**Тема 1. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности**

**Стандарты, регулирующие изучение темы:**

* Framework for the preparation and presentation of financial statements (Принципы подготовки и представления финансовой отчетности);
* IAS 1 «Presentation of Financial Statements» (МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности);
* IAS 7 «Statement of Cash Flows» (МСБУ 7 «Отчет о движении денежных средств»);
* IFRS 13 « » (МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости»)
* IAS 8 «Accounting policies, changes in accounting estimates and errors» (МСБУ 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»)

**Применение МСФО**

Подготовка отчетности по МСФО предусмотрена либо разрешена в более чем 100 странах:

* Бангладеш, Чехия, Эстония, Украина, Казахстан - все зарегистрированные на бирже компании, включая национальные должны следовать МСФО
* Страны ЕС – все зарегистрированные на бирже компании должны перейти на МСФО не позднее 1 января 2005 года
* Россия, Белоруссия, ОАЭ - отчетность по МСФО обязательна в банковском секторе
* *ФЗ № 208 –ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля* *2010 года.* – консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО

**Приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие МСФО и Разъяснений МСФО на территории РФ»**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Подготовлены для применения на территории РФ | 37 стандартов  26 разъяснений МСФО | Непосредственно по МСФО составляется консолидированная отчетность за 2012 год.  Российские правила отменяются. |
| Организации, составляющие отчетность по МСФО | Публичные компании, у которых есть дочерние (зависимые) компании. | Банки, страховые организации, организации, ценные бумаги которых обращаются на бирже.  (Долевые ценные бумаги – акции)  Для организаций, которые размещают на торгах облигации и иные долговые ценные бумаги, МСФО станут обязательными с 2015 г. |
| Обычная бухгалтерская отчетность | Формируется по правилам российских стандартов бухучета. | Признанные МСФО могут применяться, если организация разрабатывает собственный способ ведения учета (которого нет в ПБУ). |

**Постановление Правительства РФ от 03.03.2012 №179 «О представлении годовой консолидированной финансовой отчетности»**

Определены правила представления годовой консолидированной отчетности в Федеральную службу по финансовым рынкам.

|  |  |
| --- | --- |
| Организации | Страховые и иные организации (за исключением кредитных), ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг |
| Сроки представления отчетности | В течение 120 дней после окончания года, за который составлена отчетность |
| Способ представления отчетности | - посредством телекоммуникационных каналов связи, в том числе через сеть Интернет, в форме электронных документов с неквалифицированной электронной подписью  - с использованием программы, размещенной на официальном сайте Федеральной службы по финансовым рынкам в сети Интернет в свободном доступе, которая соответствует последним версиям шаблонов электронных документов указанной программы на дату представления документов |
| Организации, выполняющие государственный оборонный заказ | Представляют отчетность, содержащую сведения, составляющие государственную тайну, посредством фельдъегерской связи на электронном носителе. Отчетность записывается на электронный носитель способом, не допускающим внесения изменений в записанную информацию. Публикации подлежат данные, не составляющие государственную тайну. Остальная информация не публикуется. |

* Другие страны будут применять МСФО – Бразилия с 2010, Мексика и Аргентина с 2012-г.
* ФО по МСФО не разрешена в Китае, Корее, Пакистане, саудовской Аравии, Малайзии и Индонезии
* В феврале 2006 СМСФО и Совет по стандартам ФУ США выпускают Меморандум о Понимании в рамках кратко- и долгосрочных проектов конвергенции.
* В мае 2007 Комиссия по ценным бумагам США объявила, что с 2009 г. будет снято требование о согласовании отчетности по МСФО и ГААР.
* Сейчас комиссия США по ценным бумагам и биржам рассматривает план действий, в соответствии с которым все компании США должны соблюдать МСФО к 2014 году (ГААР прекратить свое существование).

**Источники информации по МСФО**

* Совет по МСФО[www](http://www)[.iasb.org](http://yvwwjagb.org/)
* Международная федерация бухгалтеров [www.ifac.org](http://wwvy.ifac.org/)
* ПрайсВатерхаусКуперс [www.pwc.com](http://www.pwc.com/)
* АССА [www.accaglobal.com](http://www.accaglobal.com/)

**На русском языке**

* Минфин [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru/)
* Проект реформы в России [www.accountingreform.ru](http://www.accountingreform.ru/)
* Консультанта Плюс [http://www.consultant.com2com.ru](http://www.icar.ru/)
* Института профессиональных бухгалтеров [http://www.ipbr.ru](http://www.ipbr.ru/)

1. Вахрушина М.А. Мельникова Л.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебник. – М.: Омега-Л, 2013
2. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. 4-е издание - М.: ИНФРА - М, 2014

1. **Введение в международные стандарты финансовой отчетности**

Финансовый учет, предоставляющий информацию многочисленным заинтересованным пользователям (внутренним и внешним), четко регламентируется разнообразными стандартами. Бухгалтер не имеет права работать без соблюдения специально разработанных документов, определяющих правила его действия в различных ситуациях. Подобные документы называются, как правило, стандартами.

Стандарты б.у.

Национальные

Международные

Региональные

Стандарты, определяющие правила финансового учета в конкретной стране, называются ***национальными***.

В каждой стране существуют свои национальные правила и стандарты финансового учета, и не существует двух стран, использующих одинаковые учетные стандарты. Так, например, в США стандарты носят название Общепринятых принципов учета – *GAAP (Generally Accepted Accounting Principles)*, они разрабатываются профессиональными бухгалтерскими организациями. В РФ стандарты носят название *Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ*), они представляют собой требования законодательства.

**Причины различий систем учета:**

1. ***Источники финансирования деятельности предприятий.***

Этот критерий определяет конкретных пользователей финансовой информации. Так, например, исторически сложилось, что основными поставщиками капитала для компаний США и Великобритании были мелкие частные инвесторы. Большое количество внешних заинтересованных пользователей обусловило требование к раскрытию «справедливой» информации, отличающейся большим количеством оценок, подтвержденных независимыми аудиторами. В Германии деятельность компаний финансировалась крупными банками, которые часто являлись их собственниками. Во Франции в финансировании значительную роль играло государство. Следовательно, в этих странах информации финансовой отчетности отличалась большим консерватизмом, с меньшим количеством оценок.

1. ***Законодательные системы***

Страны делятся на 2 группы:

* + *Страны континентального права,* отличаются предписательностью законов по принципу «разрешено то, что разрешено». Учетные правила здесь четко регламентированы и определяются законодательством (Германия, Франция, Австрия, Италия, РФ).
  + *Страны общего (англо-санксонского) права* – для них характерен разрешительный подход, т.е. «разрешено то, что не запрещено. Учетные системы отличаются большой много вариантностью и гибкостью, учет регулируется профессиональными организациями, отсутствуют единые планы счетов (США, Великобритания, Канада, Австралия).

1. ***Налогообложение***

В странах с континентальным правом правила налогообложения оказывают существенное влияние на составление отчетности. Так, например, в Германии отчетность, отчетность составленная для целей налогообложения, эквивалентна финансовой отчетности. В других странах, преимущественно, общего права, правила налогообложения отделены от правил финансового учета. В США отчетность, предоставляемая инвесторам, значительно отличается от отчетности, составляемой для целей налогообложения, как следствие, возникают отложенные налоги.

1. ***Развитие бухгалтерской профессии***

Учет развивался более активно в странах с частным капиталом, с большим количеством заинтересованных пользователей. Отсюда многовариантность учета (США)

1. ***Степень инфляции***

При наличии высокой инфляции цифры, отражаемые в финансовой отчетности, становятся несопоставимыми, требуется корректировка. В развитых странах такая проблема не очень остра, но в прошлом, были разработаны способы корректировки.

1. ***Организация бизнеса - размеры и организационная структура предприятий***

В развитых странах ведущее положение в экономике занимают крупные компании со сложной организационной структурой, следовательно, учетная информация становится более трудной, не всегда однозначно трактуемой. В экономически слабо развитых странах учетные системы более просты по причине небольшого размера организаций и невысокого уровня общего образования

1. ***Внешнее влияние, т.е. политическая зависимость и географическое расположение***

Учетная система Индии близка к английской по причине существовавшей колониальной зависимости; система учета Канады находится под влиянием американской системы в силу географического положения.

Рассмотрим существующие классификации учетных систем

1. Трехмодельная классификация, предложенная в работе Мюллера, Гернона и Мика:

* континентальная (европейская)
* британо-американская
* южно-американская

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Концепция БУ** | **Континентальная (европейская)**  Германия, Франция, Швеция, Бельгия, Испания, Италия, Швейцария | **Англо-американская**  Великобритания, США, Нидерланды, Австралия, Канада, ЮАР | **Южно-американская**  Аргентина, Боливия, Бразилия, Чили |
| Основные характеристики модели | * законодательное регулирование учета * ориентация на нужды государства * консерватизм учетной практики | * отсутствие законодательного регулирования * ориентация на нужды инвесторов * гибкость и многовариантность учетной системы * высокий общеобразовательный уровень бухгалтеров | * высокий уровень инфляции * ориентация на нужды государственного регулирования |
| Унификация учета | Гармонизация на континентальном уровне  Директивы ЕС | Гармонизация на локальном уровне  Принципы учета GAAP | Гармонизация на локальном уровне  Принципы учета GAAP |

2. Иерархическая классификация, предложенная Ноубсом:

* страны микроуровня – для них характерно общее право, сильная, старая бухгалтерская профессия, нацеленность финансового учета на справедливое отражение, на нужды акционеров, раскрытие большого количества информации в отчетности, отделение налоговых правил от правил финансового учета, профессиональные стандарты
* страны макро уровня – континентальное право, слабо развитая бухгалтерская профессия, регулирования учета государством, ориентация на налогообложение, коммерческая тайна.

Таким образом, все страны ведут учет в соответствии со своими национальными стандартами.

В связи с развитием транснациональных рынков, рынков капитала и прочих международных корпораций возникла необходимость унификации национальных стандартов и разработки так называемых «наднациональных» стандартов, которые разрабатываются на региональном и международном уровнях.

***Региональные стандарты*** действуют в нескольких странах определенного региона, например, *Европейские директивы*, которые носят обязательный (законодательный) характер для стран - членов Европейского сообщества*.*

***Международные стандарты*** объединяют опыт многих стран мира и носят рекомендательный характер. Это сборник документов, разрабатываемых Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности.

**МСФО** – это стандарты, издаваемые с 1973 года

***Цель создания комитета*** - Разработка и публикация МСФО, работа по совершенствованию и гармонизации правил, стандартов и процедур, связанных с представлением публичной ФО

|  |  |
| --- | --- |
| 1904 | Первый Международный конгресс бухгалтеров в Сент-Луисе |
| 1973 | Образован Комитет по МСФО с участием 10 профессиональных организаций. В КМСФО вошли профессиональные организации-члены Международной федерации бухгалтеров (МФБ).  Деятельность Комитета направляет и осуществляет Правление, назначаемое МФБ. |
| 1981 | Правление КМСФО учредило международную Консультативную группу, которая рассматривает технические вопросы проектов, разрабатываемых КМСФО |
| 1987 | Соглашение с Международной организацией комиссией по фондовым биржам о разработке «основополагающих» стандартов |
| 1995 | Учрежден Консультативный совет, который проводит экспертизу стратегии и планов Правления, составляет годовой отчет о работе Правления, проверяет бюджет и финансовую отчетность Комитета |
| 1997 | Сформирован постоянный комитет по интерпретациям (ПКИ) для рассмотрения спорных вопросов бухгалтерского учета. |
| 1998 | В составе Комитета 119 организаций-членов и 6 ассоциированных членов из 88 стран |
| апрель  2001 | Принято решение о переименовании Комитета по МСФО в Совет по МСФО. Советом управляют доверительные лица, которые назначают членов Правления, ПКИ, Консультативного совета. |
| 2001 | В 104 странах мира насчитывается 143 члена СМСФО, представляющих 2 млн. бухгалтеров. |
| 2002 | Новая редакция стандартов |

***Структура***

**Наблюдательный Совет**

Одобрение и наблюдение за попечителями

**Институт МСФО (22 попечителя)**

(независимый орган, который координирует работу Совета по МСФО)

* назначают членов Консультационного совета по стандартам, Совета по международным стандартам и Комитета по интерпретациям
* контролируют эффективность работы Совета
* привлекают финансирование
* утверждают бюджеты СМСФО
* отвечают за проведение существенных структурных изменений

Консультационный совет по стандартам (KCC – SAC):

Около 40 членов

- представляет форум для организаций и лиц, у которых есть интерес к международному бухгалтерскому учету

- Консультирует Совет по проблемам, требующим решения,

- Информирует совет об общественном мнении касательно осуществляемых проектов

- проводит как минимум три открытые встречи с СМСФО в год

Комитет по интерпретации (КИМФО – IFRIC):

- Входят эксперты в области бухгалтерского учета из 12 стран

- Отвечает за разработку интерпретаций, касающихся применения МСФО (Публикует проекты интерпретаций, рассматривает комментарии и публикует финальный вариант)

Совет по международным стандартам ФО:

* Состоит из 16 членов, 13 из которых работают на постоянной основе
* Назначается попечителями первоначально на срок от 3 до 5 лет
* Занимается разработкой и выпуском стандартов и несет полную ответственность за все технические вопросы

# *Виды МСФО*

**Цели,** изложены в Уставе Совета по МСФО

- Разработать в общественных интересах единый комплект высококачественных понятных и практически реализуемых глобальных стандартов учета, которые требуют предоставления высококачественной, прозрачной и сопоставимой информации в финансовой отчетности;

- Продвигать внедрение и строгое соблюдение стандартов

- Активно сотрудничать с национальными организациями, ответственными за разработку стандартов, с тем чтобы способствовать конвергенции национальных и международных стандартов финансовой отчетности и обеспечить качественное решение возникающих вопросов

**Виды МСФО**

*1.Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности:*

* + определяют принципы, в соответствии с которыми должна быть составлена финансовая отчетность
  + являются теоретической основой существующих и разрабатываемых стандартов
  + представляют собой руководство для решения нетипичных учетных проблем

1. *Собственно стандарты (IAS, IFRS):*

* определяют подходы к решению учетных проблем
* регламентируют правила и процедуры отражения в учете и отчетности хозяйственных средств и операций предприятий

1. *Интерпретации стандартов КИМФО (SIC, IFRIC)* – выработка решений по спорным вопросам применения МСФО, которые имеют силу во всем мире:

- в отношении вновь возникших вопросов финансовой отчетности, которые специально не рассматриваются в существующих стандартах;

- при возникновении неудовлетворительных, противоречивых или неприемлемых интерпретаций в отсутствии официальных разъяснений

2. Принципы подготовки и составления финансовой отчетности

***Вопросы, раскрываемые в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности:***

1. Цель финансовой отчетности
2. Основополагающие принципы
3. Качественные характеристики отчетности
4. Элементы финансовой отчетности:

* критерии признания
* виды оценки

1. **Цель финансовой отчетности** – обеспечить достоверное представление информации о финансовом положении (отчет о финансовом положении), результатах деятельности (отчет о совокупном доходе) и изменениях в финансовом положении (отчет о движении денежных средств) широкому кругу пользователей для их информационной поддержки в процессе принятия решений.

Финансовое положение зависит от имеющихся экономических ресурсов, финансовой структуры, ликвидности и платежеспособности, способности адаптироваться к изменениям окружающей среды.

Информация о результатах деятельности необходима для прогнозирования способности создавать потоки денежных средств за счет имеющейся ресурсной базы, для формирования суждения об эффективности, с которой компания могла бы использовать дополнительные ресурсы.

Изменения в финансовом положении используются для оценки инвестиционной, финансовой и оперативной деятельности, а также для оценки способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты и потребности компании в использовании этих потоков денежных средств.

Главный пользователь отчетности – собственники

***2. Основополагающие принципы***

* *Концепция начисления* - доходы и расходы отражаются по мере их возникновения, а не по мере их фактического поступления или оплаты
* *Непрерывность деятельности* - компания будет продолжать деятельность в обозримом будущем, у нее нет намерений и необходимости прекращать свою деятельность

1. ***Качественные характеристики отчетности:***

* *Понятность* - информация должна быть понятной для пользователя, который обладает определенным объемом знаний
* *Сопоставимость* - возможность сопоставить ФО компании за различные периоды, преемственность оценок от одного отчетного периода к другому
* *Уместность* – важность для принятия экономических решений, т.е. сочетание в отчетности таких характеристик, как:
* *Своевременность* - задержка представления отчетности может повысить ее надежность, но снизить уместность
* *Рациональность* – соответствие затрат на получение информации и выгодами от ее наличия
* *Существенность* - информация существенная, если ее отсутствие или искажение может оказать влияние на экономические решения пользователей, принятые на основе ФО
* *Надежность* - информация является надежной, если она представляет истинный (достоверный) эффект от операции или описывает события, вызвавшие эту операцию, т.е. сочетает в себе такие характеристики, как:
* *Достоверность* – степень точности данных отчетности, позволяющая ее пользователям сделать на их основе правильные выводы и принять правильные решения
* *Правдивость* – отсутствие существенных ошибок
* *Нейтральность* – непредвзятость информации
* *Осмотрительность* - доходы и прибыль не отражаются до фактической реализации, создаются резервы на покрытие всех известных обязательств
* *Полнота* - информация полностью отражает факты хозяйственной деятельности без изъятия
* *Преобладание содержания над формой* - необходимо принимать во внимание не столько юридическую форму сделок, сколько их экономическую сущность

1. ***Элементы финансовой отчетности***

|  |  |
| --- | --- |
| Элементы ФО, связанные с финансовым положением | Активы, обязательства, капитал |
| Элементы ФО, связанные с результатами деятельности | Доходы, расходы |

# *Активы -* ресурсы, контролируемые компанией, образованные в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает получить экономические выгоды в будущем

# *Обязательства* - существующая задолженность компании, образованная в результате событий прошлых периодов, погашение которой приведет к оттоку ресурсов, содержащих экономические выгоды

# *Капитал* - доля, которая остается в активах после погашения всех обязательств

# *Доходы* - увеличение экономических выгод в виде притока активов, либо сокращения обязательств, что приведет к увеличению капитала (кроме вкладов собственника)

# *Расходы* - уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов, либо увеличение обязательств, что приведет к уменьшению капитала (кроме изъятий собственника)

# *Критерии признания элементов финансовой отчетности:*

- Существует вероятность, что будущие экономические выгоды будут получены или утрачены

- Возможность надежность оценки

# *Виды оценки элементов финансовой отчетности*

- *Исторической (первоначальной) стоимости* - фактической неизменной стоимости активов или обязательств в момент приобретения (возникновения)

- *Восстановительной (текущей) стоимости* - сумме денежных средств или их эквивалентов, которая должная быть уплачена в случае приобретения такого же или эквивалентного актива, либо исполнения ранее возникшего обязательства в настоящее время

- *Возможной цене продажи (погашения)* - сумме денежных средств или их эквивалентов, которая может быть получена от продажи активов или должна быть уплачена для погашения обязательства в нормальных условиях на данный момент

- *Дисконтированной стоимости* - стоимости будущего поступления (выбытия) денежных средств, которые предполагается получить от актива или которые потребуются для погашения обязательства в будущем.

*- Справедливая стоимость* – сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива, исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить сделку, независимыми друг от друга сторонами. Чтобы цена сделки могла быть показателем справедливой стоимости информация о ней должна быть доступной и публичной. Рыночная цена или котировка ценных бумаг являются наилучшим показателем справедливой стоимости, т.к. отражают рыночную стоимость, при условии, что под рынком понимается не только активный биржевой рынок, но и не активный, сделки на котором совершаются не регулярно, но при этом выполняются условия.

Учет по справедливой стоимости и раскрытие информации о справедливой стоимости имеют различные последствия:

* отражение активов по справедливой стоимости приводит к изменениям в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках и отчете об изменении капитала;
* раскрытие информации о справедливой стоимости предоставляет пользователям дополнительную информацию для анализа деятельности предприятия не меняя отчетности.

# Концепция капитала и поддержания капитала

*Финансовый капитал* – капитал рассматривается как синоним чистых активов или собственного капитала компании. Он определяется в номинальных денежных единицах. Прибыль представляет собой увеличение капитала за период

*Физический капитала* – капитал, относящийся к операционному потенциалу. Он определяется в единицах производственной мощности компании. Прибыль представляет собой увеличение производственной мощности за период.

Обе концепции могут оцениваться как в номинальных денежных единицах, так и в единицах покупательной способности. Поддержание физического капитала требует применения текущей стоимости как базиса оценки, а поддержание финансового капитала не требует какого-либо конкретного базиса оценки.

**Пример.** Отразите операцию в соответствии с РСБУ (отражение операции с правовой формы) и МСФО (на основе принципа «существенность над формой».

Компания производит водку из лучших сортов пшеницы. Производственный процесс занимает 3 года. Водка продается по себестоимости + 100%.

В первый год отчетного периода компания продала 10 000 литров водки, выдержанной 1 год банку на следующих условиях:

- стоимость реализации 100 000 руб. (по себестоимости)

- компания имеет возможность выкупить водку в любое время в течение 2 лет по стоимости равной себестоимости + наценка

- наценка базируется на 12% годовых

- банк имеет возможность продать водку компании в любое время в течение 2 лет по аналогичной цене (себестоимость + наценка)

***Решение.***

|  |  |
| --- | --- |
| РСБУ | МСФО |
|  |  |

3.IAS 1 «Представление финансовой отчетности»

(изменения с 01.01.2009)

***Цель стандарта*** – раскрытие основных требований к содержанию ФО.

# Финансовая отчетность общего назначения – финансовая отчетность, предназначенная для пользователей, которые не имеют возможности требовать отчетность, отвечающую их конкретным информационным потребностям

# *Состав ФО:*

* Бухгалтерский баланс – отчет о финансовом положении компании с 01.01.09
* Отчет о прибылях и убытках – отчет о результатах деятельности компании (отчет о совокупном доходе с 01.01.09)
* Отчет об изменениях в капитале – отчет об изменениях в собственных источниках финансирования компании
* Отчет о движении денежных средств - отчет об изменениях в наличных, безналичных денежных средствах и их эквивалентов
* Основные положения учетной политики и прочие разъяснения

***Основные особенности и требования представления отчетности:***

*Достоверное представление и соответствие МСФО*

* финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки компании
* финансовая отчетность не должна представляться как соответствующая МСФО, если она не соответствует всем требованиям каждого применимого стандарта.

Любое отступление от МСФО разрешается в чрезвычайно редких случаях, когда соблюдение требований МСФО приводит пользователей в заблуждение. Если существует оправданная необходимость отступления от конкретного МСФО, финансовая отчетность по-прежнему может считаться соответствующей МСФО.

*Учетная политика* - конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и составления ФО.

МСФО оперирует понятием учетной политики исключительно применительно к отчетности, а не к бухгалтерскому учету в целом. Учетная политика формируется с целью обеспечения соответствия финансовой отчетности МСФО. В отсутствие конкретных требований МСФО руководство должно разработать учетную политику, обеспечивающую представление надежной и уместной финансовой отчетности.

*Непрерывность деятельности*. Руководство компании обязано:

* оценить способность компании продолжать свою деятельность в обозримом будущем
* составлять финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности
* раскрывать факторы существенной неопределенности, которые могут повлиять на концепцию непрерывной деятельности.

*Метод начисления* (должен быть соблюден принцип «соотнесения»). Активы, обязательства, доходы и расходы:

* признаются тогда, когда они возникают, а не по мере поступления или выплаты денежных средств
* регистрируются в учетных регистрах и представляются в финансовой отчетности тех периодов, к которым они относятся
* расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основе непосредственного соотнесения понесенных затрат и полученных конкретных статей доходов.

*Последовательность представления*

* представление и классификация статей должны сохраняться от одного периода к следующему, за исключением
* значительного изменения в характере операций или когда изменение приведет к более надежному представлению
* изменение в представлении требуется МСФО

*Существенность и агрегирование*

* каждая существенная статья должна представляться отдельно. Несущественные статьи должны объединяться с суммами аналогичного характера.

*Взаимозачет*

* активы и обязательства не должны взаимозачитываться кроме случаев, когда это требуется или разрешается другим МСФО

*Сравнительная информация*

* приводятся данные за предшествующий период
* описательная информация предшествующего периода должна включаться в финансовую отчетность, если она необходима для понимания финансовой отчетности текущего периода
* сравнительная информация подлежит переклассификации с раскрытием характера, суммы и причины переклассификации

МСФО1 раскрывает структуру и содержание каждой отчетной формы.

При необходимости следуют повторить информацию:

* название представляемого компонента отчетности
* название субъекта отчетности
* в отношении кого представлена отчетность: отдельной компании или группы
* отчетную дату или период за который представлена отчетность
* валюта отчетности
* единицы измерения.

**Отчет о финансовом положении** раскрывает средства компании и их источники в разрезе основных статей активов и обязательств. Активы и обязательства разделены на краткосрочные и долгосрочные. Если разделение не производится, то активы и обязательства должны представляться в порядке ликвидности.

**Краткосрочные (текущие) активы – это**:

* активы, предназначенные для реализации или использования в течение обычного операционного цикла компании
* активы, которые держатся преимущественно в торговых целях и реализация которых ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты
* денежные средства и их эквиваленты, не имеющие ограничений на использование по крайней мере в течение 12 месяцев после отчетной даты.

**Краткосрочные (текущие) обязательства** – это:

* обязательства, ожидаемые к погашению в течение обычного операционного цикла компании
* обязательства, которые возникают в связи с закупкой оборотных активов и должны быть погашены в течение 12 месяцев после отчетной даты
* компания не имеет безусловного права откладывать погашение обязательств по крайней мере в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Все остальные активы (обязательства) должны классифицироваться как долгосрочные.

Если статьи включают суммы, которые будут возмещены как в пределах 12 месяцев, так и более чем через 12 месяцев, то суммы последних должны быть указаны отдельно.

Предписанного формата нет. На практике применяются два формата финансовой отчетности. Разница между ними в том, на основе какого бухгалтерского уравнения составлена отчетность:

Чистые активы (активы – обязательства) = капитал

Активы = Капитал + Обязательства

Каждый формат соответствует практике МСФО 1.

МСФО1 содержит рекомендации в отношении минимального перечня статей, которые должны быть представлены в отчете.

# *Отчет о финансовом положении*

|  |  |
| --- | --- |
| **Активы** | |
| ***Краткосрочные активы*** | ***Характеристика*** |
| Денежные средства и их эквиваленты |  |
| Краткосрочные финансовые активы |  |
| Торговая и прочая дебиторская задолженность |  |
| Запасы |  |
| Долгосрочные активы, удерживаемые для перепродажи |  |
| Биологические активы |  |
| Прочие краткосрочные активы |  |
| Основные средства |  |
| Долгосрочные финансовые активы |  |
| Гудвилл (для консолидированной отчетности) |  |
| Нематериальные активы |  |
| Инвестиции в ассоциированные компании |  |
| Отложенные налоговые активы |  |
| Прочие долгосрочные активы |  |
| **Пассивы** | |
| ***Капитал и резервы*** |  |
| Акционерный капитал |  |
| Эмиссионный доход |  |
| Резервы (капитальные) |  |
| Накопленная прибыль/убытки |  |
| Доля неконтролирующих акционеров (для консолидированной отчетности) |  |
| ***Долгосрочные обязательства*** |  |
| Долгосрочные займы |  |
| Отложенное налоговое обязательство |  |
| Долгосрочные резервы (оценочные обязательства) |  |
| Долгосрочные процентные обязательства |  |
| ***Краткосрочные обязательства*** |  |
| Торговая и прочая кредиторская задолженность |  |
| Краткосрочные займы |  |
| Краткосрочная часть долгосрочных займов |  |
| Краткосрочные резервы |  |
| Текущий налог |  |

*Отчет о совокупном доходе* (прибыли) представляет информацию о доходах и расходах отчетного периода. Данная информация может быть представлена в одном из двух вариантов:

* только в отчете о совокупном доходе (прибыли)
* в двух формах отчетности – в отчете о прибылях и убытках и в отчете о совокупном доходе, который начинается с прибыли или убытка за период и включает прочие компоненты совокупной прибыли.

**Совокупный доход (прибыль**) показывает изменения в капитале за отчетный период, вызванные операциями и прочими событиями, отличными от изменений в результате операций с владельцами капитала.

Совокупный доход включает в себя прибыль или убыток отчетного периода, а также прочий совокупный доход, признанный в отчетном периоде. В состав прочего совокупного дохода входят:

* изменения величины резерва переоценки
* актуарные прибыли и убытки по пенсионным планам с установленными выплатами
* прибыли или убытки от пересчета данных о зарубежной деятельности
* прибыли или убытки от изменения стоимости финансовых активов, которые имеются в наличии для продажи
* прибыли или убытки от изменения стоимости инструментов хеджирования

Каждый компонент прочего совокупного дохода может быть представлен за вычетом налогов, либо до вычета налогов, с указанием общей суммы расходов по налогам в целом для совокупной прибыли.

# *Отчет о совокупном доходе*

|  |  |
| --- | --- |
| **Отчет о прибылях и убытках** | |
| Выручка |  |
| Себестоимость продаж |  |
| **Валовая прибыль** |  |
| Прочие доходы |  |
| Коммерческие расходы |  |
| Управленческие расходы |  |
| Прочие расходы |  |
| Затраты на финансирование |  |
| Доля прибыли ассоциированной компании |  |
| **Прибыль до уплаты налогов** |  |
| Расход на налог на прибыль |  |
| **Прибыль за год от продолжающейся деятельности** |  |
| Убыток за год от прекращающейся деятельности |  |
| **Прибыль за год** |  |
| **Отчет о прочем совокупном доходе** | |
| Курсовые разницы от пересчета зарубежных дочерних компаний |  |
| Финансовые активы, имеющиеся в наличие для продажи |  |
| Результаты хеджирования эффективных денежных потоков |  |
| Изменение резерва переоценки |  |
| Актуарная прибыль (убытки) по пенсионным планам с установленными выплатами |  |
| Доля в прочем совокупном доходе ассоциированных компаний |  |
| Налог на прибыль, относящийся к компонентам прочего совокупного дохода |  |
| **Прочий совокупный доход за год после налога на прибыль** |  |
| **ИТОГО СОВОКУПНЫЙ ДОХОД ЗА ГОД** |  |
| **Прибыль, относящаяся к:**  Акционерам материнской компании  Доле неконтролирующих акционеров |  |
| **Итого совокупный доход, относящийся к:**  Акционерам материнской компании  Доле неконтролирующих акционеров |  |
| **Прибыль на акцию:**  Базовая  Пониженная |  |

***Компания должна представить анализ доходов и расходов, используя классификацию, основанную на:***

1. характере доходов и расходов
2. их функции в рамках компании

|  |  |
| --- | --- |
| ***Метод характера расходов*** | ***Метод функции расходов*** |
| Расходы группируются в зависимости от характера:  - амортизация  - Расход сырья  - Заработная плата | Расходы классифицируются как:  - себестоимость продаж  - расходы на сбыт (коммерческие)  -административные (управленческие) |
| Преимущества  - метод прост в применении в большинстве небольших компаний  -отсутствует произвольное распределение  - следовательно, более объективен  - меньше субъективных суждений | Преимущества  - обеспечивает пользователей более уместной информацией  Недостаток  - распределение затрат может быть произвольным и требовать субъективных суждений |

|  |  |
| --- | --- |
| **Классификация по характеру** | **Классификация по функции** |
| Выручка  Прочие операционные доходы  Изменения запасов готовой продукции и незавершенного производства  Стоимость работы, выполненной компанией (капитализированная)  Использованное сырье и материалы  Расходы на персонал  Расходы на амортизацию  Прочие расходы на основную деятельность  Финансовые расходы  Доля в прибыли ассоциированных компаний Прибыль до налогообложения Налог на прибыль Прибыль после налогообложения Доля неконтролирующих акционеров  **Чистая прибыль (убыток)**  Доход на одну акцию | Выручка  (Себестоимость продаж)  Валовая прибыль/убыток  Прочие доходы  (Расходы на сбыт)  (Административные затраты)  (Прочие операционные расходы)  Финансовые расходы  Доля в прибыли ассоциированных компаний Прибыль до налогообложения Налог на прибыль Прибыль после налогообложения Доля неконтролирующих акционеров  **Чистая прибыль (убыток)**  Доход на одну акцию |

**Пример.**  Оборотно-сальдовая ведомость компании за год :

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Сальдо на начало | | Обороты | | Сальдо на конец | |
| Дт | Кт | Дт | Кт | Дт | Кт |
| Производственные затраты, в.т.ч. | 100 |  | 650 | 500 | 250 |  |
| - материалы | 54 |  | 350 | 270 | 134 |  |
| - затраты на оплату труда | 38 |  | 250 | 190 | 98 |  |
| - амортизация | 8 |  | 50 | 40 | 18 |  |
| Общехозяйственные расходы |  |  | 110 | 110 |  |  |
| - материалы |  |  | 20 | 20 |  |  |
| - затраты на оплату труда |  |  | 50 | 50 |  |  |
| - амортизация |  |  | 40 | 40 |  |  |
| Выручка |  |  | 800 | 800 |  |  |
| Готовая продукция | 200 |  | 500 | 300 | 400 |  |
| Себестоимость продаж |  |  | 300 | 300 |  |  |
| Прибыль (убыток от продаж) |  |  | 410 | 800 |  | 390 |

Составить отчет о прибылях и убытках.

***Решение:* Отчет о прибылях и убытках по функциям**

|  |  |
| --- | --- |
| Показатель | Сумма |
| Выручка |  |
| Себестоимость продаж |  |
| Управленческие расходы |  |
| Коммерческие расходы |  |
| Прибыль от продаж |  |

**Отчет о прибылях и убытках по характеру**

|  |  |
| --- | --- |
| Показатель | Сумма |
| Выручка |  |
| Сырье и материалы |  |
| Готовая продукция, использованная в производственном процессе |  |
| Расходы на оплату труда |  |
| Амортизация |  |
| Изменение сальдо готовой продукции и незавершенного производства (реализованная готовая продукция и завершенное производство) |  |
| Прибыль от продаж |  |

*Отчет об изменениях в капитале* отражает информацию об увеличении/уменьшении чистых активов или состояния компании за период. Могут существовать значительные доходы и убытки, не показанные в отчете о прибылях и убытках. Отчет об изменениях в собственном капитале показывает такие статьи, чтобы у пользователя была полная информация, необходимая для оценки деятельности компании. В отчете отражается:

* итоговая величина совокупной прибыли за период с подразделением на долю владельцев материнской компании и долю меньшинства
* совокупный эффект изменения учетной политики и изменения в учетных оценках для каждого компонента собственного капитала
* операции с владельцами капитала (вложения собственников и распределение прибыли)
* для каждого компонента собственного капитала согласование стоимости на начало и конец отчетного периода с отражением изменений за период

#### *Отчет об изменениях в капитале*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Акцио-нерный капитал** | **Эмиссии-онный доход** | **Резерв перео-ценки** | **Нераспре-деленная прибыль** | **Итого** |
| **Сальдо на начало** | Х | **Х** | **Х** | **Х** | Х |
| Изменение в учетной политике и ошибки |  |  |  |  |  |
| **Сальдо откорректированное** |  |  |  |  |  |
| Изменения собственного капитала за период |  |  | Х | Х | Х |
| Чистая прибыль за период |  |  |  | Х | Х |
| Дивиденды |  |  |  | (Х) | (Х) |
| **Всего совокупная прибыль за период** |  |  | **Х** | **Х** | **Х** |
| Эмиссия акций | Х | Х |  |  | Х |
| Перенос на нераспределенную прибыль |  |  | (Х) | Х |  |
| **Сальдо на конец** | Х | **Х** | **Х** | **Х** | **Х** |

В отчете об изменении собственного капитала или в примечаниях необходимо раскрыть сумму дивидендов, распределенных между собственниками в течение периода, а также величину дивидендов на акцию.

Дивиденды к оплате должны признаваться в момент возникновения права на них.

|  |  |
| --- | --- |
| **Проблема** | **Консенсус** |
| Когда должны признаваться дивиденды?  Как должны оцениваться дивиденды к оплате?  При выплате дивидендов, как должна учитываться разница между балансовой и рыночной стоимостью не денежных активов, подлежащих распределению? | Когда дивиденды официально объеявлены и решение не подлежит пересмотру  По справедливой стоимости чистых активов, подлежащих распределению  Обязательство должно переоцениваться на каждую отчетную дату и на дату выплаты, с признанием разницы в разделе капитал  Как прибыль или убыток отдельной строкой |

***Отчет о движении денежных средств*** отражает информацию об изменениях в денежных средствах и их эквивалентах за период.

*Учетная политика и примечания к финансовой отчетности* должны содержать:

* дату, на которую финансовая отчетность разрешена к выпуску;
* орган, который дал такое разрешение;
* имеет ли право владельцы компании или иные лица на изменение финансовой отчетности после ее выпуска;
* название отчитывающейся компании и др. сведения о ней;
* отчетную дату либо отчетный период;
* валюту отчетности и уровень точности.

Пример. Подготовить в соответствии с МСФО:

- Отчет о совокупном доходе, используя классификацию расходов по функциональному признаку

- Отчет об изменениях в капитале

- Отчет о финансовом положении

Показатели ОАО «АВС» по состоянию на 30 июня 20\_\_г. по данным бухгалтерского учета

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Сумма, тыс. руб. |
| Выручка | 530 650 |
| Закупка запасов | 298 400 |
| Возврат товара от покупателей | 1 880 |
| Автомобили (остаточная стоимость) | 19 230 |
| Машины и оборудование (остаточная стоимость) | 24 000 |
| Земельные участки | 350 000 |
| Производственные расходы | 66 420 |
| Административные расходы | 18 710 |
| Начислена арендная плата к получению | 12 000 |
| Инвестиции (некотируемые) | 30 000 |
| Инвестиционный доход | 1 500 |
| Запасы на 1 июля 20\_\_ г. | 24 680 |
| Дебиторская задолженность | 15 690 |
| Кредиторская задолженность | 34 700 |
| Коммерческие расходы | 44 280 |
| Денежные средства в кассе | 410 |
| Банковский овердрафт | 4 820 |
| Обыкновенные акции (1 тыс. руб.) | 150 000 |
| Нераспределенная прибыль на 1 июля 20\_\_ г. | 160 030 |

30 июня 20\_\_ г. были совершены операции, не отраженные в показателях за отчетный год:

1. Было получено от покупателей 460 000 руб.
2. Запасы были оценены в 29 170 тыс. руб. на конец периода
3. Получен счет за электроэнергию на 1 240 тыс. руб., относящийся к производству за три месяца, предшествующих 30 июня 20\_\_ г. Счет был полностью оплачен в июле 20\_\_ г.
4. Выплачено 690 тыс. руб. поставщику и полностью погашен счет в 700 тыс. руб.
5. Земельные участки были переоценены независимым оценщиком в 390 000 тыс. руб. и результаты переоценки должны быть включены в финансовую отчетность
6. Амортизация начисляется методом уменьшаемого остатка по следующим ставкам: автомобили – 20%, машины и оборудование – 10%
7. Премиальные акции были выпущены в соотношении одна к каждым двум существующим на 29 июня 20\_\_ г.
8. Расход по налогу на прибыль за финансовый год составил 38 100 тыс. руб.

*Решение:*

|  |
| --- |
| 1. Анализ расходов, тыс. руб. |

Отчет о совокупном доходе за год, оканчивающийся 30 июня 20\_\_г.

|  |  |
| --- | --- |
| Показатель | Сумма |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |

Отчет об изменениях в капитале за год, оканчивающийся 30 июня 20\_\_ г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Уставный капитал | Резерв переоценки | Нераспределенная прибыль | Всего |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

Отчет о финансовом положении на 30 июня 20\_\_\_ г.

|  |  |
| --- | --- |
| АКТИВЫ |  |
| Внеоборотные активы |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
| Оборотные активы |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
| ВСЕГО АКТИВЫ |  |
| КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
| Краткосрочные обязательства |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
| ВСЕГО КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |

4.IAS 7 «Отчеты о движении денежных средств»

Отчет о движении денежных средств (Cash Flow) дает пользователям ФО основу для оценки:

* способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты
* потребностей компании в потреблении потоков денежных средств
* платежеспособности и ликвидности

***Денежные средства*** – касса и вклады до востребования

***Эквиваленты денежных средств*** – краткосрочные высоко ликвидные инвестиции, легко обратимые в денежные средства, с незначительным риском изменения ценности:

* могут быть достаточно быстро реализованы (до 3 мес.)
* их реализация не принесет компании значительных убытков, вызванных срочностью реализации

***Движение денежных средств*** – приток и отток денежных средств и их эквивалентов.

***Операционная деятельность*** – основная, приносящая доход деятельность компании и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой деятельности.

- получение денежных средств от продажи товаров (работ, услуг)

- платежи поставщикам за товары и услуги

- платежи работникам компании

- налоговые платежи, относящиеся к операционной деятельности

***Инвестиционная деятельность*** – приобретение и реализация долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

- приобретение и реализация ОС, нематериальных активов

- приобретение и реализация долей в уставном капитале других компаний

- авансовые расчеты и долгосрочные займы

***Финансовая деятельность*** – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств компании.

- поступления от эмиссии ЦБ

- дивидендные выплаты владельцам акций

- погашение краткосрочных займов

- лизинговые платежи при финансовом лизинге

***Альтернативы для отражения потоков денежных средств:***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Отток (приток)** | **Суть** | **Альтернатива** |
| Проценты уплаченные | Финансовая | Операционная |
| Проценты полученные | Инвестиционная | Операционная |
| Дивиденды полученные | Инвестиционная | Операционная |
| Дивиденды уплаченные | Финансовая | Операционная |

*Методы составления отчета по операционной деятельности:*

1. *Прямой* – более предпочтительный
2. *Косвенный* – рекомендуется для финансово-кредитных учреждений (используется только для операционной деятельности)

Отчет по инвестиционной и финансовой деятельности составляется прямым методом - заполняется на основании информации учетных регистров, а затем делается проверка изменения соответствующих балансовых счетов.

*Прямой метод составления отчета по операционной деятельности*

Источники информации:

* бухгалтерский баланс
* отчет о прибылях и убытках
* дополнительная информация, извлеченная из учетных регистров

Информация об операционной деятельности может быть получена

* напрямую из учетных записей
* путем корректировки отчета о прибылях и убытках, в котором представлены доходы и расходы от операционной деятельности

***Отчет о движении денежных средств (прямой метод)***

|  |  |
| --- | --- |
| **Денежные потоки от операционной деятельности**:  Денежные средства, полученные от покупателей и заказчиков  Денежные средства, уплаченные поставщикам и работникам  (прочие операционные расходы оплаченные)  Внебюджетные платежи  Штрафы, пени, неустойки уплаченные  Штрафы, пени, неустойки полученные  Налог на прибыль уплаченный  …………………………………………………………………………………  **Чистый приток (отток) денежных средств от операционной деятельности** | Х  (Х)  (Х)  (Х) Х (Х) Х |
| **Денежные потоки от инвестиционной деятельности:**  Приобретение ОС и других внеоборотных активов  Поступления от продажи ОС и других внеоборотных активов  Проценты полученные  Приобретение ценных бумаг  Продажа ценных бумаг  Дивиденды полученные  …………………………………………………………………………………  **Чистый приток (отток) от инвестиционной** **деятельности** | (Х)  Х  Х  (Х)  Х  Х  **Х** |
| **Денежные потоки от финансовой деятельности:**  Эмиссия акций  Платежи по долгосрочным и краткосрочным займам  Платежи за финансовый лизинг  Дивиденды выплаченные  Проценты выплаченные  ………………………………………………………………………………….  **Чистый приток (отток) от финансовой деятельности** | Х (Х) (Х) (Х)  (Х)    **Х** |
| **Чистый приток (отток) денежных средств**  **Денежные средства на начало периода**  **Денежные средства на конец периода** | **Х  Х  Х** |

*Косвенный метод составления отчета по операционной деятельности*

Корректировки по операциям неденежного, инвестицион-ного и финансового характера

=

+

-

Изменение оборотного капитала

Операционная прибыль до изменения оборотного капитала

Чистые ДС от операционной деятельности

Прибыль до уплаты налогов

=

+

-

*Общие правила корректировок на немонетарные статьи и операции инвестиционного и финансового характера:*

|  |  |
| --- | --- |
| Расходы | Прибавляются |
| Доходы | Вычитаются |

*Общие правила корректировок на изменение оборотного капитала:*

|  |  |
| --- | --- |
| Уменьшение оборотных активов за отчетный период | Прибавляется |
| Увеличение оборотных активов за отчетный период | Вычитается |
| Уменьшение краткосрочных обязательств за отчетный период | Вычитается |
| Увеличение краткосрочных обязательств за отчетный период | Прибавляется |

***Отчет о движении денежных средств (косвенный метод)***

|  |  |
| --- | --- |
| **Денежные потоки от операционной деятельности**  Чистая прибыль до налогообложения и чрезвычайных обстоятельств  Корректировки:  Увеличение счетов к получению  Увеличение запасов  Увеличение предоплаченных расходов  Уменьшение счетов к оплате  Уменьшение процентов к выплате  Увеличение налогов к выплате  Расходы на амортизацию  Убыток от продажи основных средств  Прибыль от выкупа облигаций  ………………………………………………………………………………..  **Чистый приток (отток) денежных средств от операционной деятельности** | Х  (Х)  (Х)  (Х)  (Х)  (Х)  Х  Х  Х  (Х)  **Х** |

**Пример.** Составить отчет о движении денежных средств прямым и косвенным методом.

*Фрагмент отчета о совокупном доходе ООО «АВС» за год,*

*закончившийся 31 марта 2012 (у.е.)*

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование показателя | Сумма |
| 1 | 2 |
| Выручка | 30 000 |
| Себестоимость продаж | (10 000) |
| Валовая прибыль | 20 000 |
| Административные и коммерческие расходы | (2 000) |
| Списание предоплаченных расходов | (500) |
| Расходы на амортизацию | (2 000) |
| Прочие доходы | 1 000 |
| Инвестиционный доход | 2 000 |
| Процентные расходы | (2 000) |
| Прибыль до налогообложения | 16 500 |
| Налог на прибыль | (4 000) |
| Чистая прибыль за период | 12 500 |

*Отчет о финансовом положении ООО «АВС» (у.е.)*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателя | На 31 марта 2012 | На 31 марта 2011 |
| **Активы** | | |
| Инвестиции | 19 000 | 19 000 |
| ОС (первоначальная стоимость) | 12 000 | 22 500 |
| Накопленная амортизация | (5 000) | (6 000) |
| Предоплаченные расходы | 1 000 | 1 500 |
| Запасы | 2 000 | 1 500 |
| Дебиторская задолженность | 5 000 | 2 500 |
| Денежные средства и их эквиваленты | 3 000 | 1 000 |
| *Итого активов* | *37 000* | *42 000* |
| **Пассивы** | | |
| Акционерный капитал (номинал 1 дол) | 6 500 | 6 500 |
| Нераспределенная прибыль | 20 500 | 20 000 |
| Кредиторская задолженность | 5 000 | 12 500 |
| Текущий налог к уплате | 2 000 | 1 000 |
| Отложенные налоговые обязательства | 3 000 | 2 000 |
| *Итого пассивов* | *37 000* | *42 000* |

*Хозяйственные операции за период:*

1. Продано оборудование балансовой стоимостью 7 500 у.е., первоначальной стоимостью 10 000 у.е. Выручка от продажи составила 7 500 у.е.
2. Все продажи производились без предоплаты.
3. Компания получила 2 000 у.е. дивидендов, отраженных как инвестиционный доход в отчете о совокупном доходе.
4. Компания получила 1 000 у.е. от правительства на развитие бизнеса, что отражено как прочий доход в отчете о совокупном доходе.
5. Компания объявила и выплатила акционерам 12 000 у.е. дивидендов.
6. Процентные расходы в сумме 2 000 у.е. полностью оплачены в течение года.
7. Административные и коммерческие расходы полностью оплачены в течение года.

*Решение:*

1. **IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»**

***Учетная политика*** - конкретные принципы, методы, процедуры, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности

***Последовательность*** - применение одной и той же учетной политики от периода к периоду без изменений

***Изменение*** - переход от одного допустимого принципа учета к другому допустимому принципу, напр., изменение метода учета запасов, изменение метода учета процентов.

***Не является изменением:***

* принятие новой учетной политики для событий и сделок, которые не происходили ранее или не были существенными
* принятие учетной политики для событий и сделок, отличающихся по существу от ранее происходивших

***Виды изменений в учетной политике:***

* обязательное изменение в связи с изменением требований стандартов и появления новых МСФО;
* добровольное, если это приводит к надежному и более уместному представлению информации

*Изменение учетной политики разрешается в 2 случаях:*

- обязательное изменение в связи с изменением требований стандартов и появления новых МСФО;

- добровольное. Когда изменение учетной политики приведет к тому, что в финансовой отчетности будет представлена более надежная и уместная информация

Корректировка через нераспределенную прибыль (отчет об изменениях в капитале и ОФП)

Ретроспективный подход

Изменение учетной политики

***Ретроспективный подход*** - применение новой учетной политики в отношении операций и других событий таким образом, как если бы эта политика применялась всегда

***Методика ретроспективного подхода***

1. Сравнительная информация пересчитывается, чтобы отразить эффект от изменения
2. Кумулятивный эффект от изменения, не вошедших в текущий отчет, представляется в виде корректировки сальдо нераспределенной прибыли

Если ретроспективные расчеты в отношении прошлых периодов не осуществимы, применяется ***перспективный подход*** (альтернативное решение) - корректировка включается в расчет чистой прибыли текущего периода, сравнительная информация не корректируется.

**Пример.**  Показать изменение учетной политики в отчете о прибылях и убытках и отчете об изменении собственного капитала в соответствии с МСФО.

В 2012 году компания изменила политику учета запасов: ранее запасы оценивались по модели средневзвешенной стоимости, но потом было решено, что оценка по модели ФИФО лучше отражает существующую практику и повышает уместность и надежность информации в финансовой отчетности.

В результате изменения стоимость запасов изменилась следующим образом:

- на 31 декабря 2010 года – увеличение на 12 000 у.е.

- на 31 декабря 2011 года – увеличение на 19 000 у.е.

- на 31 декабря 2012 года - увеличение на 28 000 у.е.

Когда использовалась модель оценки по средневзвешенной стоимости, показатели отчета о прибылях и убытках содержали информацию (тыс. у.е.):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | 2012 год | 2011 год |
| Выручка | 324 | 296 |
| Себестоимость | (173) | (164) |
| Валовая прибыль | 151 | 132 |
| Затраты | (83) | (74) |
| Прибыль | 68 | 58 |

На 31 декабря 2010 года нераспределенная прибыль составляла 423 000 у.е.

**Решение:**

**Отчет о прибылях и убытках**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | 2012 год | 2011 год |
| Выручка |  |  |
| Себестоимость |  |  |
| Валовая прибыль |  |  |
| Затраты |  |  |
| Прибыль |  |  |

Отчет об изменениях собственного капитала (выдержка)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Нераспределенная прибыль 2012 год | Нераспределенная прибыль  2011 год |
| На 1 января 2011 г. |  |  |
| Изменение политики учета запасов |  |  |
| На 1 января 2011 г. (скорректировано) |  |  |
| Прибыль за 2011 г. |  |  |
| На 31 декабря 2011 г. |  |  |
| Прибыль за 2012 г. |  |  |
| На 31 декабря 2012 г. |  |  |

***Изменения в бухгалтерских оценках* –** это пересмотр бухгалтерских оценок в результате появления новой информации, накопления опыта и последующих событий, напр., пересмотр срока полезного использования, изменение ликвидационной стоимости, изменение метода начисления амортизации.

Изменение в текущем и будущем периодах

Изменение в бух. оценках

Перспективный подход

***Перспективный подход*** - результат изменения включается в прибыль/убыток за текущий или соответствующие будущие периоды.

При изменении бухгалтерской оценки, которое влияет на стоимость активов или обязательств, должна корректироваться балансовая стоимость актива или обязательства.

Вторая часть корректирующей проводки относится на отчет о совокупной прибыли за период, в котором произошло изменение бухгалтерской оценки.

При невозможности отличить изменение учетной политики от изменения в бухгалтерских оценках, изменение трактуется как изменение в бухгалтерских оценках, с соответствующим раскрытием информации .

*Бухгалтерские ошибки* – это пропуски и неверные данные в финансовой отчетности компании за один и более отчетных периодов, напр., математические просчеты, искажение информации, обман, невнимательность, неправильное применение учетной политики

Корректировка через нераспределенную прибыль (отчет об изменениях в капитале и ОФП)

Ретроспективный подход

Ошибка

***Ретроспективный подход:***

1. Пересчитываются сравнительные суммы за представленные предыдущие периоды, в которых обнаружена ошибка
2. Если полный пересчет нереален, делается пересчет начального сальдо активов, обязательств и капитала за самый ранний возможный период