арендного соглашения (за исключением затрат производителя или дилера), подлежат включению в стоимость арендованного объекта.

МСФО (IAS) 17 «Аренда» требует, чтобы ***на дату начала срока аренды арендатор отразил финансовую аренду*** (арендованный актив и обязательство по аренде) в своих отчетах о финансовом положении. В начале срока аренды *стоимость арендованного имущества и сумма арендных обязательств должны быть равны* за исключением того, что к сумме, признаваемой в отношении актива, прибавляются *первоначальные прямые затраты арендатора*, которые возникают в связи со спецификой арендной деятельности, такой, как согласование условий и обеспечение исполнения договоров аренды.

Согласно МСФО (IAS) 17 «Аренда» **оценка стоимости актива и обязательства** осуществляется в сумме, которая представляет собой ***наименьшую из двух величин***:

* **справедливую стоимость имущества**, которое является предметом аренды (как правило, это сумма, уплаченная за актив при его приобретении арендодателем);
* **приведенную (дисконтированную) стоимость** минимальных арендных платежей.

***Минимальные арендные платежи*** (minimum lease payments) — платежи, которые арендатор обязан или может быть обязан осуществлять в течение срока аренды (**за исключением** сумм условной арендной платы, стоимости услуг, например по страхованию, и налогов, которые уплачиваются арендодателем и возмещаются арендатором), а также:

* для арендатора — любые суммы, гарантированные арендатором или связанной с ним стороной;
* для арендодателя — ликвидационная стоимость, гарантированная арендатором или связанной с ним стороной, или независимой третьей стороной:

Таким образом, ***минимальные арендные платежи включают в себя***:

* регулярные арендные платежи в течение срока аренды — каждый платеж предполагает погашение обязательства по основной сумме долга и процентную составляющую (затраты на финансирование/финансовая плата);
* гарантированную по договору арендатором ликвидационную стоимость (когда согласно договору арендатор обязан погасить в конце срока аренды определенную сумму) или стоимость выкупа (если договором предусмотрено право выкупа арендованного объекта арендатором в конце срока аренды).

В отчете о совокупной прибыли за каждый отчетный год срока аренды арендатор отражает расходы на амортизацию и расходы по процентам. ***Амортизация арендованного объекта*** начисляется на срок службы актива или на срок аренды с использованием методов начисления, принятых в учетной политике компании для собственных амортизируемых активов (МСФО 16 и МСФО 38).

Согласно МСФО 17, если не существует обоснованной уверенности в том, что в конце срока аренды право собственности на объект перейдет к арендатору, актив должен быть полностью амортизирован на протяжении более **короткого из двух сроков:**

* срока аренды
* срока полезного использования актива.

Обязательство по аренде погашается в соответствии с **методом эффективной ставки процента**. Каждый арендный платеж разделяется **на две составляющие**:

* погашение основной суммы долга
* финансовые расходы.

Используется Актуарный метод или Кумулятивный метод (метод суммы цифр)

Арендные платежи могут быть выплачены арендатором в начале или в конце отчетного периода в зависимости от условий договора. В первом случае начальный арендный платеж не включает в себя процентную составляющую, во втором случае включает.

Поскольку практически все риски и экономические выгоды по финансовой аренде имущества передаются арендатору, в отчете о финансовом положении арендодателя отражается дебиторская задолженность по арендным платежам, равная сумме чистых инвестиций в аренду.

**Чистые инвестиции в аренду**определяются как валовые инвестиции в аренду, дисконтированные по ставке процента, подразумеваемой в договоре (или как разница между валовыми инвестициями в аренду и незаработанным финансовым доходом).

**Валовые инвестиции в аренду** (gross investment in the lease) — это совокупность:

* минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем по договору финансовой аренды, и
* любая причитающаяся ему негарантированная ликвидационная стоимость.

Сумма арендных платежей, полученных за весь срок аренды, позволит арендодателю возместить справедливую стоимость объекта аренды и получить **финансовый доход**.

В течение срока аренды дебиторская задолженность уменьшается на суммы полученного финансового дохода (дохода по процентам). Финансовый доход признается в соответствии с **методом эффективной ставки процента**, т.е. подлежит распределению в течение срока аренды таким образом, чтобы поддержать определенную норму доходности в отношении неоплаченной части инвестиций арендодателя в аренду.

Арендатор **не отражает арендованное имущество**, полученное на условиях операционной аренды, в своем отчете о финансовом положении, так как не происходит переход рисков и выгод от владения активом от арендодателя к арендатору .

Политика в отношении амортизации сданных в операционную аренду активов не должна противоречить политике в отношении амортизации аналогичных активов, которые являются предметом договора аренда и к которым применяется МСФО (IAS) 16 «Основные средства». При операционной аренде арендатор **признает арендные платежи как расходы** в отчете о совокупном доходе на равномерной основе в течение срока аренды. В отчете о финансовом положении отражаются предоплаты или начисления, которые относятся к арендуемым объектам.

Операционная аренда не требует исключения арендуемого актива из материальных активов арендодателя. Он отражается в отчете о финансовом положении арендодателя в соответствии с его характером и подвергается амортизации в порядке, предусмотренном амортизационной политикой организации.

**Доход от операционной аренды** подлежит признанию в составе доходов прямолинейным методом на протяжении срока аренды.

***Аренда земли и недвижимости*** также может классифицироваться как финансовая или операционная в том же порядке, что и аренда других активов.

Но следует иметь в виду, что земля не имеет экономически обоснованного срока службы. Если договор не предусматривает ее передачу в собственность арендатора, то нельзя считать, что все риски и все выгоды, связанные с владением землей, переходят к арендатору. Аренда земли чаще всего классифицируется **как операционная.** Арендная плата, выплаченная за весь срок аренды или за часть такого срока, должна рассматриваться как авансовые платежи.

В МСФО (IAS) 17 «Аренда» также рассматриваются вопросы, касающиеся подходов к учету операций продажи с обратной арендой, при которой продавец объекта одновременно выступает в роли арендатора.

Продажа ***с обратной финансовой арендой*** - способ предоставления арендодателем финансирования арендатору под залог объекта аренды. В учете продавца-арендатора превышение дохода от продажи над балансовой стоимостью объекта отражается как доход будущих периодов и подлежит списанию в течение срока аренды. При этом актив и арендное обязательство учитываются по справедливой стоимости актива.

В случае продажи с ***обратной операционной арендой*** порядок учета и отражения в финансовой отчетности зависит от соотношения стоимости продажи и справедливой стоимости объекта:

* если стоимость продажи равна справедливой стоимости объекта, то прибыль или убыток от продажи немедленно признается в отчете о совокупной прибыли;
* если стоимость продажи выше справедливой стоимости объекта, то превышение отражается как доходы будущих периодов и подлежит признанию в отчете о совокупной прибыли на протяжении срока использования актива; превышение справедливой стоимости над балансовой сразу отражается как прибыль в отчете о совокупной прибыли;
* если стоимость продажи оказалась ниже справедливой стоимости, то прибыль или убыток от продажи признается немедленно. Исключение составляет ситуация, когда убыток компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной. В таком случае убыток списывается пропорционально арендным платежам в тече­ние ожидаемого периода использования актива

**4.3.Признание и капитализация затрат по займам**

Вопросы признания затрат по займам регулируются МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам», который определяет, в какой мере предприятиям разрешено капитализировать затраты по займам, понесенные в связи с привлечением средств на финансирование приобретения определенных активов.

***Основной принцип*** МСФО (IAS) **23 «Затраты по займам**»*:* затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям, включаются в себестоимость этого актива. Прочие затраты по займам признаются в качестве расходов.

***Затраты по займам* —** процентные и другие расходы, которые предприятие несет в связи с получением заемных средств.

**Актив, отвечающий определенным требованиям, (квалифицируемый актив) -** актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени.

***В качестве затрат по займам признаются:***

* расходы по процентам, рассчитываемые с использованием метода эффективной ставки процента, как описано в МСФО (IAS) 39 *«Финансовые инструменты: признание и измерение»*;
* финансовые затраты, связанные с финансовой арендой, признанные в соответствии с МСФО (IAS) 17 *«Аренда»*;
* курсовые разницы, возникающие по займам в иностранной валюте, в той части, в которой они считаются корректировкой затрат на выплату по займам.

Капитализации затрат по займам ***не происходит***, когда:

* активы производятся компанией на постоянной основе и в больших количествах;
* активы уже эксплуатировались или готовы к эксплуатации в момент их продажи;
* активы приобретаются за счет грантов или субсидий, и при этом стоимость такого актива ограничена условиями получения этих грантов или субсидий.

МСФО (IAS) **23 «Затраты по займам**» прямо указывает, что финансовые активы и запасы, производимые или иным образом создаваемые в течение короткого периода времени, не являются квалифицируемыми активами.

Признание затрат по займам определено следующим образом:

* Предприятие должно ***капитализировать затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива*,** отвечающего определенным требованиям, путем включения в себестоимость этого актива.
* Предприятие должно ***признавать затраты по займам в качестве расходов*** в том периоде, в котором они произведены, за исключением той части, которая капитализируется.

***Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива***, — это те затраты по займам, которых можно было бы избежать, если бы затраты на соответствующий актив не производились.

Если займы нецелевые, то необходимо рассчитать *сумму затрат по займам, разрешенную к капитализации, которая* определяться путем применения ставки капитализации к затратам на соответствующий актив. МСФО (IAS) **23 «Затраты по займам**» определяет эту сумму следующим образом:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Сумма капитализируемых затрат | = | Ставка капитализации | х | Сумма затрат на квалифицируемый актив |

**Ставка капитализации** - средневзвешенное значение затрат по займам применительно к займам организации, остающимся непогашенными в течение периода, за исключением ссуд, полученных специально для приобретения квалифицируемого актива. Ставку капитализации можно определить следующим образом:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ставка капитализации | = | Сумма затрат за период по всем займам |
| Сумма средних балансовых стоимостей всех займов за период |

**Сумма затрат по займам, которую предприятие капитализирует в течение периода, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода.**

Предприятие должно **начать капитализацию затрат по займам** как части себестоимости ***квалифицируемого актива***, на дату начала капитализации – дату выполнения предприятием **впервые** следующих условий:

* + возникли затраты по данному активу;
  + возникли затраты по займам;
  + началась и продолжает выполняться работа, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.

Предприятие должно ***приостановить капитализацию затрат по займам*** в течение продолжительных периодов, когда активная разработка ***квалифицируемого актива*** ***прерывается***.

Затраты по займам могут быть понесены в течение продолжительных периодов, когда деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или для продажи, прерывается. К таким затратам относятся затраты по содержанию незавершенных объектов. Такого рода затраты не квалифицируются как капитализируемые.

Однако **не нужно приостанавливать капитализацию**, когда:

* осуществляется значительная *техническая и административная* работа;
* временная задержка представляет собой *необходимую часть процесса подготовки актива к использованию по назначению* или к продаже;
* остановка вызвана *объективными факторами*, препятствующими процессу создания актива.

Предприятие должно ***прекратить капитализацию затрат по займам*** когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки ***квалифицируемого актива*** к использованию по назначению или к продаже.

**Тема 5. Выручка и договоры подряда (***IAS 18 «Выручка», IAS 11 «Договоры на строительство»)*

**5.1. Признание, оценка и представление в отчетности выручки**

**Доходы** организации **разделяют** на выручку и прочие доходы (выигрыши).

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

МСФО (IAS) 18 «Выручка» применяется в отношении ***выручки (доходов от обычной деятельности)***, возникающей от следующих операций и событий:

* продажи товаров (товары включают в себя продукцию, произведенную компанией для продажи либо купленную для перепродажи),
* предоставления услуг (выполнения согласованного в договоре задания в течение определенного периода). Услуги могут выполняться в течение одного или нескольких периодов. По контрактам на предоставление услуг по строительству при признании выручки применяется МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда».
* использования другими лицами активов компании, приносящих проценты, дивиденды, лицензионные платежи.

**Выручка измеряется по справедливой (рыночной) стоимости** полученного или ожидаемого к получению вознаграждения (встречного представления), с учетом суммы любых торговых или оптовых скидок, предоставляемых предприятием покупателю.

**Справедливая стоимость** - это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки (см. [МСФО (IFRS) 13](consultantplus://offline/ref=ACE9AFA88FC8AE759140DCA56793107562BAD2E5E326E2C0E28E338F4Fc6oFM) "Оценка справедливой стоимости")

Поступление вместе с выручкой денежных сумм, **принадлежащих третьим сторонам** или взысканных от имени третьей стороны, не влечет за собой увеличение капитала организации либо любых иных экономических выгод и должно **исключаться из валовой суммы выручки организации**

В случае отсрочки платежа, предоставления беспроцентного коммерческого кредита или получения векселя с процентной ставкой ниже среднерыночной ***номинальная сумма выручки***, отражаемая в учете и отчетности, будет ***меньше ожидаемой дисконтированной суммы поступлений***. Оценка выручки по таким сделкам, фактически имеющим характеристику *финансовых операций*, определяется **дисконтированием предполагаемых денежных поступлений** на основе условной процентной ставки.

**Признание (идентификация) выручки** определяется по критериям, характеризующим каждую сделку, взятую как **самостоятельный, отдельно** от других рассматриваемый факт. Но возможны такие реальные обстоятельства, которые предполагают либо рассмотрение отдельной сделки по частям, либо объединение двух или нескольких операций по сделкам.

**Выручка от продажи товаров** может быть признана в том случае, если выполняются следующие условия:

* значительные риски и выгоды, связанные с правом владения товарами, перешли к покупателю;
* продавец не участвует в управлении и не контролирует проданный товар;
* сумма выручки может быть надежно оценена;
* существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию;
* понесенные и ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены.

***Выручка не может быть признана*** в ситуациях, когда предприятие сохраняет значительные риски и выгоды, связанные с владением товарами. В МСФО (IAS) 18 «Выручка» приводятся примеры таких операций:

* компания сохраняет ответственность за неудовлетворительное функционирование товара, не покрываемое стандартными гарантийными обязательствами;
* получение выручки зависит от получения дохода покупателем в результате перепродажи товаров;
* поставленные товары подлежат установке, которая составляет значительную часть контракта, еще не выполненного компанией;
* покупатель имеет право расторгнуть сделку купли-продажи, и у компании нет уверенности в получении дохода.

В случае сохранения продавцом ***незначительных рисков***, связанных с владением товаром, и при выполнении всех остальных критериев, выручка может быть признана и отражена в финансовой отчетности (например, выручка магазина, который гарантирует покупателям возврат денег в случае неудовлетворенности купленным товаром).

***Выручка признается*** только тогда, когда имеется ***достаточная вероятность получить*** экономические выгоды по данной сделке. Если возникает **неопределенность** в отношении получения суммы, которая уже включена в выручку, недополученная сумма отражается как расход (убыток) в том отчетном периоде, в котором возникли неопределенность и сомнение в ее получении полностью или частично (начисляется резерв по сомнительным долгам) (**первоначально признанная сумма выручки не корректируется).**

**Выручку от оказания услуг** признают исходя из стадии завершенности сделки на отчетную дату, если конечный результат сделки по оказанию услуги может быть надежно оценен.

**Результат сделки** по предоставлению услуги может быть **надежно оценен**, если выполнены следующие условия:

* сумма выручки может быть надежно оценена;
* существует вероятность поступления экономических выгод в компанию;
* степень завершенности сделки на отчетную дату может быть надежно определена;
* затраты, понесенные на отчетную дату, а также затраты, необходимые для завершения сделки, могут быть надежно измерены.

Признание выручки по стадии завершенности операции часто называется методом ***процента выполнения («по мере готовности»).*** ***Степень завершенности сделки*** по предоставлению услуги может быть определена различными способами. Компания использует тот из них, который обеспечивает надежное измерение выполненной работы.:

* на основе отчетов о выполненной работе,
* на основе расчета доли предоставленных на отчетную дату услуг в их общем объеме, оговоренном в контракте,
* исходя из соотношения понесенных по состоянию на отчетную дату затрат и общих ожидаемых затрат по сделке.

**Выручка, связанная с использованием другими лицами ак­тивов компании**, может быть представлена в форме **процентов**, **лицензионных платежей (роялти)**, **дивидендов**.

Для признания выручки необходимо соблюдение двух критериев:

* существует вероятность поступления экономических выгод в компанию;
* сумма выручки может быть надежно оценена.

В соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка» **проценты должны признаваться на пропорционально-временной основе**, учитывающей эффективный доход на актив (метод эффективной процентной ставки).

**Лицензионные платежи** начисляются и относятся к выручке в соответствии с условиями, изложенными в договорах. Обычно выручка признается равномерно в течение всего срока пользования лицензионными правами, если сделка не является продажей прав, при которой выручка признается в момент продажи.

**Дивиденды** должны признаваться в качестве выручки после получения права акционеров на них, то есть после решения собрания акционеров и определения причитающейся суммы. Суммы дивидендов, объявленные до приобретения акций, выручкой не являются. Они вычитаются из первоначальной стоимости приобретенных долевых ценных бумаг.

**5.2. Признание, оценка и представление в отчетности доходов и расходов, связанных с договорами на строительство**

МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» применяется для отражения договоров на строительство в финансовой отчетности подрядчиков.Он устанавливает критерии признания и порядок учета выручки и затрат, связанных с договорами на строительство.

**Договор на строительство** – это договор, заключенный с целью строительства объекта или группы объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по их конструкции, технологии и функциям, или по их конечному назначению или использованию.

В соответствии со стандартом к строительным договорам относятся:

* ***договоры о предоставлении услуг***, непосредственно связанных со строительством объектов, например, на оказание услуг по управлению проектом или услуг архитектора;
* ***договоры на разрушение или восстановление объектов, и восстановление окружающей среды после разрушения объектов***.

Договоры подряда могут предусматривать различные условия и **по способу определения стоимости (цены**) объекта подразделяются на два вида:

* ***Договор с фиксированной ценой***- договор на строительство, согласно которому подрядчик соглашается на фиксированную договорную цену или фиксированную ставку за единицу работ, повышение которой в некоторых случаях возможно при увеличении затрат.
* ***Договор "затраты плюс"*** - договор на строительство, согласно которому подрядчику возмещаются разрешенные или иным образом определенные затраты плюс процент от суммы таких затрат или фиксированная сумма вознаграждения.

Обычно каждый договор подряда признается ***обособленным объектом учета,*** отдельным от других аналогичных договоров. Однако существуют условия, требующие отражения в отчетности нескольких договоров в качестве единого объекта учета.

***Доходы (выручка) по договору подряда*** включают, прежде всего, *первоначальную сумму дохода*, согласованную в договоре с заказчиком. Но цена договора подвержена воздействию различных будущих событий и может увеличиваться или уменьшаться от периода к периоду. На цену договора могут влиять ***отклонения от условий договора***, ***претензии и поощрительные платежи*** в той степени, в которой существует вероятность того, что они приведут к возникновению выручки и поддаются достоверной оценке. Кроме того, сумма дохода может уменьшиться в результате штрафных санкций, предъявляемых заказчиком за ненадлежащее выполнение договора.

Выручка по договору подряда измеряется по справедливой стоимости полученного или ожидаемого встречного возмещения.

**Затраты по договору подряда** состоят из трех групп затрат, каждая из которых имеет свои составные элементы:

1. затраты, непосредственно относящиеся к конкретному договору подряда;
2. затраты, общие для договорной деятельности, которые могут быть выделены и отнесены на конкретный договор;
3. затраты, прямо и непосредственно не относящиеся к данному договору подряда, но по его условиям заказчик согласился их возместить.

Имеется ряд затрат, которые ***не могут относиться на отдельные*** договоры подряда и учитываются как расходы отчетного периода (покрываются за счет общей суммы маржинального дохода за данный период).

***Затраты по договору включают затраты***, относящиеся к договору, от даты подписания договора, до окончательного завершения работ по договору (сдачей выполненных работ заказчику). При этом затраты, которые непосредственно относятся к договору и понесены с тем, чтобы обеспечить его заключение, также включаются в состав затрат по договору, если они могут быть отдельно идентифицированы и надежно измерены, а также если заключение договора вероятно.

***Общее правило МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»*** - выручка и затраты, связанные с договором на строительство, признаются в качестве выручки и расходов соответственно, по мере выполнения этапов по договору на конец отчетного периода.

**Доход по договору подряда** отражается в тех отчетных периодах, в которых была выполнена соответствующая работа, равно как и затраты по договору отражаются в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, то есть именно тогда, когда эта работа выполнялась.

**Финансовый результат по договору подряда** — прибыль, отражается как превышение доходов над расходами в тех же отчетных периодах, в которых выполнялся соответствующий объем работы по данному договору подряда. Но любое ожидаемое превышение затрат над доходами по договору должно ***немедленно записываться*** в убыток на уменьшение прибыли данного отчетного периода.

***Степень выполнения договора*** может быть определена несколькими способами. Предприятие использует тот метод, который позволяет надежно измерить выполненные работы. В зависимости от характера договора, такие методы могут включать:

* сравнение затрат по договору, понесенных для выполнения работ на указанную дату, с совокупными затратами по договору;
* экспертная оценка выполненных работ;
* подсчет доли выполненных работ по договору в натуральном выражении.

***В части оценки МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» предусматривает:***

1. договоры, по которым ожидается получение прибыли;
2. договоры, по которым ожидается убыток;
3. договоры, результат которых не может быть надежно оценен.

Если результат договора на строительство ***не может быть надежно оценен***:

* выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат по договору, которые вероятно будут возмещены; и
* затраты по договору признаются как расходы в периоде, в котором они понесены**.**

Если ясно, что ожидаемые доходы не покроют понесенные затраты, их превышение над доходами списывается как ***убыток немедленно***. Сумма убытка признается независимо от того, начались работы по договору или еще не начинались, и на какой стадии выполнения они находятся. Сумма убытка признается независимо от суммы прибыли, ожидаемой по другим договорам организации.

**Тема 6. Признание и оценка резервов, условных обязательств и активов** *(IAS 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»)*

***МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»*** устанавливает ***критерии и*** ***порядок признания, оценки***, а также ***раскрытия информации*** в отношении резервов (резервов-обязательств), условных активов и условных обязательств.

***Резерв***- обязательство с неопределенным сроком и величиной исполнения.

В таком понимании резервы представляются достаточно **условными величинами**, ведь существует неопределенность срока погашения и суммы погашения зарезервированного обязательства.

Резерв может быть признан (начислен) при ***выполнении одновременно*** трех следующих условий:

1. компания имеет существующее обязательство на отчетную дату (юридическое или конструктивное), которое является результатом прошлых событий;
2. существует вероятность оттока экономических выгод в связи с урегулированием обязательства;
3. сумма обязательства может быть надежно оценена.

***Обязательство (для целей признания в финансовой отчетности)***– это текущее обязательство предприятия, возникающее из прошлых событий, урегулирование которого, как ожидается, приведет к выбытию с предприятия ресурсов, содержащих экономические выгоды.

***Обязательства компании можно разделить на две группы:***

*Юридическое (правовое) обязательство* - обязательство, проистекающее из условий договора (явных и подразумеваемых), требований законодательства или иного действия правовых норм (предписаний компетентных органов).

*Обязательство, обусловленное сложившейся практикой (конклюдентное, конструктивное, фактическое, традиционное обязательство)* - обязательство, возникающее в результате сложившейся практики,опубликованной политики или конкретного заявления о принятии на себя определенных обязанностей, которые создают обоснованные ожидания другими сторонами выполнения принятых на себя обязательств**.**

В основе признания обязательств лежит*концепция* ***обязывающего события***– прошлого события, создающего юридическое или обусловленное сложившейся практикой (конструктивное) обязательство, погашение которого предприятие не может избежать.

Резервы являются ярко выраженными ***оцениваемыми обязательствами***, которые необходимо четко **отделить от кредиторской задолженности** и других точных обязательств.

Величина резерва должен представлять собой **наилучшую расчетную** (**оптимальную) оценку** затрат на погашение существующего на отчетную дату обязательства. Под такой оценкой МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»понимает **сумму затрат на немедленное погашение обязательства или перевод обязательства на третью сторону**. Не всегда есть абсолютно точная оценка затрат, необходимых для погашения обязательства, поэтому организация вынуждена прибегнуть расчетным оценкам. Оптимальная оценка может быть основана как на мнении руководства компании по опыту проведения аналогичных операций, так и на заключениях независимых экспертов. При определении размера резерва могут **учитываться риски и источники неопределенности такие,** как дисконтированная стоимость будущих денежных потоков, сведения об ожидаемых в будущем событиях, суммы возмещений от третьей стороны.

На каждую отчетную дату **сумма резерва должна пересматриваться** для отражения наилучшей оценки на данный момент. При использовании дисконтирования балансовая стоимость будет увеличиваться в каждом периоде для отражения временного фактора.

Создание резерва отражается как **обязательство в отчете о финансовом положении** и как **расход — в отчете о совокупной прибыли или в отдельном отчете прибылях и убытках** либо в составе стоимости активов. Использование резерва возможно только для покрытия затрат, в отношении которых он формировался (неис­пользованная величина резерва списывается на расходы).

**В** МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» **изложены более конкретные требования для учета следующих ситуаций:**

**1.Резерв на реструктуризацию**

**Реструктуризация** — программа, которая планируется и контролируется руководством компании и существенно меняет

* масштаб деятельности компании
* способ ее осуществления.

Признание резерва в отношении обязательства по реструктуризации возможно только ***при условии выполнения общих критериев признания***. В МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» отмечается, что конструктивное (или фактическое) обязательство по реструктуризации возникает лишь в том случае, если компания:

* имеет подробный официальный план реструктуризации
* вызвала обоснованные ожидания в отношении осущест­вления плана реструктуризации у лиц, которые оказа­лись ею затронутыми, приступив к выполнению плана или объявив этим лицам о его ключевых составляющих.

Резерв на реструктуризацию должен включать только прямые затраты, возникающие в связи с реструктуризацией:

(a) вызваны непосредственно реструктуризацией; и

(b) не связаны с продолжающейся деятельностью предприятия.

**2. Операционные убытки,**ожидаемые компанией, предполагают *обесценение отдельных* активов компании. К ним применяются положения стандарта об учете обесценения имущества. Резервы в отношении таких будущих операционных убытков **не признаются**.

Если вероятно решение суда, влекущее выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, организация создает резерв в наилучшей расчетной оценке.

**3. Обременительные договоры**

***Обременительный договор***— договор, по которому неизбежные затраты на погашение обязательств превышают ожидаемые экономические выгоды от договора.

Например, договор аренды недвижимости, которую прекратили эксплуатировать, и маловероятен договор субаренды. Если компания является стороной обременительного договора, то существующее на отчетную дату обязательство по нему должно быть признано в качестве резерва. Резерв формируется в сумме неизбежных затрат на выход из договора, которые рассчитываются как наименьшее из двух значений:

* суммы затрат на его исполнение
* суммы всех компенсаций и штрафов, вытекающих из неисполнения договора

**4. Резерв под обязательства по выводу из эксплуатации основных средств и восстановление окружающей среды** создается в том случае, если у организации есть обязательство в конце срока использования основного средства демонтировать его, удалить с площадки и (или) восстановить территорию, где оно располагалось. Если затратами на демонтаж и прочее можно пренебречь, то в соответствии с принципом существенности нет необходимости формировать такой резерв.

В отличие от всех других типов резервов сумма первоначального признания резерва на вывод из эксплуатации основных средств и восстановление окружающей среды включается в первоначальную стоимость основного средства.

Очевидно, что признание осуществляется по дисконтированной стоимости, так как срок полезного использования основных средств не может быть меньше года.

**Важно отличать резерв от условного обязательства**

**Условное обязательство** — это

* + возможное обязательство, возникающее из прошлых событий, существование которого подтвердится в будущем наступлением (или нет) неопределенных событий, не находящихся под контролем компании;
  + существующее на отчетную дату обязательство компании, возникающее из прошлых событий, но не при­знаваемое в финансовой отчетности, поскольку:
* невелика вероятность того, что потребуется отток ресурсов для погашения обязательства;
* сумма обязательства не может быть достаточно надежно измерена.

Условные обязательства **не признаются в отчете о финансовом положении**, а **отражаются в примечаниях к отчетности**, так как не удовлетворяют определению или критериям признания обязательств в балансе.

***Условные обязательства оцениваются*** на непрерывной основе, при этом определяется вероятность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды. Условные обязательства необходимо постоянно анализировать на предмет определения вероятности уплаты. Если становится вероятным, что потребуется уплата по статье, которая ранее характеризовалась как условное обязательство, то в финансовой отчетности следует отразить резерв за тот период, в котором уплата стала вероятной.

**Условный актив** — возможный актив, который возникает в связи с прошлыми событиями и существование которого подтвердится в будущем возникновением (или нет) неопределенных событий, не находящихся под контролем компании.

Обычно условный актив связан с неопределенными событиями, в результате которых компания, возможно, получит экономические выгоды.

Условные активы не признаются в финансовой отчетности, информация о них подлежит раскрытию в примечаниях к финансовой отчетности.

**Тема 7. Финансовая отчетность в условиях изменения цен и валютных курсов** *(IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов», IAS 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»).*

***МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»*** применяется для учета следующих **операций**:

* отражение балансовых остатков и операций в иностранной валюте
* при пересчете и результатов и финансового положения иностранного подразделения
* трансформации финансовой отчетности в валюту представления отчетности.

По общему правилу финансовая отчетность составляется ***в валюте той страны, в которой зарегистрирована*** данная организация и в которой она совершает свои операции.

Организация использует другую валюту для составления своей финансовой отчетности в случае, если *основная часть выручки и расходов, денежных активов и обязательств компании выражена в иной валюте*, чем та, что обращается в стране ее пребывания. Другой причиной подготовки отчетности в валюте, отличной от валюты страны местонахождения компании, становится необходимость *обеспечить ее понимание иностранными*, то есть имеет место формальный подход к выбору отчетной валюты, не связанный с объективными фактами финансово-хозяйственной деятельности.

Для обеспечения понимания и правильного понимания МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» определены **основные понятия стандарта**:

***Функциональная валюта***— валюта, используемая в основной экономической среде, в которой предприятие осуществляет свою деятельность.

***Иностранная валюта***— любая валюта, отличная от функциональной валюты

***Валюта представления***— валюта, в которой представляется финансовая отчетность предприятия.

***Курсовая разница***— разница, возникающая при переводе определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов валют.

***Курс закрытия* —** текущий обменный курс на конец отчетного периода (отчетную дату).

***Текущий валютный курс (курс-спот)***— обменный курс валют для немедленных расчетов.

**Монетарные (денежные) статьи** – это денежные статьи, а также активы и обязательства к получению или выплате в фиксированных или определенных суммах единиц валюты (например, дебиторская и кредиторская задолженность, займы).

**Немонетарные (неденежные) статьи** – это те, которые не являются монетарными (например, основные средства, нематериальные активы, инвестиции и т.д.).

Обычно функциональной является валюта, в которой компания генерирует и расходует основную часть денежных средств. Может совпадать или нет с валютой финансовой отчетности.

При определении своей функциональной валюты компания должна учитывать, какая валюта:

* главным образом, влияет на цены ее товаров и услуг;
* используется в стране, чья нормативная база является определяющей при формировании цен на ее товары и услуги;
* в основном определяет затраты на оплату труда, материалы и прочие компоненты себестоимости товаров и услуг компании.

При неочевидности выбора функциональной валюты необходимо также учитывать следующие **второстепенные факторы:**

* В какой валюте поступают ресурсы от финансовой деятельности (займы, эмиссия акций);
* валюта, в которой хранятся денежные средства от операционной деятельности.

Выбранная функциональная валюта должна применяться организацией на **постоянной основе**.

***Изменение функциональной валюты применяется перспективно, то есть без пересчета показателей предшествующих периодов.***

**При первоначальном признании** операция в иностранной валюте учитывается в функциональной валюте с применением к сумме в иностранной валюте **текущего обменного курса** по состоянию на дату проведения операции.

Изменения курсов валют обязательно вызывают курсовые валютные разницы.

Для целей переоценки статей баланса, выраженных в иностранной валюте, они подразделяются на две группы: монетарные (**денежные) и немонетарные (не денежные)**.

***На конец каждого отчетного периода:***

1. денежные (монетарные) статьи в иностранной валюте переводятся по курсу закрытия (курсу на отчетную дату);
2. Неденежные (немонетарные) статьи, которые оцениваются по исторической стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу валют на дату операции;
3. немонетарные статьи, которые оцениваются по справедливой стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу на дату определения справедливой стоимости (дату переоценки).

**Курсовые разницы**, возникающие в результате переоценки денежных статей на дату составления отчета о финансовом положении или дату проведения расчетов, ***отражаются в отчете о прибылях и убытках***.

Когда расчеты по денежным активам и обязательствам произведены в том же отчетном периоде, в котором они возникли, вся сумма курсовых разниц признается в данном отчетном периоде. В противном случае в отчетном периоде признается только сумма курсовых разниц, возникшая в результате переоценки денежных статей на дату составления отчета о финансовом положении.

Совсем иначе ведется учет курсовых разниц, образовавшихся при переоценке денежных статей, возникших по расчетам **с иностранными дочерними и зависимыми компаниями, а также совместными предприятиями и подразделениями за рубежом.**

*Чистые инвестиции в иностранное подразделение (зарубежная деятельность)*— доля участия отчитывающегося предприятия в чистых активах данного иностранного подразделения.

***Курсовые разницы***, возникающие по денежной статье, составляющей долю *чистой инвестиции отчитывающейся организации в зарубежную деятельность*, подлежат признанию в отчете о прибылях или убытках в финансовой отчетности отчитывающейся компании, либо индивидуальной финансовой отчетности зарубежной деятельности – в зависимости от конкретной ситуации.

*В консолидированной финансовой отчетности* такие курсовые разницы должны первоначально признаваться в отдельном компоненте капитала, а при выбытии чистой инвестиции – в отчете прибылях или убытках.

**Учитываются в капитале до момента реализациикурсовые разницы по:**

• Монетарным статьям, представляющим часть чистых инвестиций в зарубежную деятельность

• Монетарным статьям, которые являются инструментами хеджирования денежных потоков или чистой инвестиции;

• По финансовым активам, имеющимся в наличии для продажи.

**Иностранное подразделение (зарубежная деятельность)** – организация, являющаяся дочерней, ассоциированной, совместной компанией или филиалом отчитывающейся компании, деятельность которой базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличной от страны или валюты отчитывающейся компании.

При определении **функциональной валюты иностранного подразделения (зарубежной деятельности)** и целесообразности ее совмещения с функциональной валютой отчитывающейся организации, следует учитывать **факторы**:

* Является ли зарубежная деятельность лишь продолжением операций отчитывающейся организации, или же она осуществляется со значительной степенью (автономности) самостоятельности.
* Представляется ли объем операций между отчитывающейся и зарубежной организациями существенным по отношению к общему объему деятельности;
* Оказывают ли потоки денежных средств от иностранного подразделения (зарубежной деятельности) прямое влияние на потоки денежных средств отчитывающейся организации, а также имеются ли в наличии денежные средства, подлежащие перечислению в пользу отчитывающейся организации;
* Зависит ли иностранное подразделение (зарубежная деятельность) от поддержки отчитывающейся организации в плане обслуживания существующих и будущих долговых обязательств.

**МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»** должен применяться в отношении финансовой отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность, всех предприятий, функциональная валюта которых является валютой страны с гиперинфляционной экономикой.

МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» дает характеристики экономической обстановки, которые позволяют классифицировать валюту страны как находящуюся в состоянии гиперинфляции:

* основная часть населения предпочитает хранить свои сбережения в немонетарных активах или в относительно стабильной иностранной валюте; имеющиеся суммы в местной валюте немедленно инвестируются для сохранения покупательной способности;
* основная часть населения рассчитывает денежные суммы не в местной валюте, а в относительно стабильной иностранной валюте; цены могут указываться в этой иностранной валюте;
* продажи и покупки с отсрочкой платежа производятся по ценам, компенсирующим ожидаемые потери покупательной способности в течение периода отсрочки платежа, даже если этот период является краткосрочным;
* процентные ставки, заработная плата и цены привязаны к ценовому индексу;
  + совокупный уровень инфляции за три года приближается к 100% или превышает этот уровень.

Корректировка финансовой отчетности в валюте страны, находящейся в стадии гиперинфляции, требует определенных действий и внесения субъективного мнения в процесс формирования суждений.

МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» **требует пересчитать показатели** финансовой отчетности, включая показатели отчета о движении денежных средств, ***с учетом реальной покупательной способности на отчетную дату***. Для этого необходимо ***выполнение ряда процедур, а также профессиональное суждение***. При этом последовательное применение процедур более важно, чем исключительная точность результатов.

**Основные процедуры пересчета** включают:

* **выбор общего индекса цен**, который отражает изменение покупательной способности денег.
* **разделение статей бухгалтерского баланса на монетарные (денежные) и немонетарные**; *Денежные статьи* **не** пересчитываются, поскольку они представляют денежные средства, имеющиеся в наличии, к получению или к уплате.
* **пересчет неденежных статей отчета о финансовом положении**, *Неденежные активы* и обязательства пересчитываются с учетом покупательной способности денежной единицы на отчетную дату.
* **пересчет показателей отчета о прибылях и убытках**; Все статьи отчета о прибылях и убытках должны быть выражены в денежной единице с учетом ее покупательной способности на отчетную дату.
* расчет и подтверждение денежного дохода или убытка;
* подготовку отчета о движении денежных средств с учетом инфляции;

**Тема 8. Финансовые инструменты** *(IAS 32 «Финансовые инструменты: представление информации», IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», IFRS 7 Финансовые инструменты: раскрытие информации», IFRS 9 Финансовые инструменты»)*

Учет финансовых инструментов регулируется следующими МСФО:

**МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»**. Цель этого стандарта установить принципы представления финансовых инструментов в качестве обязательств или капитала, а также осуществления взаимозачета финансовых активов и финансовых обязательств.

**МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»**. Данный стандарт регулирует первоначальное признание и дальнейшую оценку финансовых активов и обязательств и некоторых контрактов по покупке или продаже нефинансовых статей, а также касается вопроса учета операций хеджирования, за исключением вопросов, входящих в сферу применения МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

**МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».** Данный стандарт определяет требования к компаниям в отношении раскрытия информации о финансовых инструментах.

**МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»** - вступил в силу с 1 января 2013 года. Устанавливает принципы подготовки и представления финансовой отчетности в части финансовых активов и финансовых обязательств, которая представила бы пользователям финансовой отчетности уместную и полезную информацию, позволяющую оценить суммы, сроки и неопределенность будущих потоков денежных средств организации.

**Финансовый инструмент–** это договор, в результате которого возникает финансовый актив у одного предприятия и финансовое обязательство или долевой инструмент **–** у другого**.**

**Понятие финансового инструмента определяется через**:

* финансовые активы;
* финансовые обязательства;
* долевые инструменты.

**Финансовый актив**– **это любой из ниже перечисленных активов**:

1. денежные средства;
2. долевой инструмент другого предприятия (акции);
3. обусловленное **договором право** на получение денежных средств или иного финансового актива от другого предприятия (облигации, векселя);
4. обусловленное **договором право** на обмен финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на потенциально выгодных для себя условиях;

**Финансовое обязательство может являться:**

* договорным обязательством
  + - передать денежные средства или иной финансовый актив другому предприятию;
    - на обмен финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на невыгодных условиях;
* договором, расчет по которому будет или может быть осуществлен путем поставки собственных долевых инструментов и представляет собой:
  + - непроизводный инструмент, по которому компания поставляет или может быть обязана поставить переменное количество собственных долевых инструментов компании;
    - производный инструмент, расчет по которому будет или может быть произведен способом, отличным от обмена фиксированного количества собственных долевых инструментов компании на фиксированную сумму денежных средств или на иной финансовый актив.

Финансовые обязательства ***не следует путать*** с долевыми финансовыми инструментами (капиталом), которые не предполагают их погашения денежными или иными финансовыми активами.

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

**Все финансовые инструменты делятся на две группы:**

* Простые финансовые инструменты
* Производные финансовые инструменты.

**Простые (или первичные) финансовые инструменты** - это традиционные для бухгалтерского учета финансовые инструменты, которые не являются производными финансовыми инструментами. Примеры простых финансовых инструментов - это дебиторская и кредиторская задолженность, инвестиции в ценные бумаги, денежные средства.

**Производные финансовые инструменты (или деривативы)** - это финансовые инструменты, обладающие о*дновременно* тремя следующими характеристиками:

1. Их стоимость меняется в результате изменения так называемой «базисной» переменной (это может быть процентная ставка, курс ценной бумаги, цена товара, валютный курс, индекс цен, ставка кредитного рейтинга или кредитный индекс).
2. Для их приобретения не требуются (или очень незначительны) первоначальные инвестиции.
3. Расчеты по ним осуществляются в будущем.

***Примерами*** *производных финансовых инструментов являются опционы, фьючерсы, форварды, свопы.*

**Признание финансовых активов и обязательств** является обязательным в отчете о финансовом положении только в том случае, если данная организация получает права или принимает на себя обязательства по договору в отношении того или иного финансового инструмента (а не тогда, когда контракт урегулирован).

***При первоначальном признании*** организация оценивает финансовый актив и финансовое обязательство по фактическим затратам на приобретение финансового актива или по фактической сумме поступающего возмещения для оценки финансового обязательства, то есть ***по справедливой стоимости.***

**Справедливая стоимость** - это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости").

Наилучшим аналогом справедливой стоимости является рыночная цена финансового инструмента, откорректированная на сумму затрат по проведению сделки.

***При последующем учете категория***, в которую будут классифицированы финансовые активы или обязательства, будет определять.

* Их оценку в отчете о финансовом положении
* Порядок отражения прибылей и убытков (в финансовом результате или в статьях капитала)

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» сохранил «смешанную модель» оценки финансовых активов, которая применялась по МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». В соответствии с этой моделью после первоначального признания организация классифицирует финансовые активы в категорию:

1. **оцениваемые по амортизированной стоимости**
2. **оцениваемые по справедливой стоимости.**

Внутри категории «финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости» МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» выделяет 2 подкатегории:

1. оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются *в составе прибыли или убытка*;
2. оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе *прочего совокупного дохода*.

**Классификация** **долговых инструментов** в категорию 1 или категорию 2 осуществляется исходя *из двух критериев (факторов*) в совокупности:

а) **бизнес-модели** организации, используемой для управления финансовыми активами, - удерживает ли компания финансовые инструменты с целью получения договорных денежных потоков;

б) **характеристик договорных денежных потоков** по финансовому активу - принципиальное значение имеет, какие именно потоки организация планирует получать от владения финансовым активом*.*

**Критерии бизнес - модели** является фундаментальным в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и представляется собой попытку привести в соответствие финансовый учет с методами управления бизнесом и, вместе с тем, взглядом на характерные черты бизнеса.

После первоначального признания организация классифицирует все **финансовые обязательства на две категории**

* Учитываемые **по справедливой стоимости через прибыль и убыток**
* Прочие финансовые обязательства, которые не учитываются по справедливой стоимости через прибыль и убыток, а учитываются **по амортизированной стоимости** с использованием метода эффективной ставки процента**.**

По положениям МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» **амортизированная стоимость** финансового актива или финансового обязательства - величина, в которой финансовые активы или обязательства **оцениваются при первоначальном признании**, за вычетом выплат в погашение основной суммы долга, уменьшенная или увеличенная на сумму накопленной с использованием ***метода эффективной ставки процента*** амортизации разницы между первоначальной стоимостью и суммой погашения, а также за вычетом суммы уменьшения (прямого или путем использования счета оценочного резерва) на обесценение или безнадежную задолженность.

Другими словами, **амортизированная стоимость** - это:

* первоначальная стоимость финансового актива или обязательства;
* минус выплаты;
* плюс (минус) сумма амортизации;
* минус сумма обесценения.

Кроме понятия «амортизированная стоимость» впервые возникают понятия «метод эффективной ставки процента» и «эффективная ставка процента». И то и другое используются для расчета амортизированной стоимости.

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

**Эффективная ставка процента** - ставка, которая обеспечивает точное дисконтирование ожидаемой суммы будущих денежных выплат или поступлений до наступления срока погашения по данному финансовому инструменту либо где это уместно, в течение более короткого периода, до его чистой балансовой стоимости.

При расчете эффективной ставки процента следует рассчитать потоки денежных средств с учетом всех договорных условий финансового инструмента (всех вознаграждений и сумм, выплаченных или полученных сторонами по договору). В расчет денежных потоков принимаются все выплаченные или полученные по сделке суммы, включая затраты по осуществлению сделки, премии, скидки. По сути, амортизированная стоимость - это денежные потоки, дисконтированные с применением эффективной ставки процента.

Классификация в категорию *финансовых обязательств, учитываемых по справедливой стоимости,* возможна только в том случае, если инструмент удовлетворяет одному из трех критериев:

* Содержит встроенный производный инструмент
* Управление им осуществляется на основе справедливой стоимости
* Оценка по справедливой стоимости используется только для устранения «учетных несоответствий».

Не все инструменты можно отнести к долговым или долевым. **Сложные финансовые инструменты** состоят из двух элементов: финансового обязательства и долевого инструмента. Например, ***облигации, конвертируемые*** в обыкновенные акции эмитента, по сути состоят из финансового обязательства погасить облигацию и опциона (долевого инструмента), дающего право его обладателю получить в указанный срок обыкновенные акции, которые обязан выпустить эмитент. В одном документе сосуществуют два договорных соглашения. Эти отношения и можно было оформить двумя договорами, но они содержатся в одном.

МСФО 32 требует **раздельного отражения** в отчете о финансовом положении сумм, характеризующих финансовое обязательство, и отдельно долевой инструмент, несмотря на то, что они возникли и существуют в виде единого финансового инструмента.

Каждый компонент сложного финансового инструмента учитывается раздельно. Обязательство определяется, прежде всего, ***по справедливой стоимости*** потоков денежных средств за вычетом компонента долевого инструмента, остаток относится на капитал.

Долевой инструмент – это ***остаточная сумма*** после вычета долгового элемента из общей стоимости сложного финансового инструмента. Финансовое обязательство оценивается путем дисконтирования потока будущих платежей по ставке, превалирующей на рынке для подобных обязательств, не связанных с долевым инструментом.

**Учет хеджирования** является **одним из наиболее сложных и противоречивых** вопросов, затрагиваемых МСФО (1АЗ) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Будет рассмотрена самая базовая информация.

**Операции хеджирования** - это сделки, заключаемые с целью снижения (страхования) возможных рисков компании в отношении других заключенных сделок или активов.

***Хеджирование*** –это использование производных и непроизводных финансовых инструментов для частичной или полной компенсации изменения справедливой стоимости или денежных потоков хеджируемых статей, то есть защищаемых финансовых инструментов. Изменения стоимости или денежных потоков возникают под влиянием рыночной конъюнктуры, колебаний валютных курсов, финансового положения контрагентов и других объективных факторов.

В этом случае, если по базовой сделке возникает убыток, то по «противоположной» сделке будет прибыль, которая «компенсирует» возникший убыток. Если же по базовой сделке возникнет прибыль, то она будет уменьшена убытком, возникшим по «противоположной» сделке.

То есть, несмотря на «побочный» эффект (снижение возможной прибыли), риск возникновения убытков уменьшается (или полностью устраняется).

***Хеджируемая статья*** – это финансовый актив, финансовое обязательство по заключенному договор, высоковероятная прогнозируемая сделка или чистые инвестиции в зарубежное подразделение, которые:

* подверженные риску изменения стоимости или изменения будущих потоков денежных средств
* определяются как хеджируемые статьи.

**Инструмент хеджирования** - определенный производный финансовый инструмент или (только в случае хеджирования валютного риска) определенный непроизводный финансовый актив или непроизводное финансовое обязательство, справедливая стоимость или потоки денежных средств которого, как предполагается, будут компенсировать изменения справедливой стоимости или потоков денежных средств определенной хеджируемой статьи.

Для того чтобы компания смогла применить специальный учет хеджирования, МСФО (IAS) 39 выдвигает требование - ***хеджирование должно быть эффективным.***

Эффективность **хеджирования** - это степень, в которой связанные с хеджируемым риском изменения в справедливой стоимости или денежных потоках по объекту хеджирования компенсируются изменениями в справедливой стоимости или денежных потоках по инструменту хеджирования.

**Хеджирование рассматривается как высокоэффективное**, только при условии соблюдения следующих **двух условий**:

а) в начале хеджирования и в последующих периодах ожидается, что хеджирование компенсирует риски изменения в справедливой стоимости или денежных потоках.

б) показатель фактической эффективности лежит в диапазоне 80-125%.*.*

**Правило**: специальный учет при хеджировании можно применять только тогда, когда выполнены все следующие условия:

* С самого начала компания зафиксировала в своих внутренних документах свое намерение применять специальный учет при хеджировании. Это необходимо для того, чтобы избежать манипуляции в дальнейшем («если мне будет не выгодно, я не буду применять учет хеджирования».
* Ожидается, что хеджирование будет высокоэффективным (80-125%).
* При хеджировании денежных потоков, ожидаемая сделка (хеджируемая статья), должна отвечать следующим условиям:
  + - Ее совершение представляется высоковероятным
    - Ей сопутствует риск изменений денежных потоков, влияющих на финансовый результат.
* Постоянно проводилась оценка хеджирования, в результате чего была установлена высокая эффективность на протяжении всего отчетного периода.

**Тема 9. Вознаграждения работников и отчетность по планам пенсионного обеспечения** *(IAS 19 «Вознаграждения работникам», IFRS 2 «Платежи с использованием акций»)*

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

Вознаграждения работникам, к которым применяется МСФО (IAS) 19 «Вознаграждение работникам», включают:

1. ***Краткосрочные вознаграждения работникам*** - вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и вознаграждения в форме долевых инструментов), которые будут выплачены в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.
2. ***Вознаграждения по окончании трудовой деятельности*** – это пенсии, страхование жизни, медицинское обслуживание и иные вознаграждения по окончании трудовой деятельности.
3. ***Выходные пособия***
4. ***Другие долгосрочные вознаграждения работникам*** - вознаграждения работникам (кроме выплат по окончании трудовой деятельности, выходных пособий и вознаграждения в форме долевых инструментов), которые не выплачиваются полностью в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

**Краткосрочные вознаграждения работникам** включают следующие статьи:

заработная плата и взносы на социальное обеспечение;

* ежегодный оплачиваемый отпуск, в случаях, когда отпуск предполагается в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники предоставляли соответствующие услуги, а также оплачиваемые больничные листы;
* участие в прибыли и премии, выплачиваемые в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказывали соответствующие услуги;
* вознаграждения в неденежной форме (такие как медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, бесплатные или дотируемые товары или услуги).

В общем случае краткосрочные вознаграждения работникам ***списываются в расход текущего отчетного периода*** или относятся в себестоимость отдельных активов, таких, как запасы, основные средства. Подлежащие выплате вознаграждения ***признаются в качестве обязательства*** с одновременным начислением расхода. Обязательства по краткосрочным вознаграждениям ***не должны дисконтироваться***, так как они начисляются и выплачиваются в течение не более одного года.

**Вознаграждения по окончании трудовой деятельности** – это вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), выплачиваемые по окончании их трудовой деятельности:

* пенсии,
* иные вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;

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

Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности **в зависимости от экономического содержания плана**, вытекающего из его основных условий, делятся на:

* + - пенсионные планы с установленными взносами
    - пенсионные планы с установленными выплатами.

**Планы с установленными взносами**— планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии, в рамках которых предприятие осуществляет фиксированные взносы в отдельную организацию (или пенсионный фонд), независимо от последующих выплат пенсионного вознаграждения. Компания не имеет каких-либо юридических или вытекающих из практики обязательств по уплате дополнительных взносов, если активов фонда будет недостаточно для выплаты работникам всех вознаграждений, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и предшествующих периодах.

**Все риски возлагаются на работника**:

* актуарный риск - вознаграждения будут меньше ожидаемых;
* инвестиционный риск - инвестированные активы окажутся недостаточными для обеспечения предполагаемых вознаграждений на работника.

**Планы с установленными выплатами**— планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии, в отличие от планов с установленными взносамипредполагают, что компания принимает на себя обязательства выплачивать, **непосредственно или через специализированную организацию** (страховой или пенсионный фонд), пенсионные вознаграждения определенного размера действующим и бывшим работникам.

На компанию ***возлагаются риски***, установившую данный пенсионный план:

* актуарный риск, связанный с тем, что будущие затраты на пенсионные вознаграждения окажутся большими, чем планировалось;
* инвестиционный риск того, что накопленные взносы с соответствующими доходами окажутся недостаточными для обеспечения необходимых пенсионных выплат,

**По пенсионным планам с установленными взносами** обязательства и расходы компании за каждый период определяются вносимыми в течение этого периода суммами взносов **без дисконтирования**.

Если начисленные взносы не уплачиваются в течение 12 месяцев после отчетного периода, **они должны дисконтироваться** по ставкам рыночной доходности надежных облигаций акционерных компаний.

Используя метод начисления, компания отражает в отчетности:

* В отчете о совокупном доходе расходы в размере взносов, подлежащих уплате в течение отчетного периода
* в отчете о финансовом положении признаются обязательства по взносам **без дисконтирования**.

Общий подход к учету пенсионных планов с установленными выплатами заключается в том, что компания признает как обязательство по выплате будущих пенсий, так и активы.

***В отчете о финансовом положении должно быть представлено чистое обязательство/ актив плана:***

* если обязательство превышает актив, то сумма превышения, являющаяся дефицитом плана, будет представлена в разделе обязательств;
* если актив превышает обязательство, то сумма превышения, являющаяся профицитом плана, будет представлена в разделе активов.

Сумма движения чистого обязательства/актива за отчетный год будет **включена в отчет о совокупном доходе** и разбита ***на 3 компонента***:

1. ***стоимость услуг***, которая включает стоимость текущих и прошлых услуг, а также окончательные расчеты по плану. Данная сумма относится на прибыль/убыток за год.
2. ***финансовый*** (**чистые финансовые расходы/доходы**), рассчитанный как произведение дефицита/ профицита по пенсионному плану и ставки дисконтирования, использованной для оценки обязательства. Данная сумма относится на прибыль/убыток за год.
3. ***изменение оценок***, состоящее из актуарных прибылей и убытков за отчетный год и дохода от активов плана, за вычетом сумм, включенных в финансовый компонент. Данная сумма относится на почий совокупный доход за год.

**Стоимость текущих услуг** - это увеличение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в связи с работой, выполненной сотрудником в текущем периоде.

**Стоимость прошлых услуг** - это увеличение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в связи с работой сотрудников, проделанной в течение прошлых периодов, которое возникает в текущем периоде в результате введения новых или изменения существующих вознаграждений по окончании трудовой деятельности или прочих долгосрочных вознаграждений.

**Оценка обязательств и активов пенсионных планов с установленными выплатами.** Обязательства плана оцениваются на дисконтированной основе, так как они могут быть урегулированы спустя многие годы после того, как работники окажут услуги.

Активы плана оцениваются **по справедливой стоимости**, в качестве которой обычно выступает рыночная стоимость. Если информация о рыночной стоимости отсутствует, то справедливая стоимость оценивается на основании подходов, содержащихся в МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости».

Учет пенсионных планов с установленными выплатами сложен, поскольку необходимо учитывать **актуарные допущения** для оценки как обязательства, так и активов плана, а также возможные изменения в этих оценках.

Актуарные допущения - это наилучшая расчетная оценка предприятием параметров, которые будут определять окончательные затраты на обеспечение вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

Актуарий никогда не сможет дать абсолютно точную оценку, то есть фактическая стоимость активов и обязательств плана в конце каждого отчетного периода будет отличаться от прогнозного значения по актуарной оценке. Эта разница называется ***актуарной разницей (прибылью или убытком***) и стандарт определяет, что она, являясь изменением в оценках, включается в прочий совокупный доход за год.

***Стоимость прошлых услуг*** возникает при введении пенсионного плана или улучшении условий существующего пенсионного плана. У сотрудников возникает право на получение вознаграждений по окончании трудовой деятельности в связи с работой, которая была выполнена в течение прошлых периодов.

Стоимость прошлых услуг может быть расходом (при введении новых или увеличении суммы предшествующих выплат) или уменьшением расхода (при уменьшении существующих выплат).

МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» требует, чтобы при оценке своих обязательств по установленным выплатам компания учитывала стоимость прошлых услуг в качестве расхода (уменьшения расхода) следующим образом;

- если сотрудники получают право на получение вознаграждений по плану немедленно, то считается, что сотрудники уже вступили в права по этим вознаграждениям и расходы по этим вознаграждениям немедленно относятся на прибыль/убыток год

- если сотрудники получают право на получение вознаграждений по плану не сразу, а в какой-то день позднее, то считается, что сотрудники вступят права в будущем в этот день, однако расходы по этим вознаграждениям все равно немедленно относятся на прибыль/убыток года

***Окончательный расчет по плану*** происходит в результате сделки, одной из сторон которой является работодатель, и которая прекращает все дальнейшие юридические и вытекающие из практики обязательства в отношении какой-либо части, либо всей суммы пенсионного обеспечения

Обязательство по выплате **выходных пособий** возникает в результате прекращения, а не продолжения службы работника.

Компания признает выходные пособия в качестве обязательства и расхода только тогда, когда она приняла окончательное решение (т.е. имеет твердое обязательство):

* уволить работника(ов) до установленного срока выхода на пенсию; или
* выплатить выходное пособие работникам, которые соглашаются на увольнение в связи с сокращением штатов (предложение о добровольном увольнении).

**Выходное пособие — это оплата за вынужденное увольнение** по требованию компании. Затраты на его выплату должны быть немедленно признаны в качестве **расходов текущего отчетного периода**. В случае, когда выходное пособие должно быть выплачено по истечении 12 месяцев от отчетной даты или более длительного периода, оно признается в балансе как дисконтированная сумма обязательств, аналогично порядку, предусмотренному по пенсионным планам с установленными выплатами.

***Компенсационные выплаты долевыми инструментами (МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях»/ «Выплаты долевыми инструментами***») вознаграждения работникам, при которых:

* работники имеют право на получение акций, выпущенных отчитывающейся компанией (или ее материнской компанией); или
* величина обязательств компании перед работниками зависит от будущей цены на акции, выпущенные компанией.

**Тема 10. Теоретические основы консолидированной финансовой отчетности** *(IAS 27 «Отдельная финансовая отчетность», IFRS 3 «Объединение бизнеса», IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность», IFRS 11 «Соглашения о совместной деятельности», IFRS 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях»)*

Характерной особенностью и естественным стремлением организаций, функционирующих в условиях рыночной конкуренции и развивающихся на основе капитализации (реинвестирования) доходов, является расширение сфер своего экономического, финансового и административного влияния. Основными средствами достижения этих целей и формами их реализации являются:

• поглощение конкурентов или объединение с ними для монополизации рынков сбыта продукции;

• выстраивание законченных технологических цепочек и образование денежно-кредитных, страховых и информационных инфраструктур в рамках промышленно-финансовых групп, холдингов, акционерных объединений.

Процессы слияния или разделения организаций вызывают, как правило, существенные изменения:

• в правах собственности;

• имущественных правах на активы, доходы и прибыли;

• имущественной ответственности по финансовым обязательствам.

***Цель МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» –*** повысить актуальность, надежность и сравнимость информации, которую предприятие представляет в своей финансовой отчетности в отношении объединения компаний, и влияние этой информации.

**Объединение предприятий** - это операция или иное событие, в результате которого покупатель приобретает контроль над одним или несколькими предприятиями (бизнесами).

**Предприятие (или бизнес)** - это интегрированная совокупность активов и видов деятельности, которые могут осуществляться и которыми можно управлять с целью получения дохода и прочих экономических выгод. ,

**Объединение бизнеса** представляет собой **объединение его в одну** отчитывающуюся компанию. В любых операциях по объединению бизнеса одна из объединяющихся компаний **получает контроль** над другой (другими) объединяющейся компанией.

**Основной (ключевой) принцип:** Покупатель компании признает приобретенные активы, обязательства и условные обязательства по их справедливой стоимости на дату приобретения и раскрывает информацию, которая позволяет пользователям оценить характер и финансовое влияние данной сделки.

В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» предприятиедолжно учитывать каждое объединение бизнеса **по методу приобретения (методу покупки).**

**Применение метода приобретения требует:**

* Идентифицировать (определить) покупателя: в отношении каждого объединения бизнеса, одно из объединяющихся предприятий должно быть идентифицировано как покупатель.
* Определить (идентифицировать) дату приобретения - дату, на которую покупатель фактически получает контроль над приобретаемым предприятием.
* на дату приобретения покупатель должен признать и оценить приобретенные идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства, а также всю неконтролируемую долю в приобретаемой компании;
* учесть и оценить гудвил (деловую репутацию), или полученную прибыль от выгодной сделки (при отрицательной величине гудвила).

***Положительная деловая репутация*** — превышение стоимости инвестиций над приобретенным интересом *в* справедливой стоимости идентифицируемых приобретенных активов и обязательств по состоянию на дату объединения.

***Отрицательная деловая репутация***возникает в результате покупки по сниженной цене и представляет собой прибыль от этой операции.

**Покупка компании** состоялась, когда одна из объединяющихся компаний получает контроль над другой объединяющейся компанией.

Вопросам, так или иначе связанным с процессами объединения организаций и составлением консолидированной отчетности, посвящено несколько международных стандартов финансовой отчетности:

МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» - определяет принципы представления и подготовки консолидированной финансовой отчетности в тех случаях, когда предприятие контролирует одно или несколько других предприятий.

(МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» - устанавливает правила учета и раскрытия информации в отношении инвестиций в дочерние, совместные и ассоциированные предприятия при подготовке предприятием отдельной финансовой отчетности.

МСФО (IFRS) 11 «Совместные соглашения» - устанавливает принципы подготовки и представления финансовой отчетности предприятий, имеющих долю участия в совместно контролируемых предприятиях (то есть в совместной деятельности).

МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях» - устанавливает требования к предприятию о раскрытии информации, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить характер его участия в других предприятиях и связанные с ним риски, а также влияние такого участия на его финансовое положение, финансовые результаты и потоки денежных средств.

Одним из важных факторов, который следует принимать во внимание при подходе к разработке методик консолидации отчетности групп организаций, является ответ на вопрос: почему, каким образом и в какой форме происходило объединение организаций.

**Консолидированная финансовая отчетность** (IFRS 10) - финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств материнского предприятия и его дочерних предприятий представлены как активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств единого субъекта экономической деятельности.

**Материнское предприятие** — предприятие, имеющее одно или несколько дочерних предприятий.

**Дочерняя компания** - это компания, которая контролируется другой компанией (известной как материнская). **Дочерняя компания** (общество) признается таковой, если другая компания, называемая материнской, в результате преобладающего участия в ее уставном капитале, либо в соответствии с договором между ними, либо иным способом осуществляет существующий контроль ее деятельности, имеет возможность определять решения, принимаемые такой компанией.

**Группа** - это материнская компания и все ее дочерние компании.

**Доля неконтролирующих акционеров** - это часть капитала дочерней компании, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно.

*Учет инвестиций в* дочернюю компанию в отдельной финансовой отчетности материнской компании регулируется стандартом МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность».

**Отдельная финансовая отчетность -** - составляемая материнским предприятием (т.е. инвестором, имеющим контроль над дочерним предприятием) или инвестором, осуществляющим совместный контроль над объектом инвестиций или имеющим значительное влияние на него, финансовая отчетность, учет инвестиций в которой ведется на основе прямой доли участия, а не представляемых в отчетности результатов и чистых активов объектов инвестиций.

Для определения принципов подготовки и представления консолидированной финансовой отчетности МСФО (IFRS) 10:

* требует от предприятия (материнское предприятие), которое контролирует одно или несколько других предприятий (дочерние предприятия), представлять консолидированную финансовую отчетность;
* дает определение принципа контроля и устанавливает контроль как основу для консолидации;
* указывает, как применять принцип контроля, чтобы установить, контролирует ли инвестор объект инвестиций и, следовательно, должен ли инвестор консолидировать объект инвестиций; и
* устанавливает требования к бухгалтерскому учету с целью подготовки консолидированной финансовой отчетности.

Соответствующее определению **м*атеринское предприятие*** **обязано** представлять консолидированную финансовую отчетность, в которой оно консолидирует свои инвестиции в дочерние предприятия в соответствии с МСФО.

**Инвестор** независимо от характера его участия в каком-либо предприятии (объект инвестиций) **должен определить**, является ли он материнским предприятием, оценив, **обладает он контролем** над объектом инвестиций или нет.

**Контроль деятельности** — право компании устанавливать принципы финансовой и производственной (коммерческой) деятельности другой компании с целью получения выгоды от нее.

**Неконтролирующие доли** должны быть представлены в консолидированном отчете о финансовом положении в составе капитала, ***отдельно от капитала собственников материнского предприятия*.**

Консолидированная финансовая отчетность ***для аналогичных операций*** и других событий в аналогичных условиях должна быть подготовлена с применением ***единой учетной политики*** и других событий в аналогичных обстоятельствах.

К**онцептуальная основа подготовки консолидированного отчета о финансовом положении.**

**Консолидация р**ассматривается как процесс корректировки и объединения информации из индивидуальной финансовой отчетности материнской и дочерней компаний для целей подготовки консолидированной финансовой отчетности, представляющей финансовую информацию о группе так, как если бы она была единым предприятием.

Консолидированный отчет о финансовом положении отражает активы и обязательства, **контролируемые** материнской компанией, а также **право собственности** на них.

При ***подготовке консолидированной финансовой отчетности***:

(a) производится объединение статей активов, обязательств, капитала, доходов, расходов и потоков денежных средств материнского предприятия с аналогичными статьями его дочерних предприятий.

(b) производится взаимозачет (исключение) балансовой стоимости инвестиций материнского предприятия в каждое из дочерних предприятий и доли материнского предприятия в капитале каждого из дочерних предприятий (МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» объясняет порядок учета любого сопутствующего гудвила).

(c) полностью исключаются внутригрупповые активы и обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств, связанные с операциями между предприятиями группы (прибыль или убытки, возникающие в результате внутригрупповых операций и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, исключаются полностью). Внутригрупповые убытки могут указывать на обесценение, которое должно быть признано в консолидированной финансовой отчетности. МСФО (IAS) 12 "Налоги на прибыль" рассматривает временные разницы, возникшие в результате исключения прибыли и убытков от внутригрупповых операций.

Предприятие включает доходы и расходы дочернего предприятия в консолидированную финансовую отчетность с момента, когда предприятие приобретает контроль над дочерним предприятием, и до момента, когда предприятие утрачивает контроль над дочерним предприятием. Доходы и расходы дочернего предприятия рассчитываются на основе величины активов и обязательств, признанных в консолидированной финансовой отчетности на дату приобретения.

**Консолидация -** это замещение «первоначальной стоимости инвестиции в дочернюю компанию» в отчетности материнской компании тем, чем данная инвестиция, по сути, является:

* Долей материнской компании в чистых активах дочерней компании на отчетную дату
* Деловой репутацией (гудвилл), возникшей на дату приобретения (с учетом возможного обесценения

Помимо этого, в состав нераспределенной прибыли материнской компании необходимо включить ее долю в приращении чистых активов дочерней компании, начиная с даты приобретения, и, таким образом, сбалансировать отчет о финансовом положении.

Согласно МСФО (IFRS) 3 «Объединения предприятий» **гудвилл** - это актив, представляющий будущие экономические выгоды, возникающие от прочих активов, приобретенных в ходе объединения предприятий, которые не могут быть идентифицированы и отдельно признаны.

**Общий обзор методики**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Материнская компания |  | Дочерняя компания |  |  |  | Консолидированный отчет о финансовом положении |
| Чистые активы | Х | + | Х | + | Х | = | Х |
| Акционерный капитал | Х | + | Х | + | Х | = | Х |
| Нераспределенная прибыль | Х | + | Х | + | Х | = | Х |
|  | Х |  | Х |  |  |  | Х |
|  | Корректировки в индивидуальной отчетности компании | | | Консолидационные корректировки | | |  |

**Консолидационные корректировки**

|  |  |
| --- | --- |
| **Основные корректировки** | **«Косметические» корректировки** |
| Обеспечивающие «сходимость» отчета о финансовом положении:   * Гудвилл * Нераспределенная прибыль группы * Доля неконтролирующих акционеров | * Внутригрупповые остатки * Нереализованная прибыль при продаже запасов и основных средств внутри группы |