

www.training.tedo.ru
www.training.tedo.ru

Учебное пособие по МСФО

Программа профессиональной переподготовки
Диплом «Специалист по МСФО»

2024



Технологии
Доверия

«Технологии Доверия»

вн. тер. г. муниципальный округ Академический,
ул. Кржижановского, д. 14 к. 3, помещение 5/1

117218 г. Москва, Россия

+7 (495) 967-6057

Этот материал разработан исключительно для подготовки слушателей к сдаче аттестационного экзамена на получение Диплома «Специалист по МСФО». Информация, содержащаяся в этом пособии, не должна рассматриваться как консультационный материал по ведению бизнеса, бухгалтерскому учету или консалтингу. Для получения подобной консультации необходимо обращаться к соответствующим специалистам.

© 2024 Технологии Доверия. Все права защищены.

«Технологии Доверия» в России (www.tedo.ru) предоставляет аудиторские и консультационные услуги компаниям разных отраслей. В офисах «Технологий Доверия» в Москве, Санкт-Петербурге, Екатеринбурге, Казани, Новосибирске, Ростове-на-Дону, Краснодаре, Воронеже, Владикавказе, Перми и Нижнем Новгороде работают 3 700 специалистов. Мы используем свои знания, богатый опыт и творческий подход для разработки практических советов и решений, открывающих новые перспективы для бизнеса.

Введение

В настоящее время более, чем в 113 странах мира публичные компании обязаны (или им разрешается) готовить финансовую отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Все публичные компании, ценные бумаги которых котируются на биржах Евросоюза обязаны готовить финансовую отчетность в соответствии с МСФО. Это требование также распространяется на их дочерние и ассоциированные компании. Другие страны, в том числе Австралия, Гонконг, ЮАР приняли МСФО или стандарты, которые соответствуют требованиям МСФО, в качестве национальных стандартов. Многие другие страны, например, Индия, находятся на пути принятия МСФО или сближения с МСФО, что оказывает значительное влияние на финансовую отчетность компаний таких стран. Россия также движется по пути сближения национальных стандартов с МСФО.

Что такое Диплом «Специалист по МСФО»

Диплом «Специалист по МСФО» — это программа, направленная на подготовку дипломированных специалистов, стремящихся к формированию профессиональных компетенций в области бухгалтерского финансового учета в соответствии с международными стандартами. Программа расширяет профессиональные рамки специалистов, вводя понятия принципов подготовки международной финансовой отчетности и системы международных стандартов. Эта программа нацелена, главным образом, на то, чтобы кандидаты могли успешно применять уже имеющиеся у них теоретические и практические знания в области финансового учета в соответствии со специфическими требованиями международных норм и стандартов. Наша программа профессиональной переподготовки по МСФО разработана с учетом Федеральных государственных образовательных стандартов (ФГОС) и соответствующего профессионального стандарта. Программа ориентирована на получение дополнительных профессиональных знаний. Программа Диплома также дает фундаментальные знания о системе международной финансовой отчетности и ее принципах, тем самым, обеспечивая кандидатам возможность работать в условиях постоянно растущей глобализации международного рынка. Программа основана на материалах квалификационного экзамена ДипИФР, который в настоящий момент не проводится на российском рынке. АССА приостановила деятельность на территории России и Беларуси на неопределенный срок.

Цель программы Диплом «Специалист по МСФО»

Дать возможность профессиональным бухгалтерам, а также молодым специалистам, получить профессиональную квалификацию, пройдя подготовку по современной и очень актуальной программе, обеспечивающей глубокие знания об основных международных стандартах финансовой отчетности (стандартах МСФО), их интерпретации и применении.

Что такое Диплом «Специалист по МСФО»

Диплом о профессиональной переподготовке – это документ, подтверждающий получение соответствующего дополнительного профессионального образования для выполнения нового вида профессиональной деятельности в области подготовки финансовой отчетности в соответствии с Международными Стандартами Финансовой Отчетности (далее - МСФО). Обладатели дипломов такого вида могут работать в области подготовки финансовой отчетности в соответствии с Международными Стандартами Финансовой Отчетности (далее - МСФО). Сведения о Дипломе «Специалист по МСФО» заносятся в Фис ФРДО (Федеральная информационная система «Федеральный реестр сведений о документах об образовании и (или) о квалификации, документах об обучении»). Данная система, обеспечивает сбор, обработку и анализ сведений о документах об образовании и (или) о квалификации, документах об обучении).

Требования к соискателю диплома

На обучение принимаются только слушатели с профессиональным образованием – высшим или средним, а также студенты-старшекурсники. Если обучение в ВУЗе (ССУЗе) и по программам дополнительного образования проходит одновременно, диплом о профессиональной переподготовке можно будет получить только после окончания основного учебного заведения.

Цели и задачи курса

После успешного завершения программы слушатели должны:

- понимать и уметь объяснить принципы составления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами;

- знать и применять требования к раскрытию информации, относящейся к финансовым отчетам и примечаниям к ним;
- готовить консолидированные финансовые отчеты, включая отчетность дочерних, ассоциированных и совместных предприятий (но исключая консолидированные отчеты о движении денежных средств).

Содержание программы

1. Международные законодательные источники
 - Совет по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) и нормативно-правовая база
 - Фундаментальные этические и профессиональные принципы
2. Элементы финансовой отчетности
 - Признание выручки
 - Основные средства
 - Обесценение активов
 - Аренда
 - Нематериальные активы и гудвил
 - Запасы
 - Финансовые инструменты
 - Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы
 - Вознаграждения работникам
 - Налогообложение в финансовой отчетности
 - Влияние изменений обменных курсов валют
 - Сельское хозяйство
 - Выплаты на основе акций
 - Расходы на разведку и оценку полезных ископаемых
 - Оценка справедливой стоимости
3. Представление финансовой отчетности и дополнительное раскрытия информации
 - Представление отчета о финансовом положении, отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе и отчета об изменениях в капитале, отчета о движении денежных средств.
 - События после окончания отчетного периода
 - Прибыль на акцию
 - Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
 - Раскрытие информации о связанных сторонах
 - Операционные сегменты
 - Требования к отчетности малых и средних предприятий
4. Подготовка внешней финансовой отчетности объединенных компаний, ассоциированных компаний и совместных предприятий
 - Подготовка внешней консолидированной отчетности группы
 - Объединения бизнеса – внутригрупповые корректировки

- Объединения бизнеса – корректировки до справедливой стоимости
 - Объединения бизнеса – ассоциированные компании и совместное предпринимательство
 - Продажа всей доли участия в дочерней компании
5. Навыки в области технологий и навыки, необходимые для трудоустройства
- Использовать компьютерные технологии для эффективного доступа к соответствующей информации и управления ею.
 - Работать с соответствующими вариантами ответа, используя доступные функции и технологии, которые могут потребоваться на рабочем месте.
 - Эффективно представлять данные и информацию, используя соответствующие инструменты.

Что не входит в программу курса

- Сложные групповые структуры, включая суб-дочерние или смешанные группы и иностранные дочерние компании.
- Пошаговое приобретение, частичная продажа дочерних компаний и групповая реструктуризация.
- Финансовая отчетность банков и аналогичных финансовых институтов
- Подготовка отчетов о движении денежных средств (консолидированных отчетов)
- Подготовка промежуточной финансовой отчетности
- Учет для страховых организаций
- Публичные проекты документов в области Международной финансовой отчетности и документы для обсуждения
- Международная перспектива для государственного сектора
- Схемы вознаграждения от нескольких работодателей
- Информация, отражающая влияние изменения цен, и финансовая отчетность в условиях гиперинфляции

Структура Аттестационного экзамена

Аттестационный экзамен продолжается 3 часа 15 мин. Большинство экзаменационных вопросов сочетают в себе расчетные и аналитические элементы. В некоторых вопросах необходимо проанализировать сценарий или хозяйственную ситуацию. Все вопросы являются обязательным.

Экзамен включает четыре обязательных вопроса, по 25 баллов каждый. Максимальная оценка за каждый из четырех вопросов составляет 25 баллов.

Первый вопрос включает подготовку одного или более консолидированных отчетов, которые экзаменуются в рамках программы. Часто вопрос включает задачи, которые должны быть решены перед тем как приступить непосредственно к составлению консолидированных отчетов.

Вопрос 2 часто предлагает определенный сценарий и касаются выбора подходящего принципа бухгалтерского учета и раскрытия по различным аспектам. В этом вопросе кандидатам может быть предложено прокомментировать выбранный руководством и определить более подходящий, руководствуясь условиями, указанными в сценарии.

Вопрос 3 обычно касается требований какого-либо конкретного стандарта. Этот вопрос требует, как объяснения принципов, лежащих в основе стандарта, так и практического применения этих принципов.

Вопрос 4 обычно содержит сценарий, в котором кандидатам предлагается серия вопросов от руководства, относящихся к финансовой отчетности. Вопросы обычно не зависят друг от друга и редко требуют числовых ответов.

Некоторые стандарты международной финансовой отчетности весьма детальные и сложны. На экзамене кандидаты должны продемонстрировать знание принципов и ключевых элементов таких стандартов. От кандидатов также требуется хорошее понимание предпосылок появления и потребности в международных стандартах финансовой отчетности, а также вопросов, касающихся гармонизации бухгалтерского учета в общемировом масштабе.

Структура экзамена	Количество баллов
1 обязательный вопрос по консолидированной отчетности	25
3 обязательных ситуационных вопроса (25 баллов каждый)	<u>75</u>
	100

Для того, чтобы успешно пройти итоговую аттестацию кандидат должен набрать не менее 50 баллов.

В ходе январской сессии 2023 года, а также июльской сессии 2023 года будут тестироваться последние версии документов, выпущенных до 31 августа 2021 года.

Экзаменуемые документы

Справочник по Международному кодексу этики профессиональных бухгалтеров (2018 г.) - Часть 1 (разделы 100, 110-115 и 120)

Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»

МСФО (IAS) 2 «Запасы»

МСФО (IAS) 8 «Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»

МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчётного периода»

МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»

МСФО (IAS) 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»

МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям»

МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»

МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия»

МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»

МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»

МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО»

МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»

МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»

МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность»

МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов»

МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»

МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»

МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»

МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях»

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»

МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

МСФО (IFRS) 16 «Аренда»

Документы IFRIC и SIC не экзаменуются в рамках программы Диплом «Специалист по МСФО».

Содержание

1. Введение в международные стандарты финансовой отчетности	0100
2. Международный кодекс этики профессиональных бухгалтеров	0200
3. Концептуальные основы представления финансовой отчетности	0300
4. Представление финансовой отчетности	0400
5. Учётная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки	0500
6. Первое применение МСФО	0600
7. Выручка по договорам с покупателями	0700
8. Запасы	0800
9. События после отчётного периода	0900
10. Основные средства	1000
11. Затраты по заимствованиям	1100
12. Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи	1200
13. Сельское хозяйство	1300
14. Аренда	1400
15. Обесценение активов	1500
16. Нематериальные активы	1600
17. Инвестиционная недвижимость	1700
18. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы	1800
19. Налоги на прибыль	1900
20. Финансовые инструменты	2000
21. Влияние изменений валютных курсов	2100
22. Объединения бизнесов, консолидированная и отдельная финансовая отчетность, инвестиции в ассоциированные компании, совместное предпринимательство	2200
23. Раскрытие информации о связанных сторонах	2300
24. Прибыль на акцию	2400
25. Вознаграждения работникам	2500
26. Выплаты на основе акций	2600
27. Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность	2700
28. Разведка и оценка запасов полезных ископаемых	2800
29. Операционные сегменты	2900
30. Оценка справедливой стоимости	3000
31. Требования к отчетности малых и средних предприятий	3100
32. Отчет о движении денежных средств	3200

Введение

Введение в
Международные стандарты
финансовой отчётности

План сессии

1.	История внедрения международных стандартов финансовой отчётности.....	0102
2.	Структура регулирующих органов	0102
1.	Структура	
2.	Институт попечителей (Trustees)	
3.	Совет по МСФО (International Accounting Standards Board – IASB)	
4.	Комитет по интерпретациям МСФО (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC)	
5.	Консультативный совет по стандартам (Advisory Council)	
3.	Принятие новых стандартов	0105
4.	Международная гармонизация – сближение требований МСФО и ОПБУ США.....	0106

1. История внедрения международных стандартов финансовой отчётности

В XX веке стали активно зарождаться и распространяться транснациональные корпорации. Им стало необходимо составлять отчётность, объединяющую показатели бухгалтерских балансов компаний, находящихся в разных странах, понятную при этом инвесторам во всем мире.

С целью улучшения и гармонизации практики финансовой отчётности в международном масштабе в 1973 году общественные бухгалтерские и аудиторские организации ряда стран создали международную профессиональную, неправительственную организацию – Комитет по Международным стандартам финансовой отчётности (КМСФО) (**International Accounting Standards Committee, IASC**).

С 1981 года КМСФО был полностью автономным во внедрении международных стандартов финансовой отчётности и в вопросах обсуждения документов, касающихся международного учета.

В 2002 Европейская комиссия принимает Директиву Европейского Союза о том, что все компании, чьи акции котируются на биржах Европы, начиная с 2005 года, обязаны готовить консолидированную отчётность по МСФО.

В 2001 году произошла реструктуризация Комитета по Международным стандартам финансовой отчётности (КМСФО), в результате которого Совет по Международным стандартам финансовой отчётности заменил КМСФО.

2. Структура регулирующих органов

1. Структура Фонда МСФО



*Совещательный форум по стандартам финансовой отчетности (представители международного сообщества органов, устанавливающих стандарты финансовой отчетности).

<https://www.ifrs.org/about-us/our-structure/>

2.2 Институт Попечителей (Trustees)

Управляющим органом СМСФО является **Институт Попечителей**.

Функции Института Попечителей:

- назначение членов СМСФО и Консультативного совета по стандартам;
- контроль эффективности работы всех органов МСФО;
- обеспечение финансирования;
- утверждение бюджета;
- внесение изменений в устав.

2.3 Совет по МСФО (International Accounting Standards Board – IASB)

Совет по Международным стандартам финансовой отчётности состоит из 15 членов (12 из которых работают на постоянной основе) и назначаются попечителями на срок от трёх до пяти лет.

Функции СМСФО:

- разработка и издания МСФО;
- разработка и публикация проектов стандартов;
- установление порядка рассмотрения комментариев, полученных по опубликованным для обсуждения Проектам стандартов;
- публикация основ для выработки заключений.

Перед СМСФО поставлены три основные **цели**:

- разработать в интересах общества единый комплект высококачественных, понятных и практически реализуемых всемирных стандартов учёта, которые требуют предоставления высококачественной, прозрачной и сравнимой информации в финансовой отчётности и прочих финансовых отчётах для помощи участникам международных фондовых рынков и другим пользователям в принятии решений;
- способствовать принятию, соблюдению и единой интерпретации стандартов во всем мире;
- активно сотрудничать с национальными органами, отвечающими за разработку и внедрение стандартов финансовой отчётности для обеспечения максимального сближения стандартов финансовой отчётности во всем мире.

2.4 Комитет по разъяснениям (интерпретациям) МСФО (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC)

Комитет по интерпретациям международной финансовой отчётности (КИМФО) (до реорганизации 2002 года – Постоянный комитет по интерпретациям (ПКИ был создан в апреле 1997 года).

В состав КИМФО входят 14 экспертов в области бухгалтерского учёта, назначаемых Попечителями и имеющих право голоса, а также председатель без права голоса. КИМФО может выпускать проекты интерпретаций для обсуждения. Однако окончательные тексты интерпретаций утверждает СМСФО, после чего интерпретации становятся частью нормативной базы МСФО, и имеют такую же силу, как и МСФО.

Функции КИМФО:

- разъяснять применение МСФО (IAS и IFRS) и своевременно предоставлять рекомендации в вопросах учёта, специально не рассматриваемых в самих МСФО, а также выполнять другие обязанности по запросу СМСФО;
- при выполнении вышеуказанных функций обращаться к цели СМСФО по активной работе с национальными стандартами финансовой отчётности для обеспечения максимального сближения стандартов финансовой отчётности во всем мире;
- после рассмотрения СМСФО проектов интерпретаций публично их опубликовывать для получения комментариев от общественности в течение разумного периода времени до окончательного принятия интерпретаций;
- отчитываться перед СМСФО и получать от него одобрение об окончательном варианте интерпретаций.

Интерпретации КИМФО обозначаются как IFRIC (до 2002 года они именовались SIC). Интерпретации вступают в силу непосредственно сразу после утверждения и публикации, если не предусмотрено иное.

2.5 Консультативный Совет по стандартам

Консультативный совет по стандартам консультирует членов СМСФО и КИМФО и предоставляет форум для организаций и лиц, желающих участвовать в обсуждении методических и иных вопросов, касающихся применения и формулировки стандартов, – а также в выработке рекомендаций Совету и Попечителям по вопросам повестки дня и приоритетам.

Консультативный совет по стандартам состоит из 48 представителей из 43 организаций, назначаемых Попечителями на 3 года, представляющих различные географические регионы и области деятельности (инвесторы, аудиторы, аналитики, представители регулирующих органов и профессиональных сообществ). Консультативный совет проводит, как минимум, 3 открытые встречи с СМСФО в год.

3. Принятие новых стандартов

Стандарты публикуются после прохождения регламентированного процесса рассмотрения и одобрения, который включает подробное обсуждение и консультации с участием профессионального сообщества: профессиональных бухгалтеров, финансовых аналитиков, бирж и других заинтересованных пользователей и регулирующих органов.

В целях получения замечаний и предложений Совет по МСФО выпускает документы для обсуждения (Discussion paper) и проекты стандартов (Exposure draft). На открытых встречах Совет по МСФО обсуждает план работ, текущие приоритеты и технические вопросы с членами Консультативного совета.

Процесс принятия стандарта включает следующие этапы:

1. Всесторонний анализ проблемы, и оценка возможности применения «Концептуальных основ подготовки и представления финансовой отчётности».
2. Изучение национальных требований и практики бухгалтерского учёта и обмен мнениями с национальными органами, устанавливающими стандарты.
3. Проведение консультаций с Институтом попечителей и Консультативным советом о включении данной темы в повестку дня СМСФО.
4. Создание рабочей группы.
5. Публикация дискуссионного документа (Discussion paper) для всеобщего обсуждения.
6. Публикация проекта стандарта (Exposure draft) для всеобщего обсуждения.
7. Вместе с проектом стандарта публикуется документ «Основания для принятия решения» (Basis for Conclusion) и позиции членов СМСФО, не согласных с положениями проекта стандарта.
8. Рассмотрение всех комментариев, полученных в течение периода, отведенного для сбора комментариев.
9. Если это необходимо, то проводятся общественные слушания и тестирование применимости стандарта.
10. Утверждение стандарта, для этого требуется, по крайней мере, 9 голосов членов СМСФО.
11. Публикация стандарта вместе с основаниями для принятия решений, где описывается, помимо всего прочего, процесс создания стандарта и приводятся комментарии СМСФО в ответ на критические замечания, полученные от профессионального сообщества, а также приводятся альтернативные точки зрения членов СМСФО которые не нашли своего отражения в итоговом тексте стандарта.

4. Международная гармонизация – сближение требований МСФО и ОПБУ США

Начиная с 2002 года Совет по МСФО и Комитет по стандартам финансового учёта США ведут работу по сближению МСФО и ОПБУ (Общепринятые принципы бухгалтерского учета) США. Целью процесса сближения является создание общего комплекта универсальных высококачественных стандартов.

Ниже приведены примеры достижений совместного проекта по сближению требований:

- Согласно предыдущей версии МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» существовало 2 варианта учёта затрат по займам: капитализация затрат или признание их в Отчёте о прибылях и убытках, в то время ОПБУ США допускали только капитализацию данных затрат. МСФО 23, пересмотренный в 2007 году, разрешает такой же учёт затрат по займам как и ОПБУ США, то есть только капитализацию (обновлённый вариант вступил в силу с 1 января 2009 года).
- МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты», опубликованный в 2006 году, заменил МСФО (IAS) 14 (МСФО 8 вступил в силу 1 января 2009 года) и установил принципы раскрытия информации по операционным сегментам «глазами менеджеров» (уже используемый подход в ОПБУ США).
- В 2008 году были опубликованы обновленные стандарты по объединению компаний в МСФО (МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний») и в ОПБУ США. Однако, до сих пор существуют небольшие расхождения в пересмотренных стандартах, в целом положения совпадают.
- МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», утверждённый в 2011 году, также сблизил требования МСФО и ОПБУ США.
- 29 мая 2014 года Совет по МСФО и Комитет по стандартам финансового учёта США, наконец, выпустили долгожданный стандарт по учету выручки – МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (ASC 606 – название документа в США).

На данный момент Совет по МСФО совместно с Комитетом по стандартам финансового учёта США ведут работу по следующим значимым проектам:

- **Финансовые инструменты**
Совет по МСФО и Комитет по стандартам финансового учёта США работали над совместным проектом по учету финансовых инструментов, включающим модель классификации и оценки и модель обесценения финансовых инструментов. Однако стороны не смогли выработать единый подход. В результате, в июле 2014 года Совет по МСФО выпустил финальную версию стандарта МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Комитет по стандартам финансового учёта США пока молчит.
- **Аренда.**

Одним из достижений процесса гармонизации является отмена в 2007 году требования Комиссии по ценным бумагам и биржам США (SEC) о необходимости иностранным компаниям, зарегистрированным на биржах США, предоставлять годовую отчетность в соответствии с ОПБУ США, если их отчётность подготовлена в соответствии с МСФО.

Международный кодекс этики профессиональных бухгалтеров

Фундаментальные этические и
профессиональные принципы

План сессии

1. Введение.....	0202
2. Основные принципы этики	0202
3. Концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики	0204

1. Введение

Международный кодекс этики для профессиональных бухгалтеров был разработан Советом по международным этическим стандартам для бухгалтеров (IESBA). Миссия IESBA – служить общественным интересам посредством разработки высококачественных этических стандартов для профессиональных бухгалтеров. Признавая целью профессии служение общественным интересам и декларируя ответственность профессиональных бухгалтеров перед обществом, Международный кодекс этики для профессиональных бухгалтеров устанавливает фундаментальные этические принципы, соблюдение которых является обязанностью профессиональных бухгалтеров.

Зарегистрированные студенты АССА, аффилированные лица и члены ассоциации обязаны соблюдать Международный кодекс этики профессиональных бухгалтеров. Кодекс применяется ко всем зарегистрированным студентам АССА, аффилированным лицам и членам в отношении всех вопросов, относящихся к их профессиональной деятельности.

2. Основные принципы этики

Профессиональный бухгалтер должен соблюдать следующие основные принципы этики:

1. Честность (Integrity)

Профессиональный бухгалтер должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и иных аспектах деятельности. Принцип честности также предполагает справедливое ведение дел и правдивость.

Профессиональный бухгалтер не должен сознательно быть связан с отчетностью, декларациями, сообщениями или иной информацией, если у него есть основания полагать, что там содержатся:

- существенные недостоверные или вводящие в заблуждение утверждения;
- необдуманные (опримечивые) заявления или данные, подготовленные небрежно;
- пропуски или неясно изложенные необходимые данные, и эти пропуски или неясности могут вводить в заблуждение.

В случаях, когда профессиональному бухгалтеру становится известно, что он связан с такого рода отчетностью, декларациями, сообщениями или иной информацией, он обязан предпринять меры для того, чтобы его перестали ассоциировать с данной информацией.

Если профессиональный бухгалтер предоставляет измененный отчет в отношении такого рода отчетности, деклараций, сообщений или иной информацией, бухгалтер не нарушает требования кодекса.

2. Объективность (Objectivity)

Профессиональный бухгалтер не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений.

Профессиональный бухгалтер не должен осуществлять профессиональную деятельность в ситуации, когда обстоятельства или личные взаимоотношения могут исказить или повлиять на его профессиональные суждения.

3. Профессиональная компетентность и должная тщательность (Professional Competence and Due Care)

Соблюдение принципа профессиональной компетентности и должной тщательности обязывает профессионального бухгалтера:

- Постоянно поддерживать знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление работодателям и заказчикам услуг квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и законодательстве;

0202

©2024 «Технологии Доверия». Все права защищены.

© Этот материал подготовлен Академией «Технологий Доверия» для программы
Диплом «Специалист по МСФО» в 2024 г.

- Действовать добросовестно в соответствии с применимыми профессиональными стандартами при оказании профессиональных услуг.

Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности также означает, что профессиональный бухгалтер должен предпринимать разумные меры для того, чтобы лица, работающие под его началом в его профессиональной деятельности, имели надлежащую подготовку и должное руководство.

Где это необходимо и уместно, профессиональный бухгалтер должен информировать работодателей, клиентов и иных лиц, использующих его профессиональные услуги, об ограничениях, свойственных этим услугам.

4. Конфиденциальность (Confidentiality)

Принцип конфиденциальности обязывает профессионального бухгалтера уважать конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений. Профессиональный бухгалтер:

- Должен помнить о необходимости соблюдать конфиденциальность и вне профессиональной среды, помня об опасности непреднамеренного разглашения информации лицам, с которыми он находится в тесных деловых отношениях или близком родстве.
- Обязан соблюдать конфиденциальность информации внутри своей организации-работодателя и внутри организации-заказчика услуг.
- Обязан соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным клиентом-заказчиком услуг или работодателем.
- Не должен раскрывать конфиденциальную информацию, полученную в результате профессиональных или деловых отношений, за пределами организации-работодателя (третьим лицам), за исключением случаев, когда существует профессиональное или установленное законом право либо обязанность раскрыть такую информацию.
- Не должен использовать конфиденциальную информацию, полученную в результате профессиональных или деловых отношений, для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.
- Не должен использовать или раскрывать конфиденциальную информацию, полученную в результате профессиональных или деловых отношений, и после окончания отношений с работодателем или клиентом-заказчиком услуг.
- должен предпринять разумные меры, чтобы лица, работающие под его началом в профессиональном качестве, и лица, от которых он получает консультации или помощь, с должным уважением относились к его обязанности соблюдать конфиденциальность информации.

Необходимость соблюдать конфиденциальность сохраняется после окончания отношений с работодателем или клиентом-заказчиком услуг. Меняя место работы, или приступая к работе с новым заказчиком услуг, профессиональный бухгалтер имеет право использовать предыдущий опыт, однако не должен использовать или раскрывать конфиденциальную информацию, полученную ранее в результате профессиональных или деловых отношений.

5. Профессиональное поведение (Professional Behavior)

Соблюдение данного принципа обязывает профессионального бухгалтера исполнять соответствующие требования законодательства и избегать действий, которые могут дискредитировать профессию. Профессиональный бухгалтер не должен сознательно участвовать в бизнесе, занятии или деятельности, которые создают или могли бы создать угрозы честности, объективности или хорошей репутации профессии и, в результате, были бы несовместимы с основными принципами этики.

При предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг профессиональный бухгалтер не должен дискредитировать профессию. Профессиональный бухгалтер обязан быть честным, правдивым и не должен:

- делать заявления, преувеличивающие уровень услуг, которые он может предоставить, свою квалификацию и профессиональный опыт;
- давать пренебрежительные отзывы о работе других коллег или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других.

3. Концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики

Введение

Обстоятельства работы профессиональных бухгалтеров могут создавать угрозы нарушения основных принципов этики.

Концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики определяет подход, руководствуясь которым профессиональный бухгалтер сможет:

- 1) выявлять ситуации, когда существует опасность (угроза) нарушения основных принципов этики,
- 2) оценивать их значимость, и
- 3) предпринимать ответные действия для устранения угрозы нарушения основных принципов этики или снижения риска до приемлемого уровня.

Требования и принципы применения концептуального подхода

Профессиональный бухгалтер должен применять концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики, чтобы идентифицировать ситуации, когда существует опасность нарушения основных принципов этики, оценивать их и предпринимать ответные действия.

В вопросах этики профессиональный бухгалтер должен принимать во внимание обстоятельства, которые создают или могут создавать угрозы нарушения основных принципов этики.

Применяя концептуальный подход, профессиональный бухгалтер должен:

- Применять профессиональное суждение.
- Обращать внимание на появление новой информации, а также на изменения фактов и обстоятельств.
- Использовать подход «разумного и хорошо информированного третьего лица, которому известны все те же факты и обстоятельства» (метод анализа ситуации с точки зрения гипотетического «разумного и хорошо информированного третьего лица», который не обязательно является профессиональным бухгалтером, но обладает достаточными знаниями и опытом, чтобы оценить, насколько разумна оценка данной ситуации профессиональным бухгалтером и принятые им решения).

1) Выявление угрозы нарушения принципов этики (Identifying threats)

Профессиональный бухгалтер должен выявлять ситуации, когда существует угроза нарушения основных принципов этики.

Большинство опасных ситуаций можно разделить на следующие виды:

- ситуации личной заинтересованности, которые могут возникнуть вследствие финансовых или других интересов и ненадлежащим образом повлиять на суждение или поведение профессионального бухгалтера;
- ситуации, где имеет место самоконтроль (самопроверка), которые могут возникнуть в случаях, когда профессиональный бухгалтер в ходе выполнения текущего задания будет полагаться на суждение, вынесенное ранее им самим, или иным работником организации-работодателя;

- заступничество – опасность нарушения основных принципов этики в случае, если профессиональный бухгалтер будет продвигать позицию работодателя или клиента-заказчика услуг до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению;
- ситуация близкого знакомства, которая может возникнуть в результате длительных или тесных взаимоотношений с работодателем или клиентом-заказчиком услуг, когда профессиональный бухгалтер излишне проникается его интересами или соглашается с его действиями;
- угрозы шантажа, которые могут возникнуть в случаях, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) профессиональному бухгалтеру пытаются помешать действовать объективно.

2) Оценка значимости угрозы (Evaluating threats)

Когда профессиональный бухгалтер выявляет опасность (угрозу) нарушения основных принципов этики (ему становится известно об обстоятельствах или взаимоотношениях, которые могут создать такие угрозы), он должен оценить, превышает ли эта опасность допустимый уровень.

Допустимый (приемлемый) уровень – это уровень, при котором соответствие основным принципам этики не подвергается опасности («разумное и хорошо информированное третье лицо», взвесив конкретные факты и обстоятельства, известные профессиональному бухгалтеру на момент принятия решения, может обоснованно считать, что соблюдение основных принципов этики не подвергается опасности).

Меры предосторожности, которые могут устранить опасность (угрозу нарушения основных принципов этики) или свести риск до приемлемого уровня, включают:

- руководство по корпоративному управлению;
- требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессиональной деятельностью;
- требование постоянного повышения профессиональной квалификации;
- эффективная система обратной связи, которая позволит профессиональным бухгалтерам и общественности привлекать внимание к ситуациям, когда имеет место нарушение профессиональной этики;
- четко прописанное требование сообщать о нарушениях требований этики;
- мониторинг со стороны профессиональных или надзорных органов и дисциплинарные процедуры.

Если профессиональный бухгалтер узнает о новой информации или об изменениях в фактах и обстоятельствах, которые могут привести к устранению угрозы нарушения основных принципов этики или сведению риска до приемлемого уровня, ему необходимо повторно оценить значимость угрозы.

3) Ответные действия (Addressing threats)

В случаях, когда профессиональный бухгалтер обнаруживает угрозы нарушения основных принципов этики и, оценив их, принимает решение, что они превышают допустимый уровень, он должен определить, возможно ли устранить угрозы или свести риски до приемлемого уровня путем:

- устранения обстоятельств, включая конфликты интересов или взаимоотношения, которые приводят к возникновению угроз;
- принятия мер предосторожности, где это возможно, чтобы свести риски до приемлемого уровня;
- отказаться от предоставления запрашиваемых у него профессиональных услуг или прекратить их предоставление.

Профессиональный бухгалтер должен оценить, помогли ли принятые меры предосторожности устранить угрозы или свести их до приемлемого уровня так, что соблюдение основных принципов этики не подвергается опасности. Для этого бухгалтер должен:

- критически оценить используемые в данной ситуации значительные суждения и принятые решения и
- применить подход «разумного и хорошо информированного третьего лица, которому известны все те же факты и обстоятельства».

Пример 1.

Вы работаете финансовым директором компании «Альфа», занимающейся розничной торговлей одежды. Финансовая отчетность «Альфы» за год, заканчивающийся 31 марта 20X5 года, в настоящее время находится в процессе подготовки.

Директор склада сообщил вам о наличии на складе существенного объема товаров, по которым не было никакого движения уже более девяти месяцев. Обычно такие товары могут быть проданы только с существенной скидкой и списать их стоимость до чистой цены реализации следовало еще несколько месяцев назад.

Владельцы компании «Альфа» в настоящее время пытаются продать компанию, и управляющий директор (который также является одним из владельцев компании) сообщил вам, что нет необходимости обесценивать эти запасы на отчетную дату.

Вы уверены, что директор не хочет обесценивать запасы, потому что нашелся покупатель, заинтересованный в приобретении компании. Управляющий директор дал вам понять, что в случае удачного завершения сделки все сотрудники сохранят рабочие места, а вы получите прибавку к зарплате.

Решение:

Необходимо использовать концептуальный подход:

1) Выявить угрозу нарушения принципов этики

В соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» запасы должны быть отражены в отчетности по наименьшей из себестоимости и чистой цены реализации. В данной ситуации на вас оказывает давление управляющий директор с тем, чтобы вы не отражали снижение стоимости запасов до чистой цены реализации (и соответствующий убыток в отчете о прибыли и убытках). Кроме того, имеет место ситуация личной заинтересованности (обещанное повышение зарплаты) и угроза шантажа (сохранение рабочих мест зависит от успешности сделки по продаже компании).

2) Оценить значимость угрозы

В данном случае существует высокая опасность нарушения принципов этики (принципов честности, объективности и профессионального поведения), поскольку вы находитесь под сильным давлением со стороны управляющего директора.

3) Ответные действия

Вы не можете просто сделать так, как требует управляющий директор, поскольку это означает нарушение принципов честности (профессиональный бухгалтер не должен быть сознательно связан с отчетностью, которая, по его мнению, содержит недостоверную информацию). Нельзя положиться на процедуру проверки должной добросовестности со стороны потенциального покупателя или на аудиторов. Вы несете ответственность за достоверность финансовой отчетности и не можете перекладывать эту ответственность на других.

Необходимо собрать всю необходимую информацию, которая позволит произвести оценку запасов в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы». Имея всю необходимую информацию, стоит повторно обсудить вопрос оценки запасов с управляющим директором. Защищая свою точку зрения, вы можете обратиться к кодексу поведения, принятому в компании (если таковой имеется), а также обратить внимание управляющего директора на то, что вы обязаны следовать профессиональному кодексу этики. Возможным вариантом развития событий может стать привлечение независимого

оценщика. В крайнем случае, единственным возможным выходом может быть увольнение.

На каждом этапе решения дилеммы следует сопровождать все обсуждения резюмирующим сообщением с помощью электронной почты или другой письменной корреспонденции, чтобы зафиксировать свою точку зрения. Вам следует подробно задокументировать действия, которые вы предприняли для решения этой этической дилеммы, на случай, если ваше этическое суждение будет оспорено в будущем.

Концептуальные ОСНОВЫ

Концептуальные основы
представления финансовой
отчётности

План сессии

1. Введение	0302
2. Цель представления финансовой отчетности общего назначения	0302
3. Качественные характеристики полезной финансовой информации.....	0304
4. Финансовая отчетность и отчитывающаяся компания.....	0305
5. Элементы финансовой отчётности.....	0307
6. Признание и прекращение признания	0309
7. Оценка.....	0310
8. Представление и раскрытие информации.....	0311

Введение

Обновленный документ «Концептуальные основы представления финансовой отчетности» был выпущен в марте 2018 года и вступил в силу с момента выпуска.

«Концептуальные основы представления финансовой отчетности» (Концептуальные основы) описывают цель и принципы представления финансовой отчетности общего назначения. Цели Концептуальных основ состоят в следующем:

- (a) содействовать Совету по Международным стандартам финансовой отчетности в разработке стандартов МСФО, основанных на непротиворечивых принципах;
- (b) содействовать составителям финансовой отчетности при разработке положений учетной политики в случаях, когда ни один из стандартов не регулирует определенную операцию или другое событие или когда стандарт допускает выбор учетной политики; и
- (c) содействовать всем сторонам в понимании и интерпретации стандартов.

Концептуальные основы не являются стандартом. Ни одно из положений Концептуальных основ не имеет преимущественной силы над каким-либо стандартом или требованием стандарта.

Концептуальные основы служат основой для стандартов.

1. Цель представления финансовой отчетности общего назначения

Цель представления финансовой отчетности общего назначения заключается в предоставлении финансовой информации о компании, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной компании ресурсов.

Такие решения касаются:

- (a) покупки, продажи или удержанию долевых и долговых инструментов;
- (b) предоставлении или погашении займов и прочих форм кредита; либо
- (c) голосования и использования других способов влияния на руководство.

Существующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы ожидают получить определенную отдачу от инвестиций, например, в форме дивидендов, выплат основной суммы долга и процентов или роста рыночной цены инструментов компании.

Для принятия решений инвесторы и кредиторы оценивают перспективы будущих чистых поступлений денежных средств в компанию, а также деятельность руководства компании по ответственному управлению ее экономическими ресурсами.

Для данных оценок необходима следующая информация:



- экономические ресурсы компании и требования к компании
- изменения в ресурсах и требованиях



- насколько рационально и эффективно руководство компании использует ресурсы компании

Экономические ресурсы и права требования

Информация о характере и величине экономических ресурсов компании и правах требования к ней помогает пользователям определить сильные и слабые стороны этой компании с финансовой точки зрения, оценить ликвидность и платежеспособность компании, ее потребности в дополнительных источниках финансирования. Информация об условиях выплат по имеющимся правам требования

помогает предсказать, каким образом будущие денежные потоки будут распределяться между теми, кто имеет права требования к компании.

Изменения в экономических ресурсах и правах требования

Изменения в экономических ресурсах и правах требования к компании обусловлены:

- (1) финансовыми результатами деятельности и
- (2) прочими событиями или операциями, такими как выпуск долговых или долевого инструментов.

Пользователям необходимо иметь возможность различать эти два типа изменений.

Финансовые результаты, отраженные при учете по методу начисления

Учет по методу начисления отражает эффект от операций, событий и обстоятельств на ресурсы и права требования к компании в тех периодах, в которых этот эффект возник, даже если соответствующие денежные поступления и выплаты имеют место в другом периоде.

Финансовые результаты, отраженные как денежные потоки за прошедший период

Информация о денежных потоках компании показывает, как компания получает и расходует денежные средства, включая информацию о ее заимствованиях и погашении задолженности, денежных дивидендах или иных формах распределения денежных средств в пользу инвесторов, а также о прочих факторах, которые могут повлиять на ликвидность или платежеспособность компании.

В значительной степени финансовая отчетность основывается на оценках, суждениях и моделях, а не абсолютно точном отображении экономических явлений. Концептуальные основы устанавливают принципы, лежащие в основе таких оценок, суждений и моделей.

2. Качественные характеристики полезной финансовой информации

Для того чтобы финансовая информация была полезной, она должна быть уместной и правдиво представлять то, для представления чего она предназначена. Полезность финансовой информации повышается, если она является сопоставимой, проверяемой, своевременной и понятной.

2.1 Основопологающие качественные характеристики

Основопологающими качественными характеристиками являются **уместность** и **достоверное (правдивое) представление**.

Уместность

Уместная финансовая информация способна значительно влиять на решения, принимаемые пользователями.

Финансовая информация способна значительно влиять на решения, если она имеет прогнозную или подтверждающую ценность либо и то, и другое.

Важным аспектом уместности информации является ее **существенность** (*materiality*). Информация **существенна**, если её искажение или пропуск могут повлиять на решение пользователя финансовой отчетности. Существенность представляет собой специфичный для компании аспект уместности, определяемый исходя из характера или величины (либо того и другого) статьи, к которой относится информация. Следовательно, Совет по МСФО не может установить единый количественный порог существенности или заранее определить, какая информация будет существенной в какой-либо конкретной ситуации.

Достоверное (правдивое) представление

Финансовая отчетность представляет экономические явления в словах и цифрах. Чтобы финансовая информация была полезной, она должна не только представлять уместные экономические явления, но и достоверно (правдиво) представлять сущность экономических явлений. Во многих случаях сущность экономического явления и его правовая форма совпадают. Если они отличаются, предоставление информации только о правовой форме не обеспечит правдивого представления.

Финансовая информация представлена достоверно (правдиво), если она является:

- **полной** (*complete*) - включение всей информации необходимой для понимания того или иного события пользователем (включая все описания и объяснения).
Например, полное отображение группы активов должно включать, как минимум, описание характера активов, входящих в состав данной группы, числовое отображение всех активов в составе группы, а также описание того, что представляет собой данное числовое отображение (например, историческую стоимость или справедливую стоимость)
- **нейтральной** (*neutral*) - отсутствие предвзятости в выборе или представлении финансовой информации. Нейтральное отображение не является работающим в пользу или против кого-либо, акцентирующим либо ослабляющим внимание или манипулирующим мнением пользователей каким-либо иным образом с тем, чтобы увеличить вероятность того, что финансовая информация будет воспринята ими как благоприятная или неблагоприятная.
- **не содержащей ошибок** (*free from error*) - описание события не должно содержать ошибки или упущения, точно также как выбор и использование процесса подготовки отчетности

Нейтральность подкрепляется использованием осмотрительности.

- **осмотрительность** (*prudence*) - осмотрительность заключается в проявлении осторожности при использовании суждений в условиях неопределенности. Активы и доходы не завышаются, а обязательства и расходы не занижаются.

2.2 Качественные характеристики, повышающие полезность информации

- **сопоставимость** (*comparability*) - информация о компании более полезна, если она может быть сопоставлена с аналогичной информацией о других компаниях и с аналогичной информацией о той же компании за другой период или на другую дату. Последовательность помогает добиться сопоставимости.
- **проверяемость** (*verifiability*) - означает, что разные осведомленные и независимые наблюдатели могут прийти к общему мнению, хотя и не обязательно к полному согласию, относительно того, что определенное отображение является правдивым представлением.
- **своевременность** (*timeliness*) - означает получение информации лицами, принимающими решения, вовремя, чтобы она была способна повлиять на принимаемые ими решения.
- **понятность** (*understandability*) - Классификация, систематизация и четкое и краткое представление информации делают ее понятной. Некоторые экономические явления сложны по своей сути и не могут быть представлены в простой для понимания форме, однако исключение информации о таких экономических явлениях из состава финансовой отчетности приведет к тому, что отчетность будет неполной, и, как следствие, потенциально вводящей в заблуждение. Финансовая отчетность составляется для пользователей, обладающих достаточными знаниями бизнеса и экономической деятельности.

3. Финансовая отчетность и отчитывающаяся компания

Цель и состав финансовой отчетности

Цель финансовой отчетности состоит в предоставлении финансовой информации об активах компании, о ее обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах, которая будет полезной для пользователей финансовой отчетности при оценке перспектив будущих чистых поступлений денежных средств в компанию и при оценке деятельности руководства компании по ответственному управлению ее экономическими ресурсами.

Эта информация предоставляется:

- (a) в отчете о финансовом положении, в котором признаются активы, обязательства и собственный капитал;
- (b) в отчете (отчетах) о финансовых результатах, в которых признаются доходы и расходы; и
- (c) в прочих отчетах и примечаниях, в которых представляется и раскрывается информация о:
 - (i) признанных активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах, их характере и связанных с ними рисках;
 - (ii) активах и обязательствах, которые не были признаны, их характере и возникающих в связи с ними рисках;
 - (iii) денежных потоках;
 - (iv) взносах собственников компании и выплатах им; и

(v) использованных при оценке методах, допущениях и суждениях, а также об изменениях этих методов, допущений и суждений.

Отчетный период

Финансовая отчетность представляется за определенный период времени (отчетный период) и содержит информацию:

- (a) об активах и обязательствах, в том числе непризнанных, собственном капитале, которые существовали на дату окончания отчетного периода или в течение отчетного периода; и
- (b) о доходах и расходах за отчетный период.

Сравнительная информация

Финансовая отчетность также предоставляет сравнительную информацию по крайней мере за один предшествующий отчетный период с целью помочь пользователям финансовой отчетности выявить и оценить изменения и тренды.

Прогнозная информация

Прогнозная информация (о возможных будущих операциях и событиях) включается в финансовую отчетность, если она:

- (a) относится к активам и обязательствам, в том числе непризнанным, собственному капиталу, которые существовали на дату окончания отчетного периода или в течение отчетного периода, или относится к доходам или расходам за отчетный период; и
- (b) является полезной для пользователей финансовой отчетности.

Например, если актив или обязательство оцениваются с помощью оценки будущих денежных потоков, информация о таких ожидаемых будущих денежных потоках может быть полезной для пользователей финансовой отчетности.

Допущение о непрерывности деятельности

Финансовая отчетность обычно составляется на основании допущения о том, что компания осуществляет свою деятельность непрерывно и продолжит осуществлять ее в обозримом будущем. Используется допущение, что компания не имеет ни намерения, ни необходимости прекратить свое существование или прекратить свою коммерческую деятельность. Если же такое намерение или необходимость существует, то может потребоваться составление финансовой отчетности на другой основе. В этом случае в финансовую отчетность включается описание использованной основы.

Отчитывающаяся компания

Отчитывающаяся компания — это компания, которая обязана или самостоятельно решает подготовить финансовую отчетность.

Если отчитывающаяся компания включает в себя как материнскую компанию, так и ее дочерние компании, финансовая отчетность называется «консолидированной финансовой отчетностью»

Если отчитывающаяся компания представлена только материнской компанией, то финансовая отчетность называется «неконсолидированной финансовой отчетностью».

4. Элементы финансовой отчетности

Элементами финансовой отчетности, которые определены в Концептуальных основах, являются:

(a) активы, обязательства и собственный капитал, которые относятся к финансовому положению отчитывающейся компании; и

(b) доходы и расходы, которые относятся к финансовым результатам деятельности отчитывающейся компании.

Актив — существующий экономический ресурс, контролируемый компанией в результате прошлых событий.

Экономический ресурс — это право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод.



Для существования потенциала создания экономических не требуется абсолютной уверенности в том, что право будет создавать экономические выгоды, или даже высокой вероятности. Необходимо лишь, чтобы данное право уже существовало, и чтобы по крайней мере в одних конкретных обстоятельствах данное право могло создавать экономические выгоды для компании, превышающие выгоды, которые доступны всем другим сторонам.

Право может отвечать определению экономического ресурса и, следовательно, быть активом, даже если вероятность того, что оно будет создавать экономические выгоды, мала. Тем не менее эта низкая вероятность может влиять на решения о том, следует ли признавать актив и каким образом его оценивать, какую информацию предоставлять об активе и каким образом ее предоставлять.

Обязательство — это существующая в настоящее время обязанность компании передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий.

Обязанность является необходимостью или ответственностью, избежать которых компания не имеет практической возможности. Обязанность всегда возникает перед другой стороной (или сторонами).

Многие обязанности возникают в силу договора, требований законодательства и т.п. и являются юридически закрепленными для стороны (или сторон), перед которыми имеются эти обязанности. Однако обязанности могут также возникать в силу сложившейся деловой практики компании, опубликованной политики или конкретных заявлений, если у компании отсутствует практическая возможность действовать в соответствии с такой практикой, политикой или заявлениями. Такая обязанность иногда называется «обязанностью, обусловленной практикой».

Обязанность может отвечать определению обязательства, даже если вероятность передачи экономического ресурса низкая. Тем не менее эта низкая вероятность может повлиять на решения о том, следует ли признавать обязательство, какую информацию предоставлять об обязательстве, каким образом предоставлять данную информацию.

Существующая обязанность возникла в результате прошлых событий, только если:

(a) компания уже получила экономические выгоды или выполнила то или иное действие; и

(b) компания будет должна передать экономический ресурс, который в противном случае она не должна была бы передавать.

Собственный капитал представляет собой остаточную долю в активах компании после вычета всех ее обязательств.

Доходы представляют собой увеличение активов или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами собственников.

Расходы представляют собой уменьшение активов или увеличение обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением в пользу собственников.

5. Признание и прекращение признания

Признание

Признание подразумевает включение статьи, удовлетворяющей определению одного из элементов финансовой отчетности, то есть актива, обязательства, собственного капитала, доходов или расходов, в отчет о финансовом положении или отчет о финансовых результатах посредством словесного описания и денежной суммы, а также включение этой суммы в один или несколько итоговых показателей данного отчета. Величина, в которой актив, обязательство или собственный капитал признаются в отчете о финансовом положении, называется «балансовой стоимостью».

Актив или обязательство признаются только в том случае, если признание этого актива или обязательства и возникающих в результате доходов, расходов или изменений в собственном капитале предоставляет пользователям финансовой отчетности информацию, которая является полезной, а именно:

(а) уместную информацию о данном активе или обязательстве и соответствующих доходах, расходах или изменениях в собственном капитале; и

(б) достоверное (правдивое) представление данного актива или обязательства и соответствующих доходов, расходов или изменений в собственном капитале.

На решение о признании конкретного актива или обязательства и возникающих в результате этого доходов, расходов или изменений в собственном капитале будут влиять следующие важные факторы:

(а) наличие **неопределенности в отношении существования** актива или обязательства; либо

(б) актив или обязательство существуют, но **вероятность поступления или выбытия экономических выгод низкая**.

(с) степень **неопределенности оценки**, связанной с данным активом или обязательством.

Прекращение признания

Прекращение признания — это исключение всего ранее признанного актива или обязательства, или его части из отчета о финансовом положении компании. Прекращение признания обычно происходит в тот момент, когда статья больше не отвечает определению актива или обязательства:

Прекращение признания актива обычно происходит в тот момент, когда компания теряет контроль над всем ранее признанным активом или его частью.

Прекращение признания обязательства обычно происходит, когда у компании больше нет существующей обязанности в отношении всего или части ранее признанного обязательства.

Необходимо обеспечить правдивое представление:

(а) активов и обязательств, сохраненных после операции/события, которые привели к прекращению признания (включая активы или обязательства, приобретенные, принятые или созданные в рамках данной операции/события); и

(б) изменений в активах и обязательствах в результате данной операции/события.

Для этого:

(1) компания прекращает признавать активы или обязательства, срок действия которых истек или которые были потреблены, получены, исполнены или переданы («переданные компоненты»), и одновременно признает возникающие доходы или расходы.

(2) компания продолжает признавать сохраненные за собой активы или обязательства, если таковые имеются, которые обозначаются термином «сохраненный компонент».

6. Оценка

Элементы, признаваемые в финансовой отчетности, представляются в денежном выражении. Для этого необходимо выбрать соответствующую базу оценки.

Базы оценки

- **Историческая стоимость**

Исторической стоимостью актива на момент его приобретения или создания является величина затрат, понесенных при приобретении или создании этого актива, которая включает уплаченное возмещение плюс затраты по сделке. Исторической стоимостью обязательства на момент его возникновения является величина полученного возмещения минус затраты по сделке.

- **Текущая стоимость**

Оценка по текущей стоимости предоставляет информацию в денежном измерении об активах, обязательствах и связанных с ними доходах и расходах с использованием обновленной информации для отражения условий, существующих на дату оценки. Базы оценки на основе текущей стоимости:

- **Справедливая стоимость**

Справедливая стоимость — это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. В некоторых случаях справедливую стоимость можно определить непосредственно, исходя из наблюдаемых цен на активном рынке. В других случаях справедливая стоимость определяется косвенно с использованием методов оценки, например, методов оценки, основанных на денежных потоках.

- **Ценность использования (для активов) и стоимость исполнения (для обязательств)**

Ценность использования — это приведенная стоимость денежных потоков или других экономических выгод, которые компания ожидает получить от использования актива и его конечного выбытия. Стоимость исполнения — это приведенная стоимость денежных средств или других экономических ресурсов, которые, как ожидает компания, она должна будет передать для исполнения своего обязательства.

- **Текущая стоимость замещения**

Текущая стоимость замещения актива — это стоимость эквивалентного актива на дату оценки (сумма возмещения, которое было бы уплачено на дату оценки, плюс затраты по сделке, которые были бы понесены на эту дату). Текущая стоимость замещения обязательства — это возмещение, которое было бы получено за эквивалентное обязательство на дату оценки, за вычетом затрат по сделке, которые были бы понесены на эту дату.

Информация, предоставляемая в результате использования какой-либо базы оценки, должна быть полезной для пользователей финансовой отчетности.

Выбор базы оценки для актива или обязательства зависит от:

(1) характеристик актива или обязательства и

(2) от того, как этот актив или обязательство влияют на будущие денежные потоки

Если стоимость актива или обязательства чувствительна к рыночным факторам/рискам, их историческая стоимость может значительно отличаться от текущей стоимости. Если информация об

изменениях стоимости является важной для пользователей финансовой отчетности, то историческая стоимость не даст уместную информацию. Примеры: производные инструменты, ценные бумаги для торговли.

Изменения справедливой стоимости актива или обязательства отражают изменения ожиданий участников рынка, а также изменения их отношений к рискам. Информация о справедливой стоимости актива или обязательства и изменении справедливой стоимости, скорее всего, не будет ценной для пользователей финансовой отчетности, когда, например, компания не планирует продажу актива или передачу обязательства (если компания удерживает активы исключительно для использования или для получения предусмотренных договором денежных потоков или сама исполняет обязательства). Например, основные средства, дебиторская задолженность, кредиторская задолженность.

Если коммерческая деятельность компании подразумевает использование нескольких экономических ресурсов, которые производят денежные потоки косвенным путем, посредством их совместного использования для производства и продажи товаров или услуг покупателям, историческая стоимость или текущая стоимость замещения, вероятнее всего, предоставят уместную информацию о такой деятельности. Например, запасы, основные средства.

В случае активов и обязательств, которые производят денежные потоки напрямую, например, активов, которые могут быть проданы по отдельности и без значительных экономических потерь (например, без значительных перебоев в деятельности компании), базой оценки, предоставляющей наиболее уместную информацию, вероятнее всего, будет текущая стоимость, которая включает в себя текущие оценки величины, сроков и неопределенности будущих денежных потоков.

7. Представление и раскрытие информации

Цель – добиться эффективной коммуникации посредством финансовой отчетности.

Эффективная коммуникация посредством финансовой отчетности обеспечивается за счет применения следующих принципов:

(а) информация, специфичная для компании, является более полезной, чем стандартные описания (шаблоны); и

(б) дублирование информации в различных частях финансовой отчетности обычно не требуется и может привести к тому, что финансовая отчетность станет менее понятной.

Необходимо:

(а) концентрироваться на целях и принципах представления и раскрытия информации, а не на правилах;

(б) классифицировать информацию таким образом, чтобы сгруппировать схожие статьи и разделить несхожие между собой статьи; и

(с) агрегировать информацию таким образом, чтобы ее понимание не было затруднено либо вследствие включения большого количества ненужных деталей, либо вследствие чрезмерного агрегирования.

8. Концепции капитала

Финансовая концепция капитала используется большинством компаний при подготовке финансовой отчетности. Согласно финансовой концепции капитала, подразумевающей под капиталом инвестированные денежные средства или инвестированную покупательную способность, капитал отождествляется с чистыми активами или собственным капиталом компании.

Согласно данной концепции прибыль зарабатывается исключительно в том случае, если финансовая (или денежная) стоимость чистых активов на конец периода превышает финансовую (или денежную) стоимость чистых активов на начало периода после исключения эффекта распределений в пользу собственников и взносов с их стороны в течение периода.

Физическая концепция капитала основана на операционной способности капитала компании приносить экономические выгоды. Согласно физической концепции капитала, капиталом считается производственная мощность компании, основанная, например, на количестве выпускаемых в день единиц продукции.

Согласно данной концепции прибыль зарабатывается исключительно в том случае, если физическая производственная мощность (или операционная способность) компании (либо ресурсы или средства, необходимые для достижения такой мощности) на конец периода превышает физическую производственную мощность на начало периода после исключения эффекта распределений в пользу собственников и взносов с их стороны в течение периода

Выбор компанией соответствующей концепции капитала должен основываться на потребностях пользователей финансовой отчетности.

МСФО (IAS) 16

Основные средства

План сессии

1. Введение	1002
2. Определения	1002
3. Критерии признания.....	1003
4. Первоначальная оценка	1003
1. <u>Элементы первоначальной стоимости</u>	
2. <u>Отсрочка платежа</u>	
4.3 <u>Капитализация затрат по займам</u>	
4.4 <u>Обмен основными средствами</u>	
4.5 <u>Государственные субсидии</u>	
4.7 <u>Резервы</u>	
5. Последующие затраты.....	1007
6. Последующая оценка.....	1008
1. <u>Модель учёта по первоначальной стоимости</u>	
2. <u>Модель учёта по переоценённой стоимости</u>	
7. Особенности амортизации	1011
8. Возмещаемость балансовой стоимости – убытки от обесценения.....	1012
9. Прекращение признания основных средств.....	1013
10. Раскрытие информации.....	1013

1. Введение

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» определяет принципы учёта основных средств.

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» должен применяться для учета основных средств, за исключением случаев, когда другой стандарт определяет или разрешает иной порядок бухгалтерского учета.

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» не применяется к:

- (a) основным средствам, классифицируемым как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- (b) биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»). Однако плодовые деревья учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 16 (сельскохозяйственная продукция, полученная от этих плодовых деревьев, учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
- (c) признанию и оценке активов, связанных с разведкой и оценкой (см. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»);
- (d) правам пользования недрами и запасами полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Наряду с применением **МСФО (IAS) 16 «Основные средства»** при учёте основных средств необходимо принимать во внимание и требования многих других стандартов, а именно:

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчётности»
- МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям»
- МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»
- МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»
- МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»
- МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»
- МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность»
- МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых».

2. Определения

Основные средства (*fixed assets or property, plant, and equipment*) – это материальные активы, которые:

- используются компанией для производства или поставки товаров, оказания услуг, для сдачи в аренду или для административных целей;
- предполагается использовать в течение более одного периода;

Балансовая стоимость (*carrying amount*) – сумма, по которой актив признаётся в отчёте о финансовом положении, за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Первоначальная стоимость/себестоимость (*cost*) – это сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств либо справедливая стоимость другого возмещения, переданного за актив, на момент его приобретения или сооружения.

Амортизируемая стоимость (*depreciable amount*) – себестоимость актива или сумма, отражённая в отчётности вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

Амортизация (*depreciation*) – это систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

Стоимость с точки зрения компании (*entity-specific value*) – приведённая (дисконтированная) стоимость денежных потоков, которые, как ожидается, будут получены от использования актива, от его реализации по окончании срока полезной службы или которые, как ожидается, будут понесены для погашения обязательства по активу.

Справедливая стоимость (*fair value*) – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при погашении обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

Убыток от обесценения (*impairment loss*) – это сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.

Возмещаемая стоимость (*recoverable amount*) – наибольшая из справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу или его ценности использования.

Ликвидационная стоимость (*residual value*) – оценка величины, которая могла бы быть получена в настоящее время от реализации актива за вычетом затрат на продажу в предположении, что его состояние таково, как если бы он уже отработал весь срок своей полезной службы.

Срок полезной службы (*useful life*):

- ожидаемый период использования актива; или
- количество изделий или аналогичных единиц, которое предполагается произвести с использованием актива.

3. Критерии признания

Основное средство признаётся, когда одновременно выполняются следующие критерии:

1. Соответствие определению.
2. Существует высокая вероятность получения компанией будущих экономических выгод от использования данного основного средства.
3. Себестоимость основного средства может быть надёжно оценена.

4. Первоначальная оценка

Объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, должен быть оценён по себестоимости.

Себестоимость основного средства должна включать в себя сумму, уплаченную непосредственно за сам объект, с учётом всех других затрат, которые необходимо было понести, для того чтобы подготовить приобретённый актив к использованию.

4.1 Элементы первоначальной стоимости

- Покупная цена, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку (за вычетом торговых скидок)
- Прямые затраты по доставке актива к месту назначения и приведению его в рабочее состояние, например:
 - затраты на вознаграждения работникам (в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»), непосредственно связанные с созданием или приобретением основного средства;
 - затраты на подготовку площадки;
 - первичные затраты на доставку и разгрузку;
 - затраты на монтаж и сборку;
 - затраты на тестирование оборудования;
 - стоимость профессиональных услуг.
- Предполагаемая стоимость разборки и демонтажа актива (затраты на вывод из эксплуатации) и восстановления площадки, на которой он располагался. Соответствующие обязательства могут возникнуть на момент приобретения актива или в результате использования актива в течение определённого периода для иных целей помимо производства запасов.

2. Отсрочка платежа

Если объект основных средств приобретается на условиях отсрочки платежа, он будет признаваться по приведённой (дисконтированной) стоимости будущих денежных выплат за него. Разница между стоимостью первоначального признания основного средства и суммарными выплатами признаётся как процентный расход на протяжении всего периода отсрочки, если только она не капитализируется в соответствии с порядком учёта, предусмотренным в МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

3. Капитализация затрат по займам

Прочие затраты по займам учитываются также в соответствии с МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (т.е. затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, должны капитализироваться путём включения в стоимость этого актива).

4.4 Обмен основными средствами

Компания может приобретать актив не только за плату, но и путем обмена на другой актив/активы.

Когда один актив приобретается в обмен на другой актив, то приобретаемый актив должен быть оценён по справедливой стоимости. За основу оценки может быть взята и справедливая стоимость передаваемого актива, если она точнее и легче определяется.

Однако если сделка не носит коммерческий характер и справедливые стоимости не могут быть надёжно определены, то актив признаётся в отчёте о финансовом положении по балансовой стоимости переданного актива.

1. Бухгалтерские записи при обмене без доплаты:

Дт Новый актив	справедливая стоимость
Дт Накопленная амортизация	учтённая сумма
Кт Старый актив	учётная стоимость
Кт Прибыль (убыток) от реализации	балансирующая сумма

2. Обмен с доплатой полученной:

Дт Новый актив	справедливая стоимость
Дт Денежные средства	доплата
Дт Накопленная амортизация	учтённая сумма
Кт Старый актив	учётная стоимость
Кт Прибыль (убыток) от реализации	балансирующая сумма

3. Обмен с доплатой произведённой:

Дт Новый актив	справедливая стоимость
Дт Накопленная амортизация	учтённая сумма
Дт Убытки (прибыль) от реализации	балансирующая сумма
Кт Старый актив	учётная стоимость
Кт Денежные средства.....	доплата

Пример 1.

Менеджмент компании А обменял автомат по продаже напитков на холодильник компании Б. Помимо холодильника компания А получила \$325 денежными средствами. Данные об остаточной и справедливой стоимости этих объектов представлены ниже:

	<u>Остаточная стоимость, \$</u>	<u>Справедливая стоимость, \$</u>
Автомат по продаже напитков	1,300	1,325
Холодильник	1,150	1,000

Задание:

Отразить бухгалтерские записи по данной операции.

Решение:

Холодильник должен быть признан в отчёте о финансовом положении компании А по первоначальной стоимости = 1,000 (справедливая стоимость полученного актива).

Прибыль в размере 25 (1,325 – 1,300) должна быть признана в отчёте о прибылях и убытках.

Проводки:

Дт Основное средство (холодильник)	1,000	
Дт Денежные средства	325	
Кт Основное средство (автомат)		1,300
Кт Доход от выбытия основного средства (отчёт о прибылях и убытках)		25

4.5 Государственные субсидии

Признание и первоначальная оценка основных средств, для приобретения которых была получена государственная субсидия, происходит на основании тех же принципов, что и для прочих приобретённых основных средств. Однако стоимость основного средства может быть уменьшена на сумму полученной субсидии в соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»

4.7 Резервы

Когда компания покупает или строит объект основных средств, у неё может возникнуть контрактное или юридическое обязательство по выводу из эксплуатации данного объекта в конце срока его полезной службы и/или обязательство по восстановлению площадки, на которой он находился. Поскольку такие расходы являются необходимыми для того, чтобы данный объект приносил экономические выгоды его владельцу, эти расходы должны капитализироваться в тот момент, когда у компании возникает обязательство по ним. Расчёт и признание резерва происходит в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Если затраты будут понесены в долгосрочной перспективе, в состав основного средства капитализируется дисконтированная стоимость будущих расходов, рассчитанных с использованием наилучшей оценки.

Пример 2.

У нефтяной компании в соответствии с местным законодательством возникает обязательство в момент установки буровой вышки вывести её из эксплуатации в конце 30-летнего срока службы.

По оценкам менеджмента компании через 30 лет эти расходы составят \$140,000,000, дисконтированная стоимость которых по ставке 10% составляет \$8,023,197.

Задание:

Отразить бухгалтерские записи по данной операции.

Решение:

Резерв под вывод из эксплуатации буровой вышки должен быть капитализирован в момент первоначального признания (т.к. это и есть обязывающее событие) в размере дисконтированной стоимости будущих затрат.

Дт Основное средство	\$8,023,197
Кт Резерв (обязательство)	\$8,023,197

Далее основное средство амортизируется в обычном порядке.

На резерв (обязательство) ежегодно будут начисляться проценты, они будут отражаться в отчёте о прибылях и убытках как процентные расходы.

5. Последующие затраты

После того как актив становится готовым к использованию, капитализация затрат прекращается. Последующие затраты, связанные с обслуживанием и эксплуатацией основных средств (расходы на оплату труда, расходные материалы) списываются на затраты периода по мере их возникновения.

Замена компонентов

Некоторые сложные объекты основных средств (самолеты, корабли, газовые турбины и т.п.) могут считаться группой связанных компонентов, некоторые из которых требуют регулярной замены через различные промежутки времени, и, таким образом, имеют различные сроки полезной службы.

Если при замене одного из компонентов выполнены условия признания материального актива, то соответствующие расходы должны быть прибавлены к балансовой стоимости сложного объекта. Тогда операция по замене рассматривается как реализация (выбытие) старого компонента (т.е. его признание прекращается).

Расходы на комплексные проверки или комплексный ремонт

Иногда без проведения регулярного комплексного тестирования объекта основных средств (независимо от того, происходит ли при этом замена отдельных его компонентов) дальнейшая его эксплуатация бывает невозможна (например, самолёта).

Если при проведении комплексной проверки выполнены условия признания материального актива, её стоимость добавляется к балансовой стоимости объекта основных средств.

При этом остаточная стоимость ранее проведённой комплексной проверки (отличимая от стоимости материальных компонентов актива в случае её возможной идентификации) подлежит списанию.

6. Последующая оценка

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» предусматривает две модели последующего учёта основных средств:

- модель учёта по первоначальной стоимости;
- модель учёта по переоценённой стоимости.

Компания должна выбрать модель последующего учёта для каждого класса основных средств.

1. Модель учёта по первоначальной стоимости

Объект основных средств учитывается по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

2. Модель учёта по переоценённой стоимости

Объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надёжно оценена, учитывается по переоценённой стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Переоценка должна проводиться с достаточной регулярностью, с тем чтобы на отчётную дату не возникало существенных различий между балансовой и справедливой стоимостью. Переоценка должна проводиться по отношению к классу основных средств индивидуально по каждому объекту.

Для таких объектов основных средств, как земля и здания, справедливая стоимость соответствует рыночной стоимости, определяемой профессиональным оценщиком с помощью обычных методов оценки. При определении справедливой стоимости машин и оборудования обычно используют рыночную стоимость на момент проведения переоценки. Но когда из-за специфики оборудования сложно определить его рыночную стоимость, в качестве справедливой стоимости можно использовать стоимость замещения с поправкой на амортизацию.

Переоценка

Сначала вся сумма начисленной амортизации списывается на счёт учёта основных средств, а затем полученная стоимость переоценивается таким образом, что становится равной справедливой стоимости (т.е. новая первоначальная стоимость становится равной справедливой, а накопленная амортизация обнуляется).

Переоценка впервые - отражение результата

Сумма дооценки (положительный результат переоценки) должна относиться в Капитал (резерв по переоценке основных средств) и отражаться в отчёте о прочем совокупном доходе.

Сумма уценки (отрицательный результат переоценки) относится в отчёт о прибылях и убытках.

Последующая переоценка - отражение результата

Повышение стоимости актива при последующих переоценках сначала должно компенсировать ранее признанные убытки в отчёте о прибылях и убытках, а лишь затем формировать резервы в Капитале.

Снижение стоимости актива при последующей переоценке будет осуществлено сначала за счёт снижения ранее признанных резервов по переоценке в Капитале, и лишь затем будет относиться на убытки в отчёте о прибылях и убытках.

Схематично это представлено в следующей таблице:

	Повышение стоимости	Понижение стоимости
Первая переоценка	Резерв по переоценке (раздел Капитал).	отчёт о прибылях и убытках
Последующие переоценки	В отчёт о прибылях и убытках на сумму ранее признанных убытков, превышение – в раздел Капитал.	Уменьшение ранее созданных резервов в разделе Капитал. При недостаточности резервов – в отчёт о прибылях и убытках.

При выбытии объекта основных средств резерв по переоценке полностью переносится на нераспределенную прибыль.

По мере использования объекта основных средств резерв по переоценке можно переносить на нераспределенную прибыль ("амортизировать") в сумме разницы между:

- амортизационным расходом, начисленным исходя из переоцененной стоимости и
- амортизационным расходом, который был бы, если бы модель переоцененной стоимости не применялась.

Пример 3.

Актив был приобретен компанией 1 января 2018 года по цене \$40,000. Ожидаемый срок полезной службы актива – 10 лет. Компания предполагает, что ликвидационная стоимость актива будет равна нулю. Актив амортизируется линейным методом.

31 декабря 2019 года справедливая стоимость актива равнялась \$40,000.

В течение двух последующих лет балансовая стоимость актива соответствовала его справедливой стоимости. Однако оценка, проведенная 31 декабря 2022 года, показала, что справедливая стоимость актива не превышает \$18,000.

Задание:

Отразить бухгалтерские записи по переоценке актива и его амортизации.

Решение:

1. 01.01.18 Приобретение актива

Дт Основные средства \$40,000

Кт Денежные средства \$40,000

2. 31.12.18 Начисление годовой амортизации: \$40,000 / 10 лет = \$4,000 в год

Дт Расходы по амортизации \$4,000

Кт Накопленная амортизация \$4,000

3. 31.12.19 Начисление годовой амортизации

Дт Расходы по амортизации \$4,000

Кт Накопленная амортизация \$4,000

4. 31.12.19 Переоценка актива

1) 31.12.19 Дооценка актива до \$40,000

Дт Основные средства (балансирующее значение) \$0

Дт Накопленная амортизация (полная сумма) \$8,000

Кт Резерв по переоценке (40,000 – 32,000) \$8,000

2) 31.12.20 Начисление годовой амортизации актива \$5,000 (40,000 / 8) и «амортизация» резерва \$1,000 (8,000 / 8)

Дт Расходы по амортизации	\$5,000	
Кт Накопленная амортизация		\$5,000
Дт Резерв по переоценке	\$1,000	
Кт Нераспределенная прибыль		\$1,000

3) 31.12.21 Начисление годовой амортизации актива \$5,000 (40,000 / 8) и «амортизация» резерва \$1,000 (8,000 / 8)

Дт Расходы по амортизации	\$5,000	
Кт Накопленная амортизация		\$5,000
Дт Резерв по переоценке	\$1,000	
Кт Нераспределенная прибыль		\$1,000

4) 31.12.22 Начисление годовой амортизации актива \$5,000 (\$40,000 / 8) и «амортизация» резерва \$1,000 (8,000 / 8)

Дт Расходы по амортизации	\$5,000	
Кт Накопленная амортизация		\$5,000
Дт Резерв по переоценке	\$1,000	
Кт Нераспределенная прибыль		\$1,000

5) 31.12.22 Снижение балансовой стоимости до \$18,000

Дт Амортизация (вся накопленная сумма)		\$15,000
Дт Резерв по переоценке (8,000 – 3 x 1,000)		\$5,000
Дт Убытки от переоценки активов (балансирующая сумма)	\$2,000	
Кт Основные средства (40,000 – 18,000)		\$22,000

7. Особенности амортизации

С помощью амортизации реализуется основной принцип бухгалтерского учёта, а именно соотнесение расходов на приобретение основного средства с соответствующими доходами, которые получает компания от его эксплуатации в течение срока его полезной службы. Таким образом, амортизация представляет собой стратегию распределения затрат, а поэтому все основные средства, за исключением земли, должны подвергаться амортизации, даже если их стоимость со временем возрастает.

Комментарий. Земля, как правило, имеет неограниченный срок службы, и поэтому не подлежит амортизации.

Период амортизации

Амортизация начинает начисляться с момента, когда основное средство готово к использованию, и продолжает начисляться до прекращения признания или переклассификации в категорию активов, предназначенных на продажу (МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность»). Амортизация начисляется даже в том случае, если основное средства не используется.

Расходы по амортизации

Для того чтобы определить расходы по амортизации в каждом периоде, необходимо провести следующие оценки:

- ожидаемая ликвидационная стоимость;
- ожидаемый срок полезной службы,
- используемый метод амортизации.

Все вышеуказанные оценки должны пересматриваться компанией на периодической основе, потому что вследствие влияния различных событий они могут измениться. Изменения оценок должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Ожидаемый срок полезной службы определяется компанией на основании следующих факторов:

- ожидаемый объём использования основного средства, который оценивается исходя из его предполагаемой мощности или физической производительности;
- предполагаемый физический износ, зависящий от производственных факторов;
- технологический моральный износ;
- юридические или другие ограничения на использование основного средства.

Методы амортизации

Используемый метод амортизации должен отражать схему, по которой компания потребляет экономические выгоды, получаемые от основного средства.

МСФО (IAS) 16 определяет три основных метода расчёта амортизационных отчислений:

- линейный метод;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод списания стоимости пропорционально объёму выпущенной продукции/выполненных работ/оказанных услуг.

Какой бы метод амортизации ни был избран, бухгалтерские записи остаются неизменными. Различными будут лишь конкретные суммы в каждом периоде.

Очень важно, чтобы компания серьезно отнеслась к выбору метода амортизации с точки зрения наилучшего отражения в учёте порядка переноса стоимости активов в расходы.

Кроме того, различные категории активов могут амортизироваться различными методами.

Политика компании по ремонту и обслуживанию основных средств может влиять на срок полезной службы и ликвидационную стоимость актива, увеличивая или уменьшая их. Однако такое изменение не должно повлечь за собой изменение методов амортизации.

Линейный метод

Это самый простой и распространённый метод начисления амортизации, характеризующийся тем, что амортизируемая стоимость актива списывается на расходы равными частями в течение всего срока полезной службы данного актива. Годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается следующим образом:

$$\frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Срок полезной службы}}$$

Метод уменьшаемого остатка

В этом методе используется коэффициент амортизации как при линейном методе, однако он умножается на дополнительный фактор (коэффициент ускорения) в зависимости от того, как быстро мы планируем амортизировать объект. Существенное отличие данного метода от метода линейной амортизации состоит в том, что коэффициент амортизации применяется не к амортизируемой стоимости, а к остаточной (балансовой стоимости) объекта.

Формула для расчёта:

$$\frac{100\%}{\text{Срок полезной службы}} \times \text{Коэффициент ускорения} \times \text{Балансовая стоимость}$$

Метод списания стоимости пропорционально объёму продукции

Не все способы амортизации основываются на распределении стоимости актива пропорционально времени. В некоторых случаях более рациональным подходом будет являться соотнесение стоимости с количеством выпущенной продукции (оказанных услуг). Метод списания стоимости пропорционально объёму продукции состоит в начислении суммы амортизации на основе ожидаемого использования или ожидаемого уровня производительности.

Расчёт амортизации по этому методу выглядит следующим образом:

$$\frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Ожидаемое кол-во единиц продукции (услуг)}} \times \text{Фактическое кол-во единиц продукции (услуг) за отчётный период}$$

Ликвидационная стоимость

Ожидаемая ликвидационная стоимость основного средства важна для определения амортизируемой стоимости, поскольку она рассчитывается за вычетом ликвидационной стоимости. Объект основных средств будет амортизироваться, даже если ликвидационная стоимость будет больше или равна балансовой стоимости (в таком случае амортизация будет равна нулю).

8. Возмещаемость балансовой стоимости – убытки от обесценения

Для определения того, произошло ли уменьшение стоимости объекта основных средств, применяется МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», который будет рассмотрен позднее.

9. Прекращение признания основных средств

Основное средство должно быть списано с отчёта о финансовом положении:

- при его выбытии (продажа, дарение, продажа с обратной арендой и т.д.);
- если более не ожидается экономических выгод от его использования.

Также актив перестает учитываться как основное средство при его переклассификации в актив, предназначенный на продажу (МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность»).

Прибыль или убытки, возникающие от выбытия или реализации объекта основных средств, должны определяться как разность между оценочной суммой чистых поступлений от выбытия и балансовой стоимостью основного средства и признаваться как доход или расход в отчёте о прибылях и убытках. Прибыль от выбытия основных средств не должны включаться в выручку.

Однако если компания в ходе обычной деятельности на постоянной основе продает объекты основных средств, ранее удерживаемые для целей сдачи в аренду третьим лицам, то в момент прекращения сдачи в аренду (когда актив становится предназначенным для продажи) происходит переклассификация данных активов в состав запасов по их балансовой стоимости на эту дату.

Поступления от продажи такого типа активов учитываются в составе выручки в соответствии с МСФО 15. В данном случае МСФО (IFRS) 5 не применим. Соответствующие потоки денежных средств (в соответствии с МСФО 7) классифицируются как потоки денежных средств от операционной деятельности,

10. Раскрытие информации

В примечания к отчётности необходимо включить следующую информацию по **каждой группе основных средств**:

- используемый метод последующей оценки;
- используемый метод амортизации;
- ожидаемый срок полезной службы или ставку амортизации;

Пример 4.

Примечания к консолидированной финансовой отчётности (выдержка). Основные средства

Здания учтены по переоценённой стоимости. Прочие материальные основные средства показаны по первоначальной стоимости, в которую включены затраты на их приобретение.

Амортизация рассчитывается таким образом, что первоначальная или переоценённая стоимость объекта основных средств будет списана на протяжении предполагаемого срока его полезной службы. В год приобретения амортизационные отчисления производятся в полном годовом объеме.

Ставки и методы начисления амортизации:

Виды основных средств	Ставка, %	Метод
Здания	2	Линейный
Машины и оборудование	10	Линейный
Мебель, оснастка и инструментарий	20	Линейный
Автотранспорт	30	Уменьшаемого остатка

- учётную стоимость объекта основных средств и накопленную амортизацию (вместе с накопленным убытком от обесценения) на начало и конец отчётного периода;
- сверку изменения балансовой стоимости основных средств, включая: приобретения и выбытия, переклассификации в категорию предназначенных на продажу, приобретения путем объединения компаний, суммы переоценок, корректировки ошибок, курсовые разницы, убытки от обесценения и их восстановление, амортизационные начисления, курсовые разницы и прочие существенные изменения.

Пример такой сверки приведен ниже.

	Машины и оборудование	Транспортные средства	Незавершённое строительство	Итого
Оценка:				
первоначальная стоимость				
На 01.01.22	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Приобретение	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Выбытие	(xxx,xxx)	-	-	(xxx,xxx)
Перемещение из незавершённого строительства	x,xxx		(x,xxx)	
На 31.12.22	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx
Накопленная амортизация и обесценение				
На 01.01.22	xxx,xxx	xxx,xxx	-	xxx,xxx
Исправление ошибки	xxx,xxx		-	xxx,xxx
Пересмотренный отчёт о финансовом положении на 01.01.22	xxx,xxx	xxx,xxx	-	xxx,xxx
Амортизация за год	xxx,xxx	xxx,xxx	-	xxx,xxx
Убытки от обесценения	xxx,xxx	-	-	xxx,xxx
На 31.12.22	xxx,xxx	xxx,xxx	-	xxx,xxx
Остаточная балансовая стоимость на 31.12.22	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx	xxx,xxx

Кроме того, в отчётности должна быть раскрыта информация по следующим фактам, если они имели место:

- любые ограничения прав собственности и факт передачи активов в залог в качестве обеспечения обязательств;
- затраты, отнесенные на незавершенное строительство;
- суммы договорных обязательств по приобретению основных средств;
- компенсации, полученные от третьих сторон, за обесценившиеся, утраченные или брошенные объекты основных средств (включенные в отчет о прибылях и убытках за период).

В случае если объект основных средств отражается по переоцененной стоимости, в Примечаниях необходимо раскрыть следующую информацию:

- дату переоценки;
- факт привлечения независимого оценщика;
- методы и допущения, используемые для определения справедливой стоимости;
- насколько справедливая стоимость определялась путем ссылки на цены активного рынка, либо на последние сделки между независимыми сторонами, либо с применением других оценочных техник;
- балансовую стоимость по каждому классу основных средств, которая сформировалась бы, если бы они учитывались по модели первоначальной стоимости;
- резерв по переоценке, его изменение за период и ограничения на распределение его остатка между акционерами.

Пример 5.

Примечания к финансовой отчетности за год до 31 декабря 2022 г. (выдержка)

1. Учётные политики

Здания учтены по стоимости переоценки. Прочие материальные основные средства показаны по первоначальной стоимости, в которую включены расходы на их приобретение.

Амортизация рассчитывается так, чтобы первоначальная или переоцененная стоимость объекта основных средств была списана на протяжении предполагаемого срока его полезной службы. В год приобретения амортизационные отчисления производятся в полном годовом объеме. Ставки и методы начисления амортизации:

<u>Виды основных средств</u>	<u>Ставка, %</u>	<u>Метод</u>
Здания	2	Линейный
Машины и оборудование	10	Линейный
Мебель, оснастка и инструментарий	20	Линейный
Автотранспорт	30	Уменьшаемого остатка

2. Основные средства

	<u>Земля и здания</u>	<u>Машины и обору- дование</u>	<u>Авто- транспорт</u>	<u>Мебель и оснастка</u>	<u>Всего</u>
	<u>\$000</u>	<u>\$000</u>	<u>\$000</u>	<u>\$000</u>	
Первоначальная или переоцененная стоимость					
На 01.01.22	1,440	1,968	449	888	4,745
Поступления	500	75	35	22	632
Переоценка	<u>760</u>	—	—	—	<u>760</u>
На 31.12.22	<u>2,700</u>	<u>2,043</u>	<u>484</u>	<u>910</u>	<u>6,137</u>
Накопленная амортизация					
На 01.01.22		144	257	194	583
Корректировка при переоценке	(144)	—	—	—	(144)
Амортизация за год	<u>60</u>	<u>233</u>	<u>87</u>	<u>182</u>	<u>562</u>
На 31.12.22	<u>60</u>	<u>490</u>	<u>281</u>	<u>765</u>	<u>1,596</u>

Остаточная стоимость

На 31.12.22	2,640	1,553	203	145	4,541
На 01.01.22	<u>1,296</u>	<u>1,711</u>	<u>255</u>	<u>305</u>	<u>3,567</u>

- (a) В начале 2022 года была проведена переоценка зданий исходя из их рыночной стоимости при использовании в аналогичных целях. Оценка проводилась фирмой независимых сертифицированных оценщиков. Фактическая стоимость фабрики составляет \$1,940,000, а накопленная амортизация (износ) – \$183,000.
- (b) В целях более правдивого отображения результатов и финансовой позиции компании способ амортизации автотранспорта был изменен с линейного по ставке 25% на метод снижаемого остатка по ставке 30%. В результате амортизационные отчисления за год уменьшились на \$34,000.

© 2024 «Технологии Доверия» Все права защищены.

«Технологии Доверия» (www.tedo.ru) предоставляет аудиторские и консультационные услуги компаниям разных отраслей.

В офисах «Технологий Доверия» в Москве, Санкт-Петербурге, Екатеринбурге, Казани, Новосибирске, Ростове-на-Дону, Краснодаре, Воронеже, Владикавказе, Перми и Нижнем Новгороде работают 3 700 специалистов. Мы используем свои знания, богатый опыт и творческий подход для разработки практических советов и решений, открывающих новые перспективы для бизнеса.