

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

НОУ «МЕЖДУНАРОДНАЯ АКАДЕМИЯ БИЗНЕСА»

КАФЕДРА «ОЦЕНКА, УЧЕТ И АУДИТ»

ЕРДАВЛЕТОВА Ф.К.

**КРАТКИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ
по дисциплине «МСФО»**

Алматы, 2014

Тема 1. Цели и задачи разработки МСФО. Нормативная база

План лекции:

1. Разработка международных стандартов финансовой отчетности.
2. Структура Фонда КМСФО и функции ее органов.
3. Концепции подготовки и представления финансовой отчетности МСФО.
4. Общепринятые принципы бухгалтерского учета (GAAP).

Повышенный интерес к МСФО обусловлен:

1. МСФО является одним из необходимых условий, которые дают возможность приобщения к международным рынкам капитала;
2. Финансовая отчетность, сформированная согласно МСФО, отличается более высокой информативностью и полезностью для пользователей.
3. Использование МСФО позволяет значительно сократить время и ресурсы для разработки принципиально новых национальных правил учета и отчетности;
4. Использование МСФО закладывает основу для развития бухгалтерской профессии, расширяя круг полномочий и обязанностей отечественных бухгалтеров, и в итоге ведет к увеличению значимости учета для устойчивого развития экономики.

Международные организации, оказывающие влияние на унификацию и гармонизацию бухгалтерского учета:

1. Международный Комитет по Бухгалтерским Стандартам – IASC (International Accounting Standards Committee);
2. Международная Федерация бухгалтеров – IFAC (International Federation of Accountants);
3. Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности при ООН - ISAR (Intergovernmental working group of experts on International Standards of Accounting and Reporting);
4. Организация экономического сотрудничества и развития - OECD - (Intergovernmental working group of experts on International Standards of Accounting and Reporting);
5. Международная организация комиссий по ценным бумагам - IOSCO (International Organization of Securities Commissions) и другие.

Международный Комитет по Бухгалтерским Стандартам или Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (*КМСФО*) – это независимый орган частного сектора, цель которого состоит в достижении унификации принципов бухгалтерского учета, используемых при формировании финансовой отчетности. КМСФО основан в 1973 году в результате соглашения между профессиональными бухгалтерскими организациями из США, Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Голландии, Великобритании и Ирландии.

С 1975 года КМСФО разрабатывал формы отчетности и выпускал МСФО (IAS). Авторитет КМСФО рос по мере расширения круга стран, принимающих участие в его деятельности. Однако два события стали для организации переломными:

- Международная организация комиссий рынков ценных бумаг (IOSCO — International Organisation of Securities Commissions) одобрила МСФО как основу подготовки отчетности для трансграничных операций по торговле бумагами на биржах

- Европейский Союз (EU — European Union) принял законы, требующие от всех европейских компаний, ценные бумаги которых котируются на биржах, готовить консолидированную отчетность в соответствии с МСФО, начиная с 2005 года.

В 2001 году КМСФО был реформирован в новую организацию — Фонд Комитета по Международным Стандартам Финансовой Отчетности (International Accounting Standards Committee Foundation), сокращенно — ФКМСФО (IASCF). На рис.1.1 представлена структура Фонда КМСФО и функции его органов.



Рис. 1.1. Структура Фонда КМСФО и функции ее органов.

Согласно Уставу деятельность КМСФО – осуществляется Правлением, состоящим из представителей бухгалтерских организаций 13 стран назначаемых Советом международной федерации бухгалтеров, и до четырех других организаций, заинтересованных в финансовой отчетности. В составе четырнадцати человек (двенадцать Членов работают в нем постоянно, а двое - по совместительству).

В соответствии с Уставом, как минимум, пять членов ПМСФО должны обладать опытом работы в качестве практикующих аудиторов, как минимум, трое - опытом работы в сфере составления финансовой отчетности, как минимум, трое - опытом работы в качестве пользователей финансовой отчетности и, по крайней мере, один — опытом работы в учебных заведениях. Первые члены ПМСФО были назначены в январе 2001 г.

Этапы процесса разработки Стандарта:

1. ПМСФО формирует Подготовительный комитет или консультативную группу для предоставления рекомендаций по спорным вопросам, возникающих в ходе проекта.

2. В рамках проекта ПМСФО разрабатывает и представляет на рассмотрение общественности «Проект основных принципов» (Draft Statement of Principles) или другой документ аналогичного содержания;

3. После изучения полученных комментариев ПМСФО разрабатывает и представляет на рассмотрение общественности «Предварительный вариант стандарта» (Exposure Draft);

После изучения полученных комментариев ПМСФО выпускает окончательный вариант Стандарта.

Новые МСФО, публикуемые Советом по МСФО (IASB), называются International Financial Reporting Standards (IFRSs). Совет по МСФО утвердил действовавшие Международные стандарты финансовой отчетности (International Accounting Standards (IASs)), опубликованные его предшественником.

В настоящее время термин «Международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards)» включает:

Международные стандарты финансовой отчетности (IFRSs), публикуемые Советом по МСФО;

Толкования Комитета по толкованиям международной финансовой отчетности (IFRIC Interpretations);

Международные стандарты финансовой отчетности, опубликованные ранее (IASs); опубликованные ранее Толкования (SIC Interpretations).

В 1989 г. КМСФО опубликовал важный документ — *Концепцию подготовки и представления финансовой отчетности*. Его текст был утвержден и новым органом, ответственным за подготовку и принятие МСФО, Советом по МСФО. В Концепции СМСФО излагаются основообразующие принципы. Цель Концепции состоит в том, чтобы:

- помогать СМСФО в пересмотре существующих и разработке новых стандартов;
- помогать гармонизировать бухгалтерские стандарты и процедуры, сокращая количество допустимых альтернативных методов учета;
- помогать национальным разработчикам стандартов;
- помогать составителям финансовой отчетности применять МСФО и решать вопросы, которые не регламентированы в МСФО;
- помогать аудиторам формировать заключение о соответствии финансовой отчетности МСФО;
- помогать пользователям финансовой отчетности в ее интерпретации;
- обеспечивать тех, кто интересуется работой СМСФО, информацией о его подходах к разработке МСФО.

В Концепции рассматриваются следующие вопросы:

- цель финансовой отчетности;
- качественные характеристики, которые определяют полезность информации, содержащейся в финансовой отчетности;
- определения, порядок признания и оценки элементов финансовой отчетности;
- концепции капитала и поддержания капитала.

Концепция не является таким официальным регулирующим документом, как Стандарты и Толкования. В случае возникновения противоречия между Концепцией и конкретным стандартом по трактовке той или иной операции или события приоритет имеет стандарт.

Общепринятые принципы бухгалтерского учета (или GAAP — Generally Accepted Accounting Principles) - "основные правила" финансовой отчетности.

Эти принципы обеспечивают общую структуру, определяющую, какая информация включается в отчеты и как эта информация должна быть представлена.

Понятие GAAP шире, чем просто обозначение стандартов финансовой отчетности, оно охватывает соответствующие нормативные акты и положения о принципах. Например, US GAAP применяется в США, UK GAAP применяется в Англии.

В отношении GAAP не допустимо использование термина «международный GAAP». Например, UK GAAP включает Закон о компаниях, стандарты финансовой отчетности, действующие в Британии, также все прочие приемы бухгалтерского учета, согласующиеся концепцией учета в Соединенном Королевстве, заложенной в «Положении о принципах». По этой причине можно отстаивать точку зрения, в соответствии с которой «международный GAAP» как понятие не существует, поскольку, по определению, нормативные акты применимы только в конкретных странах. Нет международных нормативных актов, поэтому и не может быть всеохватывающего международного GAAP. Таким образом, применение термина «международный GAAP» не рекомендуется.

Источники:

Основная литература № 1 - 3, Дополн. № 4.

Контрольные вопросы:

1. Каковы цели Фонда КМСФО (IASF)?
2. Каковы этапы разработки МСФО?
3. Каково назначение Концепции СМСФО?
4. Каково основное содержание Концепции СМСФО подготовки представления финансовой отчетности?
5. Объясните, чем может быть полезна Концепция СМСФО?

Тема 2. Оценочные и условные обязательства, условные активы МСФО (IAS) 37. События после отчетной даты МСФО (IAS) 10

План лекции:

1. Учет имеющихся и возможных обязательств.
2. Оценочные и условные обязательства, условные активы.
3. События после отчетной даты.
4. Отражение в финансовой отчетности событий, происшедших после отчетной даты.

Условные обязательства не *признаются* в финансовой отчетности. Они должны раскрываться в примечаниях, за исключением тех случаев, когда выбытие экономических выгод маловероятно. При этом обычно в примечании кратко описывается следующее:

- характер условного события;
- оценочное значение его финансового воздействия;
- указание неопределенностей, относящихся к сумме и времени урегулирования.

Обстоятельства, связанные с условными обязательствами могут развиваться не так, как первоначально ожидалось. Поэтому они оцениваются непрерывно для определения вероятности выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды. Если выбытие будущих экономических выгод становится вероятным, тогда требуется признание оценочного обязательства в финансовой отчетности периода, в котором происходит такое изменение вероятности (за исключением чрезвычайно редких случаев, когда не может быть произведена надежная оценка суммы, которая должна быть признана в качестве оценочного обязательства). Оценочное обязательство *должно* признаваться в финансовой отчетности тогда и только тогда, когда:

- компания имеет обязанность (юридическую или подразумеваемую) в результате прошлого события;
- возникновение потребности в оттоке ресурсов, заключающих экономические выгоды, для исполнения обязанности является вероятным; и
- сумма обязательства может быть достоверно оценена.

Рассмотрим подробнее этот критерий. Необходимым условием признания оценочного обязательства является наличие на отчетную дату обязывающего события.

Событие является обязывающим, если оно создает юридическую или вмененную обязанность, в результате чего у предприятия отсутствует любая реалистичная альтернатива исполнению такой обязанности.

Юридическая обязанность возникает вследствие действия договоров или законов.

Вмененная обязанность возникает, когда:

- установившейся практикой прошлой деятельности, публикуемой политикой или достаточно конкретным заявлением компания указала другим сторонам, что она примет определенные обязанности; и
- в результате компания создала обоснованные ожидания со стороны этих других сторон на то, что она выполнит эти обязанности.

Условные активы *запрещено признавать* в финансовой отчетности. Они должны раскрываться в примечаниях в том случае, когда поступление экономических выгод является вероятным. Условные активы оцениваются непрерывно. Если наступление экономических выгод стало практически определенным, актив уже не рассматривается как условный, он признается в финансовой отчетности.

Опубликованный в декабре 2003 г. IAS 10 «События после отчетной даты» заменил ранее действовавший стандарт с таким же названием.

Финансовая отчетность для отчетных периодов, начинающихся в 2005 г. и позже, должна готовиться в соответствии с требованиями новой редакции стандарта.

События после отчетной даты — это те события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между отчетной датой и принятием решения о выпуске финансовой отчетности. Различают два вида таких событий:

(а) события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату условия (корректирующие события после отчетной даты); и

(б) события, свидетельствующие об условиях, возникших после отчетной даты (некорректирующие события после отчетной даты).

IAS 10 требует, чтобы в финансовую отчетность *вносились корректировки* на события категории (а) и чтобы *в* отчетность, в случае существенности информации, *были включены примечания*, в которых приводится подробная информация по событиям категории (б).

Отметим, что IAS 10 не требует раскрывать в примечаниях информацию о корректирующих событиях.

Примеры событий после отчетной даты, которые требуют корректировки финансовой отчетности:

— решение суда, вынесенное после отчетной даты, которое подтверждает существование на отчетную дату обязанности компании и, следовательно, требует либо уточнения уже признанного в отчетности оценочного обязательства, либо признания оценочного обязательства, а не просто раскрытия информации об условном обязательстве;

— продажа запасов по цене ниже себестоимости, что создает необходимость снижать оценочную стоимость запасов на конец периода;

— продажа запасов, оценка стоимости которых снижалась ранее до ожидаемой чистой стоимости реализации, по цене, превышающей принятую оценку, что создает необходимость повышать оценочную стоимость запасов на конец периода;

— банкротство покупателя, вынуждающее списать дебиторскую задолженность полностью или частично;

Примеры событий, в связи с которыми не требуется делать корректировки, но которые раскрываются в примечаниях:

- привлечение нового акционерного или заемного капитала
- крупные изменения в структуре компании (например, покупки новых предприятий)
- повреждение или уничтожение активов в результате пожара, залива, стихийного бедствия.

Источники:

Основная литература № 1 - 4, Дополн. 1-5.

Контрольные вопросы:

1. Приведите определение оценочного обязательства.
2. Приведите определение условного обязательства.
3. Может ли условное обязательство признаваться в отчете о финансовом положении?
4. Приведите примеры условного актива.
5. Какое определение приводится в IAS 10 для события после отчетной даты?
6. Приведите три примера событий, которые произошли после отчетной даты и в связи, с которыми требуется делать корректировку.
7. Приведите три примера событий, которые произошли после отчетной даты и которые требуется отразить в примечании.
8. Один из объектов запасов компании после отчетной даты был продан ниже себестоимости. В каком случае этот объект следует включить в отчет о финансовом положении по его себестоимости?

Тема 3. Выручка, финансовые инструменты. МСФО (IAS) 18 Выручка.

План лекции:

1. Положения IAS 18: Выручка. Сфера применения.
2. Подход к признанию выручки, основанный на отчете о финансовом положении
3. IAS 32 Финансовые инструменты: представление. IAS 39 Финансовые инструменты: признание и оценка.

Рассматриваемый стандарт должен применяться для учета выручки от следующих операций:

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

Выручка от продажи товаров должна признаваться, когда удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

- компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с владением товарами;
- компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом владения, и не контролирует проданные товары;
- сумма выручки может быть надежно измерена;
- возникновение соответствующего притока в компанию экономических выгод, связанных со сделкой, является вероятным; и
- понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно измерены.

Когда результат сделки, предполагающей предоставление услуг, может быть надежно оценен, выручка, связанная с данной сделкой, должна признаваться относительно стадии завершенности сделки на отчетную дату. Результат сделки может быть надежно оценен, если выполняются следующие условия:

- сумма выручки может быть надежно измерена;
- возникновение соответствующего притока в компанию экономических выгод, связанных со сделкой, является вероятным;
- имеется возможность надежного измерения стадии завершенности сделки по состоянию на отчетную дату; и
- имеется возможность надежного измерения затрат, понесенных для осуществления сделки и затрат, необходимых для ее завершения .

Выручка от этих источников может быть признана, когда вероятно, что выгоды от данной операции поступят предприятию, а сумма выручки может быть достоверно измерена.

Выручку следует признавать на следующих основаниях:

- процентный доход подлежит признанию на основе эффективной ставки процента;
- лицензионные платежи следует признавать по методу начисления в соответствии с содержанием соответствующего соглашения;
- дивиденды следует признавать, когда установлено право акционера на получение выплаты.

Одна из важных целей IAS 32 состоит в определении правил классификации статей отчета о финансовом положении, возникающих из определенного рода договорных отношений. На какие же виды договоров распространяется действие стандарта? На те договора, в результате которых у одной стороны появляется финансовый актив, а у другой стороны финансовое обязательство или долевой инструмент.

Такие договора согласно IAS 32 называются *финансовыми инструментами*.

Самый распространенный вид долевого инструмента — обыкновенные акции. При их эмиссии одна сторона, эмитент, получает актив — денежные средства, другая сторона, акционер, — право на долю в чистых активах компании. Это право может реализовываться двояко.

Во-первых, акционер может получать часть нераспределенной прибыли компании в виде дивидендов, во-вторых, в случае ликвидации компании ему причитается доля активов, оставшаяся после погашения обязательств. Но при этом акционер не имеет возможности по своему усмотрению потребовать передать ему свою долю в компании. Поэтому у компании не возникает перед акционером неизбежной обязанности по передаче экономических ресурсов, и эмиссия обыкновенных акций не влечет за собой появление обязательства у компании.

Подход к признанию выручки, основанный на отчете о финансовом положении

Традиционный подход к признанию выручки исходит из отчета о прибылях и убытках. Активы и обязательства в отчете о финансовом положении возникли в результате сопоставления выручки и расходов с отчетными периодами, к которым они относятся. Например, запасы являются отсроченным расходом.

Новый стандарт о признании выручки будет почти наверняка соответствовать принципам Концепции IASB. Концепция ориентирована на отчет о финансовом положении. Прибыли и убытки определяются с точки зрения изменений в активах и обязательствах, а не в рамках согласования операций с отчетными периодами.

Отправной точкой для процесса признания выручки всегда является тот эффект, который операция или прочее соответствующее событие оказало на активы и обязательства отчитывающейся компании. Исходя из того, что взнос от собственников (новый капитал) или распределение в пользу собственников отсутствует:

— прибыль признается, если чистые активы увеличиваются

— убыток признается, если, и в той степени, активы сокращаются или удаляются.

В большинстве случаев это просто другой подход к утвердившейся практике учета, и большинство операций учитываются точно так же, как и раньше. Например, когда предприятие что-то продает, его активы увеличиваются, поскольку оно имеет дебиторскую задолженность (доступ к будущим экономическим благам в виде денежных средств). Таким образом, предприятие признает прибыль.

39 Финансовые инструменты: признание и оценка.

IAS 39 по общему признанию является сложным стандартом. Его первоначальное принятие в 1998 г., а также последующие редакции явились результатом трудной работы, большой борьбы и компромиссов. В рамках работ по усовершенствованию учета финансовых инструментов Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) принял проект замены IAS 39 *Финансовые инструменты: признание и оценка*. Завершением первого этапа данного проекта стал выпуск в ноябре 2009 г. IFRS 9 *Финансовые инструменты*, на втором этапе работы в октябре 2010 г. была опубликована новая версия Стандарта, расширяющая сферу его применения.

Источники:

Основная литература № 1 - 4, Дополн. 1-5.

Контрольные вопросы:

1. Как следует оценивать выручку?
2. Какие условия должны быть выполнены для признания выручки от продажи товаров?
3. Какие условия должны быть выполнены для признания выручки от продажи услуг?
4. По каким причинам были приняты стандарты, посвященные финансовым инструментам?
5. Чем следует руководствоваться для того, чтобы отличить финансовое обязательство от долевого инструмента?
6. По какой сумме первоначально оценивается обязательство, признаваемое при выпуске конвертируемых облигаций?

Тема 4. Долгосрочные активы

План лекции:

1. МСФО (IAS) 16 Основные средства.
2. МСФО (IAS) 36 Обесценение активов.
3. МСФО (IAS) 38 Нематериальные активы.
4. МСФО (IAS) 40 Инвестиционная собственность.

МСФО (IAS) 16 Основные средства. Объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, должен быть изначально оценен по его фактической стоимости. Все капитальные издержки должны быть включены в эту первоначальную фактическую себестоимость (например, затраты на подготовительные работы на рабочей площадке, транспортные расходы, затраты на монтажные работы и т.д.), в то время как текущие затраты, обеспечивающие выручку, следует списывать по мере того, как они возникают. Первоначальная оценка включает также затраты на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении чего организация берет на себя обязанность при приобретении данного объекта.

Последующие затраты (subsequent expenditure)/ Последующие затраты по основным средствам следует капитализировать только в том случае, если они улучшают актив сверх его изначально оцененных характеристик. Все прочие последующие затраты следует рассматривать как затраты периода.

Пересмотр сроков полезного использования и оценочной ликвидационной стоимости. Срок полезного экономического использования актива и его оценочную ликвидационную стоимость следует анализировать, как минимум, в конце каждого финансового года и, когда это необходимо, пересматривать. Распределение амортизации по отчетным периодам связано с мнением руководства в свете технических, коммерческих и бухгалтерских соображений и, соответственно, требует регулярного анализа. Когда существенное изменение становится необходимым, амортизационные начисления за текущий и будущие периоды следует корректировать в соответствии с порядком учета изменений в бухгалтерских оценках в IAS 8. *Изменение метода начисления амортизации.* Переход с одного метода начисления амортизации на другой может быть допустимым только на тех основаниях, что новый метод даст более справедливое представление результатов и финансового положения. Такое изменение, однако, не является изменением учетной политики (в понимании IAS 8); амортизируемая стоимость должна быть распределена на оставшийся срок эффективного использования, начиная с того периода, в котором это изменение было принято. Новая редакция IAS 16 требует, как минимум, ежегодного анализа метода начисления амортизации с точки зрения соответствия начисления амортизации и получаемых в результате использования актива экономических выгод. *Модель переоценки.* Другой подход состоит в том, что основные средства можно учитывать по переоцененной стоимости за вычетом накопленной амортизации.

Если принята эта модель, то должны быть соблюдены два условия:

— Переоценки в дальнейшем должны проводиться достаточно регулярно, чтобы чистая балансовая стоимость не отличалась существенно от справедливой стоимости на каждую отчетную дату.

— Если проводится переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке также подлежит вся группа основных средств, к которой относится данный актив.

МСФО (IAS) 36 Обесценение активов. IAS 36 требует, чтобы на каждую отчетную дату компания проводила оценку на предмет любых признаков того, что стоимость актива уменьшилась.

IAS 36 предусматривает следующие признаки, которые необходимо учитывать, принимая решение о том, имело ли фактически место обесценение актива. *Оценка*

возмещаемой суммы. Возмещаемая сумма (recoverable amount) актива является наибольшей величиной из его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (fair value less costs to sell) и его ценности использования (value in use). *Признание и оценка убытка от обесценения.* Если возмещаемая сумма актива меньше, чем его чистая балансовая стоимость, то признается убыток от обесценения.

Убыток от обесценения активов должен признаваться сразу же в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках, за исключением случаев, когда речь идет об убытке от обесценения переоцененных ранее (в сторону повышения) активов; в этом случае убыток от обесценения может быть сначала зачтен в счет резерва от переоценки для этого актива.

Начисление амортизации этого актива для будущих периодов следует скорректировать. *Восстановление убытка от обесценения.* Принимая решение о том, произошло ли восстановление убытка от обесценения актива, предприятие должно проанализировать вышеперечисленные показатели (под заголовком «Идентификация актива, стоимость которого может уменьшиться») на наличие улучшения этих показателей.

Обоснованное восстановление убытка от обесценения *актива* должно быть признано незамедлительно в качестве дохода в отчете о прибылях и убытках (либо в качестве увеличения резерва переоценки в той степени, в которой первоначальное обесценение было начислено в счет резерва переоценки). Начисление амортизации для будущих периодов следует пересмотреть, чтобы отразить изменившуюся балансовую стоимость.

Реверсирование убытка от обесценения в отношении *генерирующей единицы* подлежит распределению на активы данной единицы, кроме деловой репутации, пропорционально значениям балансовой стоимости этих активов. Эти увеличения значений балансовой стоимости подлежат учету в качестве реверсирования убытков от обесценения в отношении отдельных активов. Величина убытка от обесценения, которая в противном случае была бы отнесена на актив, должна быть на пропорциональной основе распределена на другие активы в составе данной единицы, за исключением деловой репутации.

Убыток от обесценения, признанный в отношении деловой репутации запрещено реверсировать в последующий период. Это требование мотивируется следующими соображениями: IAS 38 *Нематериальные активы* запрещает признание деловой репутации, созданной внутри организации. Любое увеличение возмещаемой суммы деловой репутации в периоды, следующие за признанием убытка от обесценения в отношении этой деловой репутации, представляет собой, скорее, увеличение деловой репутации, созданной внутри организации, чем реверсирование убытка от обесценения, признанного в отношении приобретенной деловой репутации.

МСФО (IAS) 38 Нематериальные активы. Целью IAS 38 *Нематериальные активы* является определение необходимого порядка учета для почти всех нематериальных активов, включая научно-исследовательские работы, Нематериальный актив должен признаваться только в тех случаях, когда:

— есть вероятность того, что компания получит будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу;

— стоимость актива может быть надежно оценена.

Признание создаваемых внутри компании нематериальных активов не запрещено, но следующие создаваемые внутри компании активы не могут быть признаны:

— Деловая репутация

— Торговые марки

— Заголовки в периодических изданиях

— Названия периодических изданий и публикаций

— Списки клиентов.

Наиболее важный созданный внутри компании актив, рассматриваемый в IAS 38, — это затраты на разработки.

Оценка после первоначального признания. Основным порядком учета предусматривает, что нематериальные активы следует учитывать по себестоимости минус амортизация и любые убытки от обесценения (смотрите IAS 36 выше).

Допустимый альтернативный вариант состоит в том, что нематериальные активы могут быть переоценены. В целях переоценки, согласно настоящему Стандарту, справедливая стоимость должна определяться со ссылкой на активный рынок. Переоценки должны производиться с достаточной регулярностью с тем, чтобы чистая балансовая стоимость не отличалась существенно от той, которая была бы определена при использовании справедливой стоимости на отчетную дату.

Амортизируемая сумма нематериального актива с *ограниченным сроком службы* должна распределяться на систематической основе на протяжении всего наилучшим образом оцененного срока его полезной службы. Амортизации начисляется с того момента, когда актив стал доступен для использования.

Применяемый метод амортизации должен отражать график потребления компанией экономических выгод от актива. Если такой график не может быть надежно определен, то должен использоваться линейный метод.

Период и метод амортизации должны пересматриваться, по крайней мере, на конец каждого финансового года, и, если необходимо, в них следует вносить корректировки.

Нематериальные активы с *неопределенным сроком службы* не подлежат амортизации.

МСФО (IAS) 40 Инвестиционная собственность. IAS 40 *Инвестиционное имущество* (investment property) был издан в апреле 2000 года и регламентирует учет инвестиционного имущества, которое определяется следующим образом: «земельные участки либо здания, которые находятся во владении с целью либо зарабатывания ренты, либо для увеличения стоимости капитала, либо для той и для другой цели, а не для использования в предприятии или для продажи в ходе его текущей деятельности».

Порядок учета для инвестиционного имущества, отличающийся от порядка учета, применяемого для других типов земельной собственности и зданий, потребовался потому, что те цели, для которых инвестиционное имущество находится во владении, делает его по сути скорее инвестициями, чем обычной собственностью, которая потребляется в ходе деятельности данного предприятия. В IAS 40 предусмотрено, что объекты инвестиционного имущества следует признавать как активы, когда они удовлетворяют обычным требованиям для признания активов — будущие экономические выгоды поступят предприятию, а фактическая себестоимость этого имущества может быть достоверно оценена. IAS 40 дает предприятию возможность выбора между политикой, основанной на фактической себестоимости, и политикой, основанной на справедливой стоимости, чтобы вести учет инвестиционного имущества. Выбранная политика должна быть применена ко всем объектам инвестиционного имущества предприятия.

Источники:

Основная литература № 1 - 4, Дополн. 1-5.

Контрольные вопросы:

1. Какие корректировки требуются в случае изменения срока полезного использования долгосрочных активов?
2. Как следует начислять амортизацию в случае переоценки долгосрочного актива?
3. Что подразумевается под возмещаемой суммой актива в соответствии с IAS 36?
4. Какие внутренне созданные нематериальные активы никогда не признаются в соответствии с IAS 38?
5. Какие условия должны быть соблюдены, прежде чем затраты на разработки можно будет капитализировать?
6. Если все условия, указанные в предыдущем вопросе, соблюдены, то обязательно ли требуется капитализировать затраты на разработки?
7. Как следует изначально оценивать инвестиционное имущество?
8. Что означает термин «справедливая стоимость» инвестиционного имущества?

Тема 5. Договоры аренды. МСФО (IAS) 17 Аренда

План лекции:

1. Общие принципы IAS 17 и основные положения.
2. Учет операционной аренды.
3. Учет финансовой аренды.

IAS 17 определяет аренду как соглашение, по которому арендодатель передает арендатору в обмен на платежи право на использование актива в течение согласованного срока. IAS 17 классифицирует аренду на два вида: финансовую и операционную.

Финансовая аренда (finance leasing) — это аренда, при которой происходит существенный перенос всех рисков и выгод, сопутствующих владению активом. Право собственности в конце срока аренды может переходить, а может и не переходить к арендатору.

Операционная аренда (operating leasing) — это аренда, не являющаяся финансовой арендой.

В качестве суммы первоначального признания обычно используется справедливая стоимость арендуемого актива. Но в тех случаях, когда дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей меньше справедливой стоимости, в качестве суммы первоначального признания используется дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей.

Минимальные арендные платежи — это невозмещаемые платежи, которые требуются или могут быть затребованы от арендаторов на протяжении срока аренды.

Для дисконтирования следует применять ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды.

IAS 17 определяет ее как ставку дисконтирования, при использовании которой на начало срока аренды дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости актива равны сумме справедливой стоимости арендованного актива и первоначальных прямых затрат арендодателя.

Если арендатор не имеет возможности определить подразумеваемую в договоре ставку, он использует ставку, которую он бы платил в том случае, если бы он получил сумму, необходимую для покупки актива, по займу. При этом предполагается, что срок займа совпадал бы со сроком аренды.

Полученные по *договору операционной аренды* объекты не признаются в качестве активов в финансовой отчетности арендатора. Таким образом, в связи с операционной арендой в отчет о финансовом положении могут включаться лишь предоплаты (дебиторская задолженность) и начисления (кредиторская задолженность).

Арендные платежи по операционной аренде следует признавать в отчете о прибылях и убытках методом равномерного начисления за весь срок аренды. Исключением являются лишь те случаи, когда другая систематическая основа более наглядно показывает временной график получения выгод арендатором.

Источники:

Основная литература № 1 - 4, Дополн. 1-5.

Контрольные вопросы:

1. Приведите признаки, позволяющие классифицировать аренду как финансовую.
2. Какие статьи, относящиеся к финансовой аренде, должны быть включены в отчет о финансовом положении?
3. В чем отличается отражение финансовой аренды в краткосрочной задолженности в случае авансовых арендных платежей и платежей, которые производятся в конце отчетного периода?
5. Объясните, какие показатели могут ввести пользователя финансовой отчетности в заблуждение, если финансовая аренда будет учтена как операционная?

Тема 6. Запасы и договоры на строительство. МСФО (IAS) 2 Запасы. МСФО (IAS) 11 Договоры на строительство

План лекции:

1. Общие принципы IAS 2 и основные положения.
2. IAS 11 Договоры на строительство.
3. Порядок представления информации по долгосрочным договорам.
4. Принципы признания прибыли по договорам строительства.

Стандарт применяется ко всем запасам, за исключением:

— незавершенного производства, возникающего по договорам на строительство, включая непосредственно связанные с ними договоры на предоставление услуг (см. IAS 11 *Договоры на строительство*);

— финансовых инструментов; и

— биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью и сельскохозяйственной продукцией в момент ее сбора (см. IAS 41 *Сельское хозяйство*).

Запасы — это активы:

(а) предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности;

(б) используемые в процессе производства для такой продажи; или

(с) в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

Основной принцип IAS 2/ Запасы следует оценивать по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цены продажи.

Требования IAS 2 для расчета себестоимости. Себестоимость запасов включает все затраты на

— приобретение;

— переработку;

— доставку до нужного места и

— приведение их в надлежащее состояние.

В себестоимость запасов нельзя включать такие затраты, как:

— затраты на хранение, если только они не являются частью производственного процесса;

— затраты на доставку покупателям;

— затраты на реализацию;

— перерасход материалов, труда или иные сверхнормативные производственные затраты;

— административные накладные расходы.

Признание в качестве расхода. IAS 2 определяет следующий порядок признания расходов, связанных с запасами:

— После продажи запасов их балансовая стоимость должна быть признана в качестве расхода того отчетного периода, в котором была признана соответствующая выручка.

— Расходы, возникающие в связи со списанием стоимости запасов до возможной чистой стоимости продаж, должны быть признаны в том отчетном периоде, когда такое списание произошло.

— Обратное увеличение стоимости запасов, вызванное увеличением возможной чистой стоимости продаж, должно признаваться как уменьшение стоимости запасов, признанных в качестве расхода в том отчетном периоде, когда такое увеличение произошло.

— Расходы, возникающие в связи с потерей запасов, должны быть признаны в том отчетном периоде, когда такая потеря произошла.

В IAS 11 приведено следующее определение:

Договор на строительство — это договор, специально предусматривающий строительство объекта или комплекса объектов, которые взаимосвязаны или

взаимозависимы по их конструкции, технологии и функциям или по их конечному назначению или использованию.

Кроме того, Стандарт выделяет два вида договоров:

Договор с фиксированной ценой — это договор, в соответствии с которым подрядчик соглашается на фиксированную цену контракта или на фиксированную ставку по каждой единице продукции, которая может повышаться в связи с ростом затрат.

Договор «затраты плюс» — это договор на строительство, в соответствии с которым подрядчику возмещаются допустимые или по иному определяемые затраты плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение.

Стандарт определяет способ разрешения противоречия между упомянутыми принципами. В том случае, когда результат договора на строительство может быть надежно оценен, IAS 11 требует признания выручки и расходов исходя из стадии завершенности работ по договору.

Кроме того, если по договору ожидается убыток, он должен признаваться расходом тогда, когда получена эта оценка. Несмотря на возражения о том, что открывается лазейка для намеренного «сглаживания» прибыли, именно такой подход определен в Стандарте.

Признание выручки и расходов по договору строительства/ Когда результат договора на строительство может быть надежно оценен, выручка и затраты по нему должны признаваться в качестве выручки и расходов на основе стадии завершенности работ по договору на отчетную дату.

Когда вероятно, что общие затраты по договору превысят общую выручку по нему, ожидаемый убыток должен немедленно признаваться расходом. Величина такого убытка определяется независимо от стадии выполнения работ по договору на строительство, независимо от того, начались ли работы по договору или нет. Одновременно с убытком признается оценочное обязательство.

Стандарт определяет условия, при которых можно сделать надежную оценку результата.

В случае договора с фиксированной ценой результат по договору на строительство может быть надежно оценен при соблюдении всех следующих условий:

- совокупная выручка по договору может быть надежно оценена;
- поступление в компанию экономических выгод, связанных с договором, является вероятным;
- как затраты по договору, необходимые для его завершения, так и стадия завершенности работ на отчетную дату могут быть надежно оценены; и
- затраты по договору могут быть четко идентифицированы и надежно оценены, так что фактически понесенные затраты могут быть сопоставлены с ранее сделанными расчетными оценками.

В случае договора «затраты плюс» результат по договору на строительство может быть надежно оценен при соблюдении всех следующих условий:

- поступление в компанию экономических выгод, связанных с договором, является вероятным; и
- затраты по договору, независимо от того, подлежат ли они возмещению или нет, могут быть четко идентифицированы и надежно оценены.

Источники:

Основная литература № 1 - 4, Дополн. 1-5.

Контрольные вопросы:

1. Какие методы оценки себестоимости запасов допускаются в IAS 2?
2. Как в стандарте определяется возможная чистая цена продаж?
3. Как в IAS 11 определен договор на строительство?
4. Какие методы для определения стадии завершения работ по договору на строительство могут быть использованы?

Тема 7. МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

План лекции:

1. Требования IAS 12 в отношении отложенных налоговых активов и обязательств. Методы учета.
2. Признание отложенных налоговых обязательств и активов.
3. Расчёт и представление в финансовой отчетности статей, относящихся к налогу на прибыль.

Принятие *Концепции подготовки и представления финансовой отчетности* привело к необходимости внесения изменений в порядок учета отложенного налогообложения. Цель отложенного налогообложения состоит в таком распределении расходов по налогу по отчетным периодам, чтобы они должным образом соотносились с прибылью до налогообложения. Временная разница является **налогооблагаемой**, если в будущих периодах при возмещении балансовой стоимости актива она приведет к возникновению налогооблагаемых сумм. IAS 12 определяет **отложенные налоговые обязательства** как суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницеми.

Имеются различные подходы к решению этой задачи. Наибольшее признание получили метод отсрочки и метод обязательств. Метод отсрочки, разрешенный в первой редакции IAS 12, был целиком сосредоточен на доходах и расходах. Идея этого метода состоит в том, что при подготовке финансовой отчетности оценивается сумма отложенных налоговых активов и/или обязательств, которые следует признать на отчетную дату. Суммы, которые признаются в связи с необходимыми корректировками сальдо соответствующих счетов, имевшихся на начало года, классифицируются как расходы/доходы по отложенному налогообложению.

В отчете о прибылях и убытках отражается расход/доход по налогу на прибыль, равный сумме расхода/дохода по текущему и отложенному налогу. Отложенные налоговые активы и обязательства должны признаваться как суммы, приток или отток которых, как ожидается, будет иметь место по мере реализации выгод или выполнении обязанностей.

IAS 12 требует признавать отложенное налоговое обязательство для всех налогооблагаемых временных разниц за редкими исключениями.

Основное исключение состоит в том, что отложенное налоговое обязательство не следует признавать, если оно возникает из деловой репутации.

Основа для признания отложенных налоговых активов не совсем такая же, как основа для признания отложенных налоговых обязательств. Как правило, отложенные налоговые активы следует признавать для всех вычитаемых временных разниц в той мере, в какой вероятно получение налогооблагаемой прибыли, против которой может быть использована временная разница.

Как и в случае с отложенными налоговыми обязательствами, отложенные налоговые активы, относящиеся к деловой репутации, не признаются.

Источники:

Основная литература № 1 - 4, Дополн. 1-5.

Контрольные вопросы:

1. Почему метод игнорирования разниц неприемлем для подготовки финансовой отчетности?
2. Как между собой связаны налогооблагаемые временные разницы и отложенные налоговые обязательства?
3. Определения налогооблагаемых и вычитаемых временных разниц сходны. В чем принципиальное отличие признания отложенных налоговых активов и обязательств?
4. В чем принципиальное отличие правил признания отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов?

Тема 8. МСФО (IAS) 33 Прибыль на акцию

План лекции:

1. Прибыль на акцию. Сфера применения IAS 33.
2. Базовая прибыль на акцию.
3. Разводненная прибыль на акцию.

Цель МСФО (IAS)33 заключается в установлении принципов расчета прибыли на акцию и представлении о ней соответствующей информации, используемой для сопоставления результатов деятельности различных компаний в одном и том же периоде, а также результатов деятельности одной и той же компании в различных отчетных периодах. Показатель прибыли на акцию является одним из наиболее часто используемых индикаторов инвестиционной привлекательности компании. Это связано с тем, что для инвесторов данный показатель является ключевым в оценке стоимости их вложений в акционерный капитал. Каждый инвестор ожидает хорошего дохода от своих вложений и, соответственно, ему важно знать результаты финансово-хозяйственной деятельности компании. Абсолютная величина прибыли не позволяет оценить рост доходности инвестиций за период. Такую оценку можно сделать с помощью прибыли на акцию. Поэтому данный показатель, рассматриваемый в динамике, позволяет инвестору увидеть изменения в доходности акций компании за несколько лет и принять соответствующее экономическое решение.

МСФО 33 является *стандартом раскрытия информации*. В соответствии данным стандартом компания должна представить информацию о двух ключевых показателях: базовой прибыли на акцию и разводненной прибыли на акцию.

Базовая прибыль на акцию определяется путем деления суммы чистой прибыли (убытка) за период, приходящейся на владельцев обыкновенных акций, на средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении. *Обыкновенная акция* — это долевой инструмент, имеющий более низкий статус по отношению ко всем другим классам долевых инструментов. *Долевой инструмент* — это любой договор, подтверждающий право на долю активов компании, оставшихся после вычета всех ее обязательств.

В формульном виде показатель базовой прибыли на акцию может быть представлен:

$$БПА = \frac{ЧП(У)_{оа}}{СКОА}$$

где БПА — базовая прибыль на акцию;

$ЧП(У)_{оа}$ — чистая прибыль (убыток) за период, приходящийся на владельцев обыкновенных акций;

СКОА — средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении.

Числитель ($ЧП(У)_{оа}$) — чистая прибыль (убыток) за период, приходящийся на владельцев обыкновенных акций рассчитывается следующим образом:

$$ЧП(У)_{оа} = ЧП(У) - Д_{па},$$

где $ЧП(У)$ — чистая прибыль (убыток) за период;

$Д_{па}$ — дивиденды по привилегированным акциям.

При определении дивидендов по привилегированным акциям ($Д_{па}$) большое значение имеет тип акций. Привилегированные акции подразделяются на два типа. Некумулятивные – если дивиденды не были объявлены за отчетный период, то владельцы привилегированных акций утрачивают право на их получение за этот период. Кумулятивные — в случае, если дивиденды не были объявлены, то они накапливаются.

При расчете базовой прибыли на акцию:

- по *некумулятивным* привилегированным акциям вычету подлежат суммы любых дивидендов *объявленных* за данный период;
- по *кумулятивным* привилегированным акциям вычету подлежат суммы дивидендов за данный период вне зависимости от того, были ли они объявлены или нет.

Расчет знаменателя (СКОА) более сложен, именно поэтому основное внимание в МСФО 33 уделено методике расчета средневзвешенного количества обыкновенных акций. При расчете СКОА сталкиваются с двумя типами ситуаций или их сочетаниями:

1. в течение отчетного периода имело место изменение в размере акционерного капитала (выпуски и выкупы) — в таких случаях СКОА рассчитывается по формуле средневзвешенной;

2. в течение периода имели место выпуски на *нерыночных условиях* (например, льготная эмиссия) — при расчете СКОА выполняются корректировки, устраняющие ценовые различия в выпуске акций.

Для расчета разводненной прибыли на акцию количество обыкновенных акций следует принимать как сумму их средневзвешенного количества, рассчитанного аналогично базовой прибыли на акцию, плюс средневзвешенное количество обыкновенных акций, которые будут выпущены при конвертации всех контрактов с разводняющим эффектом (т.е. конвертируемых ценных бумаг) в обыкновенные акции. Контракты с разводняющим эффектом должны рассматриваться как конвертированные в обыкновенные акции по состоянию на начало периода или по состоянию на дату их выпуска, если это произошло позже. Примеры контрактов с разводняющим эффектом:

- конвертируемые облигации;
- конвертируемые привилегированные акции;
- опционы и варранты.

В IAS 33 эти контракты с разводняющим эффектом упоминаются как «потенциальные обыкновенные акции». Принципы вычислений, связанных с конвертируемыми облигациями и конвертируемыми привилегированными акциями, являются аналогичными.

МСФО 33 рекомендует раскрывать информацию о потенциальных обыкновенных акциях, даже если такое раскрытие требуется в соответствии МСФО32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации».

Стандарт поощряет компании к раскрытию информации о сделках с обыкновенными акциями и потенциальными обыкновенными акциями, за исключением технических выпусков, в том случае, когда они имеют место после отчетной даты, если их значение настолько существенно, что нераскрытие информации о них может повлиять на способность пользователей финансовой отчетности делать правильные оценки и принимать нужные решения (в соответствии с МСФО (1A8) 10 «События после отчетной даты»).

Источники:

Основная литература № 1 - 5, Дополн. 1-5.

Контрольные вопросы:

1. Что является знаменателем в формуле для расчета прибыли на акцию?
2. Когда используется метод оценки по средневзвешенной величине для определения количества акций, используемых при расчете прибыли на акцию?
3. Сокращает ли бонусный выпуск акций прибыль на акцию или увеличивает ее?
4. Какое соотношение используется в выпуске прав для корректировки на льготный элемент прав?
5. Приведите три примера потенциальных разводняющих факторов в расчете прибыли на акцию

Тема 9. Другие аспекты бухгалтерского учета, рассматриваемые в МСФО

План лекции:

1. Вознаграждения работникам.
2. Сделки со связанными сторонами и вопросы собственности.
3. Учет в банковском секторе и на финансовом рынке.
4. Стандарты для принятия инвестиционных решений.
5. МСФО для МСБ в Казахстане.

1. Выплата вознаграждений работникам регулируется в соответствии с МСФО (IAS) 19 “Вознаграждения работникам”. Цель стандарта состоит в том, чтобы установить правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. Стандарт требует от предприятия признавать:

(а) обязательство – в случае, если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем;

(б) расход – в случае, если предприятие использует экономическую выгоду, возникающую в результате услуги, оказанной работником в обмен на вознаграждение.

В стандарте раскрываются *пять видов вознаграждений работникам:*

- *краткосрочные вознаграждения:*

(а) заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное обеспечение;

(б) краткосрочные оплачиваемые отсутствия на работе (такие как ежегодный оплачиваемый отпуск и отпуск по болезни) в случаях, когда компенсация за отсутствие должна быть выплачена в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники предоставляли соответствующие услуги;

(с) участие в прибыли и премии, подлежащие выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги;

(д) вознаграждения в неденежной форме (такие как медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, бесплатные или дотируемые товары или услуги) для существующих работников.

- *вознаграждения по окончании трудовой деятельности*

(а) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как пенсии;

(б) прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании периода занятости.

- *прочие долгосрочные вознаграждения занятым в настоящее время работникам;*

- *выходные пособия;*

- *компенсационные выплаты долевыми инструментами.*

Вместе с тем, можно сказать, что слово “вознаграждение” в данном случае намного более правильно отражает ситуацию, чем словосочетание “оплата труда”. МСФО (IAS) 19 охватывает практически все выплаты, которые предприятие может совершить в отношении своих работников в обмен на оказание ими услуг, в частности:

- заработная плата;

- оплата государственного социального страхования;

- добровольное медицинское страхование;

- долгосрочные отпуска;

- вознаграждения за выслугу лет;

- длительное пособие по нетрудоспособности;

- премии по итогам года;

- отпускные;

- компенсации за неиспользуемый отпуск;

- материальная помощь;

- оплата медицинских услуг;

- страхование;

- перечисления в негосударственные пенсионные фонды;
- доплата к пенсиям;
- обучение, питание, компенсация расходов на коммунальные услуги;
- компенсация расходов на проценты по кредитам;
- выходные пособия.

Кроме того, в соответствии с данным МСФО признаются пенсионные планы. Порядок выплат вознаграждений отражается также в учетной политике.

Источники:

Основная литература № 1 - 5, Дополн. 1-5.

Контрольные вопросы:

1. Планирование аудита финансовой отчетности.
2. Достаточные и уместные аудиторские доказательства.
3. Получение аудиторских доказательств.
4. Основные элементы аудиторского отчета.
5. Виды аудиторских отчетов.