

Данный файл представлен исключительно в ознакомительных целях.

Уважаемый читатель!

Если вы скопируете данный файл,

Вы должны незамедлительно удалить его сразу после ознакомления с содержанием.

Копируя и сохраняя его Вы принимаете на себя всю ответственность, согласно действующему международному законодательству .

Все авторские права на данный файл сохраняются за правообладателем.

Любое коммерческое и иное использование кроме предварительного ознакомления запрещено.

Публикация данного документа не преследует никакой коммерческой выгоды. Но такие документы способствуют быстрейшему профессиональному и духовному росту читателей и являются рекламой бумажных изданий таких документов.

План публикации материалов книги "Учет и отчетность по МФСО в 1С:Предприятии 8.0 в вопросах и ответах" на ИТС в 2006 году*

Издательство "1С-Паблишинг", ISBN 5-9677-0129-X, 218 стр.

Автор – методист фирмы "1С" Игорь Александрович Берко.

В книге рассматриваются практические аспекты ведения учета и составления финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) с использованием типового решения фирмы "1С" для "1С:Предприятия 8.0" - конфигурации "Управление производственным предприятием".

Материал излагается в форме ответов на вопросы пользователей, систематизированных по разделам учета и конкретным хозяйственным ситуациям. Описывается порядок их отражения на счетах международного учета, объясняются правила заполнения форм финансовой отчетности, в том числе консолидированной, включая необходимые раскрытия информации (примечания).

Иллюстративный материал построен на редакции 1.1 типовой конфигурации "Управление производственным предприятием".

Книга предназначена для пользователей системы программ "1С:Предприятие", использующих МСФО при подготовке финансовой отчетности, для преподавателей и слушателей учебных центров фирмы "1С", преподавателей и студентов высших и средних специальных учебных заведений в процессе изучения курсов "Информационные технологии в экономике", "Международные стандарты финансовой отчетности".

Выпуск ИТС	Раздел
Январь	Первое знакомство с МФСО Общие вопросы международного учета
Февраль	Учетная политика Трансляция данных
Март	Учет основных средств и инвестиционной собственности Учет нематериальных активов
Апрель	Учет запасов Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости
Май	Определение финансовых результатов Финансовая отчетность организации по МФСО
Июнь	Консолидированная финансовая отчетность

* **Примечание.** Материалы книги будут публиковаться с накоплением. Таким образом, в июньском выпуске вся книга будет опубликована целиком

Летом 2004 года Министерством финансов РФ (далее – Минфин РФ) была одобрена Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (приказ Минфина РФ от 1.07.2004 г. № 180). По своему значению этот документ является ключевым: в нем четко обозначено, что важнейшим направлением развития отечественного бухгалтерского учета и отчетности является дальнейшее сближение с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Кроме того, как одно из основных направлений развития обозначено создание инфраструктуры непосредственного применения МСФО в нашей стране.

Подготовка финансовой отчетности в соответствии с МСФО – не простая задача. Предлагаемое пособие предназначено для оказания практической помощи всем, кто ставит перед собой задачу изучения МСФО, готовит или собирается готовить финансовую отчетность по МСФО, так как достаточно подробно раскрывает методологию ведения учета и подготовки финансовой отчетности в соответствии с требованиями последних редакций МСФО, действующих с 2005 года. В книге также широко обсуждается роль средств автоматизации в процессе ведения международного учета и подготовки финансовой отчетности по МСФО на примере использования типового решения фирмы “1С” - специальной подсистемы в конфигурации “Управление производственным предприятием” для “1С:Предприятия 8.0” (далее – Система) - как инструмента для решения поставленной задачи.

Для этого выбрана соответствующая форма подачи материала. Изложение построено в виде расширенных ответов на вопросы, которые могут возникнуть на практике, с примерами решений, систематизированных по основным разделам учета и конкретным хозяйственным ситуациям. В каждом разделе книги сначала описывается возможный порядок отражения операций на счетах международного учета, соответствующий требованиям МСФО, даются необходимые ссылки на МСФО, а также при необходимости обсуждаются ключевые отличия от порядка отражения этих операций в российском бухгалтерском учете. Затем рассматриваются особенности автоматизации учета соответствующих операций для целей подготовки отчетности по МСФО, на примере использования Системы.

Особое внимание уделяется вопросам непосредственной подготовки финансовой отчетности, как индивидуальной, так и консолидированной (что особенно важно для холдингов), в том числе средствам автоматизации этого процесса.

Учитывая то, что на сегодняшний день МСФО только входят в отечественную учетную практику, первые два раздела книги (“Первое знакомство с МСФО”, “Общие вопросы международного учета”) посвящены самым общим вопросам, связанным с ведением международного учета и применением МСФО. Эти разделы больше рассчитаны на читателей, которые пока не имеют опыта в применении МСФО. Специалисты в области МСФО, желающие получить ответ на конкретный вопрос учета, а также ознакомиться с особенностями автоматизации учета и подготовки отчетности на примере типового решения фирмы “1С”, могут начать чтение с третьего раздела.

В настоящем издании структура книги построена следующим образом.

В разделе “Первое знакомство с МСФО” раскрываются наиболее общие принципы подготовки финансовой отчетности по МСФО, а также даются ссылки, необходимые в первую очередь начинающим работать с МСФО.

В разделе “Общие вопросы международного учета” обсуждаются вопросы, посвященные различным моделям учета, применяемым на практике в разных странах мира.

В разделе “Учетная политика” раскрываются особенности формирования учетной политики по МСФО, а также первоначальной настройки Системы, включая настройку рабочего плана счетов и правил трансляции данных.

Раздел “Трансляция данных” посвящен вопросам переноса данных из системы российского бухгалтерского учета.

В разделе “Учет основных средств” раскрывается порядок международного учета операций с основными средствами.

В разделе “Учет нематериальных активов” обсуждаются особенности международного учета операций с нематериальными активами.

Раздел “Учет запасов” посвящен особенностям учета запасов для целей МСФО.

Одному из самых сложных участков учета - учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) посвящен раздел “Учет затрат на производство и расчет себестоимости продукции (работ, услуг)”. С учетом специфики МСФО отдельно рассматриваются особенности отнесения затрат, связанных с основной деятельностью предприятия, на счета международного учета, и отдельно – процесс расчета себестоимости как таковой.

Относительно менее объемным, но не менее важным является раздел “Финансовые результаты”. Здесь обобщены вопросы методики закрытия счетов доходов и расходов, которая применяется в Системе и заложена в алгоритмах формирования показателей финансовой отчетности.

В разделе “Финансовая отчетность организации” рассматриваются общие вопросы подготовки финансовой отчетности – на примере индивидуальной отчетности конкретной организации.

В последнем разделе “Консолидированная финансовая отчетность” обобщены вопросы по методике подготовки финансовой отчетности групп, проиллюстрированы возможности Системы по автоматизации этого процесса.

Завершает книгу справочная информация - список литературы по вопросам международного учета и отчетности по МСФО, а также перечень стандартов МСФО, действующих в 2005 году, и официальных разъяснений к ним (интерпретаций), подготовленных Комитетом по разъяснениям – специальным органом, входящим в структуру Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (г.Лондон).

Иллюстративный материал по обзору возможностей средств автоматизации учета и отчетности по МСФО построен на редакции 1.1 типовой конфигурации “Управление производственным предприятием”.

Книга предназначена для специалистов-практиков, перед которыми стоит задача подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО, пользователей системы программ “1С:Предприятие 8.0”, преподавателей и слушателей учебных центров фирмы “1С”, преподавателей и студентов высших и средних специальных учебных заведений в процессе изучения курса “Информационные технологии в экономике” (также может использоваться в качестве пособия при изучении курса “Международные стандарты финансовой отчетности”).

Автор заранее признателен читателям за замечания и пожелания, которые можно направлять по адресу beri@1c.ru.

Общие сведения по МСФО

Данная глава содержит наиболее общую информацию об МСФО. Тем, кто уже знаком с этими стандартами хотя бы на базовом уровне, ее можно только просмотреть или даже пропустить для экономии времени.

Вопрос 1-1.

Что представляют собой Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)?

МСФО представляют собой набор документов, регулирующих процесс подготовки и представления финансовой отчетности, разработанных и поддерживаемых Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности – сокращенно КМСФО (International Accounting Standards Committee - IASC), г. Лондон, Великобритания. Непосредственно текущую работу со стандартами ведет Правление Комитета по МСФО (International Accounting Standards Board – IASB, сайт в Интернете – <http://www.iasb.org>). Этот орган в наших печатных изданиях также часто называют Советом по МСФО – мы не будем вдаваться здесь в дискуссии по поводу того, какое из названий правильнее, просто нужно понимать, что речь во всех случаях идет об одном и том же органе.

В частности, в этот набор входят:

- Предисловие к МСФО (Preface to International Financial Reporting Standards);
- Принципы подготовки и представления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements);
- Стандарты (International Financial Reporting Standards, сокращенно IFRS – новые стандарты, принятые после 2001 года, и International Accounting Standards, сокращенно IAS – ранее принятые стандарты) – см. [Приложение 1](#). Перечень стандартов МСФО, действующих в 2005 году.

Также неотъемлемой частью системы МСФО являются разъяснения к стандартам, или интерпретации (Interpretations) – см. [Приложение 2](#). Перечень официальных разъяснений (интерпретаций) МСФО, действующих в 2005 году

Вопрос 1-2.

Что дает применение МСФО для конкретного предприятия?

Можно отметить несколько плюсов, которые дает применение МСФО.

Во-первых, четкая информация для собственников предприятия (инвесторов), предоставляемая текущим руководством. Стандарты достаточно подробно описывают, какая информация должна быть представлена и каким образом раскрыта. И этот перечень требований сформировался на основе многолетнего опыта финансистов из разных стран мира. Так что менеджерам предприятия уже не нужно самим “с нуля изобретать велосипед” в решении вопроса о предоставлении информации собственникам. Даже в случае, когда текущий руководитель сам же является собственником, финансовая отчетность по МСФО может помочь ему яснее увидеть картину бизнеса в целом.

Во-вторых, возможность приобщения к рынкам капитала (привлечение средств), в том числе зарубежным. Прозрачность предприятия – важный фактор для привлечения инвесторов.

В-третьих, активное использование МСФО повышает экономическую квалификацию как тех, кто готовит такую отчетность, так и тех, кто ее использует для анализа и принятия решений. Ведь МСФО направлено не только

на фиксацию существующего положения дел, но и на анализ тенденций, на планирование будущей деятельности. А в условиях современной рыночной экономики, предполагающей достаточно высокий уровень конкуренции, умение предусмотреть, что будет, чрезвычайно важно – как для инвесторов и кредиторов, так и для руководства самого предприятия.

В-четвертых, возможность сравнения своих результатов с результатами деятельности зарубежных коллег по бизнесу. Ведь многие зарубежные фирмы также составляют отчетность в соответствии с МСФО. А только единые правила создают основу для объективного сравнения показателей. Если же такие единые правила не применять при составлении финансовой отчетности, то процесс сравнения результатов получается куда более трудоемкий, а в некоторых случаях – вообще невозможный.

Вопрос 1-3.

Можно ли привести какой-нибудь конкретный пример того, как применение МСФО позволяет получить более четкую картину текущего состояния бизнеса для принятия управленческих решений, в том числе на будущее?

Можно привести такой пример. Предприятие одним из первых в отрасли освоило выпуск продукции нового поколения, которая пользовалась повышенным спросом на рынке, и, несмотря на использование новых дорогих сырья и материалов, приносила хорошую прибыль. Чтобы обеспечить бесперебойное производство этой продукции, было принято решение приобрести повышенное количество запасов сырья – на полгода вперед.

Однако, уже через 2 месяца другие производители сырья наладили его производство по новой технологии в массовом количестве, и цены на него упали более чем в 2 раза. Вследствие этого конкуренты также вскоре стали производить сходную продукцию, что вызвало снижение рыночных цен на нее.

Предприятие стало терпеть убытки. В данном примере достаточно понятна их причина – несоответствие принятого ранее решения о закупке повышенного количества запасов и сложившейся рыночной ситуации.

Самое главное – видно ли это непосредственно из данных учета и отчетности?

Если предприятие вело учет по традиционным российским правилам (запасы учитываются по фактическим затратам на их приобретение), то будет наблюдаться такая картина: себестоимость продукции осталась высокой, отпускные цены упали – имеет место убыток. Кто в этом виноват – сразу не понятно: то ли отдел сбыта плохо работает (сбивает все слишком дешево – может, даже имеет место сговор с покупателями?), то ли производство организовано неэффективно (большие затраты). Разобраться, конечно, можно, но потребуются дополнительная информация (о рыночных ценах на продукцию, составе затрат на производство и реализацию и т.п.).

Если же предприятие ведет учет в соответствии с требованиями МСФО, то сразу, как только начнется существенное падение цен, в учете одновременно будет отражен убыток от снижения стоимости запасов сырья. В себестоимости продукции материальные затраты будут отражаться уже исходя из актуальных (сниженных) цен сырья, что даст более объективную картину для анализа работы производственных и сбытовых подразделений. И уже не будет стоять вопрос о том, по какой причине получен убыток – из раскрытия информации к отчету о прибылях и убытках можно легко ответить на этот вопрос. Кроме того, не будут отражаться убытки в будущем, возникшие по указанной выше причине.

Вопрос 1-4.

Кто уже применяет МСФО в России? Обязательно ли

применение МСФО в нашей стране?

В настоящее время МСФО не запрещено применять никому, но реально применяют его в основном крупные предприятия - например, из общеизвестных можно назвать ОАО "Транснефть", РАО "ЕЭС России", ОАО "Норильский никель" и других. Встречается применение МСФО и в некоторых относительно небольших фирмах (как правило, с иностранным капиталом).

С 2004 года применяют МСФО все без исключения банки – для них это обязательно (официальное сообщение Центрального банка РФ от 02.06.2003).

В дальнейшем ожидается расширение круга предприятий, для которых также будет обязательным применение МСФО. В частности, такое расширение, вероятно, произойдет с момента вступления в силу закона "О консолидированной финансовой отчетности" (на момент написания настоящей книги соответствующий законопроект находился на рассмотрении в Государственной Думе РФ) – все организации, чья деятельность имеет общественную значимость, в частности, чьи ценные бумаги котируются на рынке, будут обязаны представлять консолидированную финансовую отчетность по МСФО.

Обязательность применения МСФО для небольших компаний, не имеющих широкого общественного значения, в настоящее время не планируется.

Вопрос 1-5.

Кто имеет право давать официальные разъяснения по МСФО? По российскому бухучету такие разъяснения готовит Минфин России...

По МСФО официальные разъяснения дает соответствующая структура КМСФО - Комитет по разъяснениям (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC). Подробности можно посмотреть на уже упоминавшемся web-сайте <http://www.iasb.org> (в частности, там можно узнать, что письма с вопросами отправляются директору КМСФО по техническим вопросам – Director of Technical Activities, и описание должно быть в определенном формате, шаблон которого можно взять с указанного сайта). Однако, стоит отметить, что процесс принятия официальных разъяснений не быстрый, так как заседания Комитета по разъяснениям бывают приблизительно 1 раз в полугодие.

Поэтому текущие вопросы по применению МСФО предприятия обычно решают со своими аудиторами.

Вопрос 1-6.

Что делать, если наша ситуация прямо не оговорена ни в одном стандарте МСФО?

Прежде всего, нужно внимательно просмотреть не только текст самого стандарта, но и руководства по его применению, если оно предусмотрено для данного стандарта, затем следует проверить, нет ли соответствующего разъяснения (интерпретации).

Если обнаружить ответ все же нигде не удалось, можно принять решение, исходя из аналогии со сходными ситуациями, регулируемые стандартами, общих принципов подготовки и представления финансовой отчетности и своего профессионального суждения, закрепив принятую методику в учетной политике. Опять же, не лишним будет согласование решения с аудиторами – ведь им проверять вашу отчетность.

Вопрос 1-7.

Какие требования нужно выполнить, чтобы быть уверенным, что подготовленная отчетность соответствует

МСФО?

Финансовая отчетность считается соответствующей МСФО, если она соответствует всем требованиям МСФО (п.14 МСФО 1 “Представление финансовой отчетности”/IAS 1 ‘Presentation of Financial Statements’). При этом имеются в виду не только сами стандарты, но и официальные разъяснения (интерпретации), как следует из п.11 того же МСФО 1.

Соответствие должно соблюдаться во всех существенных аспектах. При этом существенными считаются ошибки и упущения, которые в отдельности или в совокупности могут привести к изменению экономических решений пользователей отчетности (п.11 МСФО 1).

В отдельных исключительных случаях, когда, по мнению руководства предприятия, применение МСФО явно приведет к искажению объективной информации, возможно отступление от МСФО (п.21 МСФО 1). В этом случае финансовая отчетность должна содержать:

мнение руководства компании о необходимости отклонений от МСФО;

подробное объяснение причины, по которой применение этих стандартов может привести к искажению отчетности;

описание правила, предписанного МСФО, и фактически использованной схемы учета;

оценку влияния данного отклонения на величину активов, обязательств, капитала, прибыли (убытка) и денежных потоков для каждого периода, представленного в отчетности.

Вопрос 1-8.

Почему российская отчетность называется бухгалтерской, а отчетность по МСФО – финансовой?

Этому могут быть различные объяснения.

Так, например, в книге Л.З. Шнейдмана “Как пользоваться МСФО” [1] указывается, что термин “бухгалтерская отчетность” шире, чем термин “финансовая отчетность”, так как включает в себя еще и внутреннюю отчетность для менеджмента, в то время как финансовая отчетность представляется внешним пользователям.

Можно также сказать, что составление российской бухгалтерской отчетности и финансовой отчетности регулируется различными нормативными актами, которые в отдельных аспектах имеют довольно существенные различия (подробнее об этих различиях мы поговорим при рассмотрении дальнейших вопросов). И отчетность, соответственно, может отличаться в той же степени, что и эти нормативные документы.

Вопрос 1-9.

В чем основные отличия финансовой отчетности по МСФО от российской бухгалтерской отчетности?

Если попытаться ответить на данный вопрос кратко (а излишне подробный ответ при первом знакомстве может только запутать), то можно отметить следующее:

отчетность по МСФО, как правило, содержит более объективные значения показателей, так как МСФО предполагает более широкое использование справедливой стоимости при оценке активов и обязательств, например, переоценка основных средств может выполняться не только в начале года, а тогда, когда это объективно необходимо (понятно,

что от мошенничества, сознательного искажения показателей сами по себе стандарты отчетности, в том числе и международные, избавить не могут);

раскрытие информации в отчетности по МСФО, как правило, более подробное и полезное для внешних пользователей, за счет того, что требования к такому раскрытию более формализованы и направлены не только на расшифровку тех или иных показателей, но и на объяснение причин существующего положения вещей, на анализ имеющихся тенденций ведения деятельности и даже отчасти на прогноз будущего развития событий. Это различие на практике обычно усиливается и за счет того, что некоторые российские Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) зачастую применяются не должным образом.

Вопрос 1-10.

Какие требования к ведению учета предъявляются со стороны МСФО?

МСФО не предъявляют каких-либо требований собственно к ведению учета – там имеются только требования к финансовой отчетности. Как эти требования будут обеспечены – это по существу внутреннее дело каждого предприятия, представляющего финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

Этим обеспечивается единообразие отчетности, подготовленной в различных странах с различными традициями ведения учета.

Вопрос 1-11.

Есть ли в МСФО План счетов и инструкция по его применению?

Нет, поскольку МСФО не регулирует непосредственно вопросы ведения учета как такового.

Порядок ведения учета, включая разработку рабочего плана счетов, каждое предприятие определяет самостоятельно. Конечно, при разработке плана счетов следует учитывать требования к финансовой отчетности, изложенные в МСФО, и в частности, должна быть обеспечена подготовка необходимого раскрытия информации (перечень требований к раскрытию информации можно посмотреть, например, в методическом пособии фирмы PricewaterhouseCoopers – 'International Financial Reporting Standards: Disclosure Checklist', [11]).

Вопрос 1-12.

Кто контролирует соответствие финансовой отчетности требованиям МСФО?

Контроль соответствия финансовой отчетности требованиям МСФО осуществляется главным образом аудиторскими, которые выдают аудиторское заключение по этому вопросу.

Без аудиторского заключения финансовую отчетность заинтересованные пользователи во всем мире обычно не рассматривают как отчетность, на основе которой можно принимать окончательные решения. Хотя МСФО не устанавливает прямого требования об обязательном включении в состав финансовой отчетности аудиторского заключения, подтверждающего достоверность отчетности организации. Неаудированная отчетность может реально использоваться как предварительный документ.

Вопрос 1-13.

Тексты стандартов как правило содержат специфические термины, которые хотя и имеют определения (как правило, в одном из первых пунктов стандарта), не всегда понятны.

Как подходить к ознакомлению со стандартами, чтобы по возможности избежать недопонимания этих терминов?

Ознакомление со стандартами необходимо начинать все же не с конкретных стандартов, а более общих документов - Предисловие к МСФО, Принципы подготовки и представления финансовой отчетности. Там содержатся определения и разъяснения таких ключевых понятий, как капитал, активы, обязательства, их классификация и т.п. Во многом определения, которые даются в самих стандартах, строятся с опорой на эти понятия. Возможно, при первом прочтении этих документов их содержание покажется слишком общим, "вполне очевидным" теоретически, но "малоинтересным для практика", и не отложится в памяти. Но без этого может оказаться невозможным правильное понимание смысла терминов из конкретных стандартов, поэтому про существование упомянутых документов не стоит забывать никогда, и при необходимости обращаться к ним снова.

Как ознакомиться с МСФО

Вопрос 1-14.

Где можно познакомиться с первоисточником – текстом самих МСФО?

Официально тексты МСФО публикуются Комитетом по МСФО (г. Лондон) – как в виде книги, публикуемой примерно раз в год под названием Bound Volume (последний выпуск – см. [4]), так и в электронном виде – на интернет-сайте <http://www.iasb.org>. Правда, доступ к электронной версии стандартов платный (подписка на год на момент написания настоящей книги стоила 69 фунтов стерлингов).

Стоит также отметить, что, поскольку официальный язык МСФО - английский, то в первую очередь стандарты публикуются именно на этом языке, и только некоторое время спустя (иногда – довольно значительное время!) делаются переводы на другие языки, в том числе и на русский. Примером такого перевода, правда, без учета последних изменений в стандартах, может служить книга [3] из списка литературы. К тому же иногда действует поговорка “МСФО, как и Шекспира, надо читать в оригинале” - бывают случаи, когда англоязычное выражение объективно очень трудно перевести на русский язык, полностью сохранив изначально заложенный в нем смысл. Но для целей ознакомления вполне возможно пользоваться только русским переводом, даже и не имеющим статуса официального.

Вопрос 1-15.

Какие еще существуют источники материалов по МСФО?

Во-первых, это литература ([здесь](#) приведен список публикаций, который, по мнению автора, заслуживает внимания, хотя в последнее время выходит много новых книг, и отследить их все не представляется возможным, да и вероятно нецелесообразно).

Во-вторых, это различные разъяснения, публикуемые в электронном виде (как правило, на сайтах аудиторских и консалтинговых фирм, особенно – фирм так называемой “большой четверки”: PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG, Deloitte) и в периодических печатных изданиях (“Финансовая газета”, журнал “Финансовый директор” и другие издания). Конечно, такие материалы не заменяют официальные разъяснения (интерпретации) стандартов МСФО, но также могут быть полезны.

Общее знакомство с различными моделями учета

Вопрос 2-1.

Какие модели учета в мире известны на сегодняшний день?

Основных моделей учета специалисты выделяют три:

- британо-американскую (иногда ее еще называют британо-американо-голландской моделью);
- континентальную;
- латиноамериканскую.

Первая из названных моделей учета ориентирована в первую очередь на составление отчетности для внешних пользователей (инвесторов, кредиторов). В странах, где она применяется (не только США, Великобритания, Нидерланды, но также Австралия, Индия и ряд других стран), бухгалтерский учет и отчетность обычно регулируются не государством, а профессиональным сообществом, развит финансовый рынок. В дальнейшем в рамках настоящего раздела книги мы рассмотрим именно эту модель более подробно, так как знакомство с ее особенностями может облегчить понимание отдельных аспектов МСФО.

Вторая, континентальная, модель характерна законодательным регулированием (регламентацией) вопросов учета, ориентаций в первую очередь на нужды государственного характера - налогообложение, расчет макроэкономических показателей. Применяется в ряде стран Европы (Германия, Франция, Италия, Бельгия), а также в некоторых других странах (Япония и т.п.).

Третья модель также характеризуется достаточно жесткой регламентацией со стороны государства, ориентацией на налогообложение, но учитывает еще высокую инфляцию.

Еще ряд специалистов выделяют так называемую исламскую модель и даже модель, основанную на МСФО. Но эта классификация еще не устоялась, поэтому здесь мы ее рассматривать не будем.

Подробнее с различными моделями учета можно ознакомиться, например, в книге [9]

Вопрос 2-2.

К какой модели учета можно отнести бухгалтерский учет в России?

К континентальной модели. С одной стороны, у нас вопросы учета в настоящее время достаточно жестко регулируются государством. С другой стороны, специальных положений по учету инфляции у нас нет.

Основные особенности британо-американской модели учета

Вопрос 2-3.

Чем отличается порядок записей в бухгалтерском учете от порядка, принятого в российском учете?

В российском бухгалтерском учете поддерживается так называемая прямая корреспонденция счетов, то есть проводка всегда записывается по дебету одного счета с кредита какого либо другого счета.

Например, поступление материалов от поставщика на сумму 118 руб. с выделением суммы НДС 18 руб., предъявленной при покупке, в соответствии с Планом счетов, применяемым в хозрасчетных организациях, отражается двумя записями:

1. Дебет 10 "Материалы" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками" 100.
2. Дебет 19 "НДС по приобретенным ценностям" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками" 18.

В британо-американской системе учета не принята прямая корреспонденция. То есть, делаются записи только по дебету счета или только по кредиту. Принцип двойной записи отслеживается не по каждой проводке в отдельности, а по всем проводкам, относящимся к одной операции.

Та же операция поступления материалов отразится так:

Дебет "Материалы" 100

Дебет "НДС по приобретенным ценностям" 18

Кредит "Расчеты с поставщиками" 118

(В оригинальной англоязычной литературе запись по дебету счета сокращенно обозначается как Dr, а по кредиту – как Cr).

В некоторых случаях записи "западного типа" могут с виду показаться достаточно сложными.

Пример

Отражение в учете реализации товаров на сумму 2360 руб. (в т.ч. НДС 18% - 360 руб.) себестоимостью 1500 руб. и услуг на сумму 590 руб. (в т.ч. НДС 18% - 90 руб.) в рамках британо-американской модели может быть таким:

Дебет Расчеты с покупателями 2950

Дебет Себестоимость продаж (товары) 1500

Кредит Выручка от реализации товаров 2000

Кредит Выручка от реализации услуг 500

Кредит НДС к уплате в бюджет 450

Кредит Товары 1500

Вопрос 2-4.

В западной литературе по бухгалтерскому учету, да и в текстах стандартов МСФО (например, в МСФО 36), встречается термин “реверсирование”. Что он означает? То же самое, что в нашем российском бухучете – “сторнирование”?

Смысл примерно тот же самый – скорректировать ранее сделанную учетную запись.

Однако английское слово reverse имеет значение “обратный”. И действительно реверсирование означает запись обратной проводки, то есть такой проводки, в которой счета дебета и кредита “поменялись местами” по сравнению с исходной. Сумма такой проводки не вычитается из итоговых оборотов, как при сторнировании в российском учете.

Пример

19 июля 2004 г. ЗАО “Компьютерные технологии”, отразило в международном учете снижение стоимости остатков готовой продукции на складе на сумму 250000 руб., в связи с резким падением рыночных цен на такую продукцию до уровня, существенно ниже себестоимости этой продукции:

Дебет Убытки от обесценения 250000

Кредит Резерв снижения стоимости готовой продукции 250000

Однако, в сентябре рыночные цены на данную продукцию поднялись, и признанный убыток от обесценения был реверсирован:

Дебет Резерв снижения стоимости готовой продукции 250000

Кредит Убытки от обесценения 250000

Вопрос 2-5.

Каким образом по данным англо-американской системы бухгалтерского учета определяют показатели, которые основаны на оборотах счетов? Ведь без поддержки прямых корреспонденций обороты “нечитаемые”, то есть невозможно отличить, например приобретение основных средств от их переоценки?

Действительно, привычная нам интерпретация оборотов счетов в корреспонденции с определенными счетами становится невозможной (именно поэтому, кстати, в этой системе учета не применяется сторнирование – нет смысла следить за величиной оборота по счету). Для того, чтобы отличить одни операции от других, приходится заводить отдельные субсчета на каждый вид операций.

Например, для отражения операций с основными средствами к счету учета основных средств могут быть открыты следующие субсчета:

- Поступление основных средств;

- Прирост стоимости основных средств при модернизации и т.п.;
- Переоценка основных средств;
- Выбытие основных средств;
- Снижение стоимости основных средств;
- Перевод в состав активов для продажи;
- Перевод в состав инвестиционной собственности и т.д.

В результате по изменению сальдо каждого из таких субсчетов можно получить информацию о том, какие операции и на какую сумму были произведены в отчетном периоде.

Вопрос 2-6.

Правда ли, что в англо-американской модели учета не заложен такой нормативный документ, как План счетов?

Да, единый для всех организаций (в переводной западной литературе часто встречается выражение “компаний”) План счетов в странах, где используется такая модель учета, не предусмотрен. Каждая организация разрабатывает свой рабочий план счетов, вообще говоря, самостоятельно, исходя из специфики своей деятельности и потребностей учета, а также требований к финансовой отчетности.

Вопрос 2-7.

Но ведь с нуля разрабатывать план счетов сложно? Существуют ли уже готовые рекомендации, на основе которых можно было бы разработать план счетов?

Действительно, создание адекватного плана счетов, который удовлетворял бы всем применимым конкретной компанией требованиям по составлению финансовой отчетности - процесс ответственный и не простой.

Разумеется, в западных странах, применяющих существуют рекомендации профессиональных организаций, специалистов по построению такого плана счетов. В частности, в США распространены рекомендации для отдельных отраслей.

С развитием информационных технологий “костяк” плана счетов также предлагается производителями соответствующего программного обеспечения. В частности, это имеется в программе фирмы “1С”.

Вопрос 2-8.

Правда ли, что обычно не используются активно-пассивные счета?

Да, поскольку структура плана счетов обычно соответствует структуре баланса и отчета о прибылях и убытках, а, например, дебиторская и кредиторская задолженность относятся к разным разделам баланса.

В этом подходе есть и свои минусы – например, расчеты с одним и тем же контрагентом в рамках одного и того же договора приходится отслеживать по разным счетам.

Вопрос 2-9.

Целесообразно ли использовать британо-американскую модель для ведения учета с целью подготовки финансовой отчетности по МСФО в нашей стране?

Ответ на данный вопрос зависит от конкретных обстоятельств. Возможно, для отдельных западных компаний вопрос может быть утвердительным – если одной из главных целей является обеспечение понятности не только отчетности, но и учета для западных бухгалтеров и аудиторов, привыкших к британо-американской модели учета.

Но для большинства наших специалистов все же нагляднее и привычнее ведение учета с поддержкой прямых корреспонденций счетов, “читаемыми” оборотами счетов и т.п. – как в российском учете. Именно такая модель учетного регистра заложена, в частности, в программное обеспечение фирмы “1С”. И автоматическое заполнение форм отчетности, которые включают в себя показатели оборотов за период (отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств), настроено исходя из того, что корреспонденция счетов поддерживается, и обороты являются “читаемыми”.

Ключевые вопросы учетной политики

Вопрос 3-1.

Каким стандартом или стандартами МСФО регулируются вопросы учетной политики?

Какие основные принципы формирования учетной политики?

Прежде всего в контексте вопроса хочется отметить МСФО 8, в котором дается определение учетной политики, а также устанавливаются критерии ее разработки и изменения.

Учетная политика – это принципы, правила, соглашения и процедуры, применяемые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности (МСФО 8, п.5).

В случаях, когда критерии учетной политики для соответствующих случаев прямо оговорены в стандартах или их интерпретациях (разъяснениях, издаваемых Комитетом по разъяснениям), нужно придерживаться соответствующих документов (МСФО 8, п.7). При этом особо отмечается, что Руководства по применению стандартов (в оригинале – Implementation Guidance), издаваемые Комитетом по МСФО, не являются частью стандартов (МСФО 8, п.9), однако на практике эти документы все же следует также принимать во внимание.

Если же учет каких-либо операций не оговорен в стандартах и/или интерпретациях, то руководство должно использовать свое профессиональное суждение (judgement), ориентируясь, прежде всего, на удовлетворение потребности пользователей отчетности в принятии экономических решений (МСФО 8, п.11).

Вопрос 3-2.

Как должна раскрываться учетная политика? Ведь информацию о ней нужно донести до пользователей финансовой отчетности...

Учетная политика по всем ключевым (существенным) вопросам обязательно раскрывается в финансовой отчетности (МСФО 1, п.8). Пример такого раскрытия (фрагмент реального консолидированного отчета ОАО "Газпром" за 2003 год, опубликованного на сайте этой компании) см. ниже.

ОАО «ГАЗПРОМ»

ПРИМЕЧАНИЯ К КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО – 31 ДЕКАБ
(в миллионах российских рублей)

КРАТКОЕ ОПИСАНИЕ ВАЖНЕЙШИХ ПРИНЦИПОВ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ (пр

4.9. Основные средства

Основные средства отражаются по фактической стоимости приобретения или строи
вычетом накопленной амортизации.

Деятельность по разведке и добыче газа и нефти учитывается по методу учета результати
(«продуктивных скважин»). В соответствии с методом учета результативных затрат,
продуктивные эксплуатационные и разведочные скважины капитализируются. Р
нерезультативные разведочные скважины списываются на затраты по мере того, как они
непродуктивными. Прочие затраты на осуществление разведочных работ относятся на
мере возникновения. Расходы на осуществление разведочных работ отражаются в составе
исследования и разработки в составе операционных расходов.

Стоимость существенных обновлений и усовершенствований основных средств капита
Затраты на обслуживание и текущий ремонт относятся на расходы по мере их вози
Текущий ремонт включает все расходы, в результате которых не происходит ка
технического усовершенствования данного объекта. Прибыли и убытки от выбытия основ
включаются в консолидированный отчет о прибылях и убытках по мере их возникновения.

Рис. 3-2. Фрагмент раскрытия основных положений учетной
политики в финансовой отчетности.

Вопрос 3-3.

Какие вопросы учетной политики можно было бы отнести к числу ключевых?

В соответствии с МСФО, к разряду ключевых обычно можно отнести следующие вопросы:

- *Порядок отражения доходов (в соответствии с МСФО 18);*
- *Порядок оценки:*
 - *основных средств (в соответствии с МСФО 16);*
 - *инвестиционной собственности (МСФО 40);*
 - *нематериальных активов (МСФО 38);*
 - *запасов (МСФО 2);*
 - *доходов и расходов по договорам строительства (МСФО 11);*
- *Порядок отражения валютных операций (МСФО 21);*
- *Порядок учета арендных операций (МСФО 17);*
- *Порядок капитализации затрат по займам (МСФО 23);*
- *Определение отраслевых (хозяйственных) и географических сегментов (МСФО 14);*
- *Порядок начисления резервов, оценки условных обязательств (МСФО 37);*
- *Порядок отражения расходов на научные исследования и разработки, если таковые имеются (МСФО 38);*

Конечно, нельзя однозначно ограничиться только перечисленными вопросами. С учетом специфики деятельности конкретного предприятия, в учетной политике могут быть отнесены к разряду ключевых и другие моменты.

Так, например, для производственных предприятий, у которых значителен выход побочных продуктов, важно отметить, по какой стоимости производится их оценка, в соответствии с МСФО 2. Если предприятие активно ведет операции с финансовыми инструментами, то важной является методика применения МСФО 39. Если речь идет о консолидированной отчетности группы, а не индивидуальной отчетности отдельной компании, то важным для пользователей этой отчетности является раскрытие принципов консолидации отчетности тех или иных компаний, входящих в группу (МСФО 27). И т.д.

Более подробно моменты, связанные с отдельными вопросами учетной политики, будут рассмотрены далее.

Главное, чтобы со схемой учета и подготовки отчетности действительно было все ясно во всех существенных аспектах и самим работникам предприятия (как специалистам, готовящим отчетность, так и менеджерам, которые, возможно, будут в числе пользователей этой отчетности), и внешним пользователям отчетности.

Вопрос 3-4.

О преемственности учетной политики во времени: как часто ее можно менять? Нужно ли ее менять вообще? Какие последствия влечет изменение учетной политики?

Организация обязана последовательно применять свою учетную политику при отражении аналогичных операций и объектов учета – это следует из п.15 МСФО 8 (впрочем, тот же самый принцип применим и к российскому бухгалтерскому учету). Тем не менее, МСФО 8 (п.14) предусматривает случаи, когда изменение учетной политики не только возможно, но и обязательно: если того требуют сами стандарты или интерпретации (например, в связи со вступлением в силу новых редакций, как это произошло на рубеже 2004-2005 гг. со многими стандартами – см. таблицу в приложении к настоящей книге), а также если это необходимо для более объективного представления информации о хозяйственных операциях, финансовом положении, финансовых результатах деятельности, или о движении денежных средств.

Изменение учетной политики должно быть отражено таким образом, чтобы обеспечить сравнимость показателей деятельности за текущий и за предыдущий период (или несколько периодов). Поэтому в МСФО 8 целый ряд параграфов (19-27) посвящен тому, как именно следует решать эту задачу. Здесь мы не будем давать подробный обзор каждого из них, но отметим, что важнейшим “техническим” последствием изменения учетной политики может оказаться необходимость его ретроспективного применения (если только в конкретных стандартах не указаны иные методы), в соответствии с п.19 МСФО 8. А это может повлечь за собой достаточно большой объем дополнительной работы, потому что информация в отчетности за все периоды, за которые она представляется (минимум за 2 года – текущий и предшествующий), должна представляться так, как будто новая учетная политика применялась всегда (МСФО 8, п.22).

Пример

С 1.01.2005 года вступила в силу новая редакция МСФО 2 “Запасы”, в которой не предусмотрено применение метода ЛИФО при списании запасов. В 2004 году организация как раз применяла метод ЛИФО.

В данном случае речь идет о необходимости изменения учетной политики в связи с изменением стандарта. МСФО 2 не предусматривает создания резервов или иного специального способа отражения изменения учетной политики. Следовательно, необходимо при начале ведения учета в 2005 году с использованием метода ФИФО или “по средней стоимости” пересчитать данные за 2004 год в соответствии с этим методом. Это повлияет не только на величину стоимости запасов, но и на финансовые результаты деятельности, т.е. сравнительная информация за 2004 год в отчетности 2005 года будет отличаться от информации, представленной в отчетности 2004 года.

Рабочий план счетов

Вопрос 3-5.

Какими основными принципами следует руководствоваться при разработке рабочего плана счетов для ведения учета и подготовки отчетности по МСФО?

Структура плана счетов, как правило, ориентирована на состав показателей баланса и отчета о прибылях и убытках.

Согласно МСФО 1, баланс включает в себя, как минимум, следующие статьи (в скобках приведены их оригинальные названия на английском языке, как они даны в тексте МСФО, п.68):

- основные средства (property, plant and equipment);
- инвестиционная собственность (investment property);
- нематериальные активы (intangible assets);
- финансовые активы (financial assets);
- инвестиции (investments);
- биологические активы (biological assets);
- запасы (inventories);
- дебиторская задолженность (trade and other receivables);
- денежные средства и их эквиваленты (cash and cash equivalents);
- кредиторская задолженность (trade and other payables);
- резервы предстоящих расходов и платежей (provisions);
- финансовые обязательства (financial liabilities);
- текущие обязательства и активы по налогу на прибыль (liabilities and assets for current tax – IAS 12);
- отложенные обязательства и активы по налогу на прибыль (deferred tax liabilities and deferred tax assets);
- доля меньшинства, отражаемая как часть капитала (minority interest) – для консолидированного баланса;
- выпущенный капитал и резервы, относящиеся к владельцам материнской компании (issued capital and reserves).

Отчет о прибылях и убытках, как минимум, включает в себя следующие показатели (п.81 МСФО 1):

- доходы (revenue);
- расходы (finance costs);
- доля в прибыли (убытке) зависимых и совместно контролируемых компаний, рассчитанная по методу долевого участия (share of the profit or loss of associates and joint ventures);
- расходы по налогу на прибыль (tax expense);
- прибыль (убыток) по прекращенной деятельности после уплаты налога на прибыль (the post-tax profit or loss of discontinued operations);
- прибыль или убыток (profit or loss), причем в консолидированном отчете – отдельно в части, приходящейся на долю меньшинства, и отдельно в части, приходящейся на долю владельцев материнской компании.

Естественно, какие-то из вышеперечисленных показателей у конкретной организации могут отсутствовать (например, если предприятие не занимается сельским хозяйством, то у него вряд ли будут отражаться в балансе биологические активы). Напротив, если для раскрытия информации более подробно необходимы еще какие-либо показатели, то они могут быть включены в отчетность.

Все эти моменты, а также ряд других, на которых мы более подробно остановимся несколько позже, необходимо учитывать при разработке рабочего плана счетов.

В качестве резюме можно сказать, что стоит ориентироваться на следующие принципы:

- соблюдение минимальных требований к составу показателей баланса и отчета о прибылях и убытках (перечислено выше);
- соблюдение требований по разделению активов и обязательств на текущие и долгосрочные (МСФО 1, п.51);
- выполнение требований к раскрытию информации о различных хозяйственных операциях и об объектах учета, предусмотренных в МСФО;
- учет специфики деятельности предприятия.

Вопрос 3-6.

Как реализован типовой план счетов в конфигурации “Управление производственным предприятием”?

В конфигурации “Управление производственным предприятием” предусмотрен типовой план счетов для ведения международного учета, в соответствии с принципами, изложенными выше (вопрос 3-1), за исключением учета специфики деятельности предприятия. Поэтому его можно еще образно назвать “каркасным” - в нем только самое общее. Он имеет следующую структуру:

План счетов учета по МСФО									
Действия									
Наименование	Код	Заб.	Акт.	Вал.	Кол.	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3	
Служебный	000		АП						
Внеоборотные активы	100		А						
Текущие активы	200		А						
Собственный капитал и резер...	300		П						
Долгосрочные обязательства	400		П	✓					
Текущие обязательства	500		П	✓					
Выручка	600		П			(об) Номенклат...	Ставки НДС		
Расходы на продажу	700		А						
Прочие доходы и расходы	800		П			(об) Виды дохо...			
Прибыли и убытки	900		П						

Разумеется, на приведенном рисунке изображены только счета верхних уровней, на которых отражаются итоги разделов баланса (коды 100-500) и сгруппированные показатели отчета о прибылях и убытках (коды 600-900).

Если посмотреть более подробно (пользователю для этого достаточно двойного щелчка мышью по нужной строке списка), то каждый раздел состоит из нескольких подразделов, например, раздел “Текущие обязательства” включает в себя классификацию основных видов обязательств:

План счетов учета по МСФО									
Действия									
Наименование	Код	Заб.	Акт.	Вал.	Кол.	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3	
Текущие обязательства	500		П	✓					
Кредиты и займы, включающие выплату процентов...	501		П	✓		Контраге...	Договоры		
Текущие займы беспроцентные	502		П	✓		Контраге...	Договоры		
Отложенные доходы, текущие	503		П	✓		Контраге...	Договоры		
Резервы предстоящих платежей, текущие	504		П			Резервы			
Обязательства по оплате труда, текущие	505		П	✓		Сотрудники			
Обязательства по пенсионным планам, текущие	506		П	✓		Контраге...	Договоры		
Текущие налоги к уплате	508		П			Виды пла...			
Текущая кредиторская задолженность	509		П	✓		Контраге...	Договоры		
Прочие обязательства, текущие	510		П	✓		Контраге...	Договоры		
Внутрихозяйственные расчеты	511		П			Обособле...			

Соответственно, внутри подразделов существует еще один уровень детализации.

Для работы, а не общего ознакомления со структурой плана счетов, вероятно, более удобным будет представление счетов не в виде иерархического дерева со множеством уровней, а в виде сплошного списка.

The screenshot shows a window titled 'План счетов учета по МСФО' (Plan of Accounts according to IFRS). The window has a menu bar with 'Действия' (Actions) and a toolbar with various icons. Below the toolbar is a table with the following columns: 'Наименование' (Name), 'Код' (Code), 'Заб.' (Balanced), 'Акт. Вал.' (Active Balance), 'Кол.' (Quantity), 'Субконто 1' (Sub-account 1), 'Субконто 2' (Sub-account 2), and 'Сут.' (Type). The table contains the following data:

Наименование	Код	Заб.	Акт. Вал.	Кол.	Субконто 1	Субконто 2	Сут.
Служебный	000		АП				
Внеоборотные активы	100		А				
Основные средства	101		А		Основные средства		
Земля	1011		А		Основные средства		
Земельные участки	10111		А		Основные средства		
Снижение стоимости земельных участков	10112		П		Основные средства		
Здания, нетто	1012		А		Основные средства		
Здания	10121		А		Основные средства		
Амортизация зданий	10122		П		Основные средства		
Снижение стоимости зданий	10123		П		Основные средства		

Содержание настроек большинства счетов типового плана счетов будет раскрыто далее при анализе отдельных участков учета (учет основных средств, запасов и т.п.). Здесь же пока отметим, что коды счетов более низкого уровня (то есть, более детальных) длиннее, а первые цифры этих кодов являются кодами счетов более высокого уровня.

Пользователь самостоятельно может настраивать как уже имеющиеся (предопределенные) счета, так и вводить новые счета и настраивать порядок ведения учета по ним. В частности, настраиваются:

- коды счетов (что особенно актуально для тех, у кого уже принята учетная политика и разработана собственная система кодировки счетов);
- наименования счетов (например, можно ввести наименование не только на русском, но и на английском языке);
- признак подчиненности счета (т.е. место этого счета в иерархической структуре плана счетов);
- признак забалансового учета (только для вновь созданных пользователем счетов; для предопределенных счетов изменить этот признак нельзя);
- признак активного/пассивного/активно-пассивного счета (также только для счетов, созданных пользователем);
- признак ведения валютного учета (также только для счетов, созданных пользователем);
- признак ведения количественного учета (также только для счетов, созданных пользователем);
- разрезы ведения аналитического учета (субконто), в том числе настройка возможности вести аналитический учет только оборотов (а сальдо иметь только в целом по счету).

Форма настройки приведена на рисунке (для предопределенного счета: в частности, флажки "Забалансовый", "Валютный", "Количественный" показаны бледным шрифтом – признак того, что их значения изменять нельзя).

Счет (МСФО): 10121 *

Действия ▾

Код счета: 10121 Вид: Активный Подчинен счету: 1012

Наименование: Здания Не использовать

Учет по счету

Забалансовый
 Валютный
 Количественный

Виды субконто

№	Вид субконто	Только обороты	Суммовой
1	Основные средства		✓
2		<input type="checkbox"/>	✓

OK Записать Закреть

Отдельно следует отметить флажок “Не использовать”: при его установке счет навсегда “исчезнет” из списка счетов (станет невидимым, хотя физически будет существовать в информационной базе).

Вопрос 3-7.
Какие требования к гибкости настройки плана счетов обычно предъявляются? Как эти требования могут быть реализованы в учетных программах?

Обычные требования заключаются в следующем.

1. Возможность добавления собственных субсчетов.
2. Возможность добавления аналитики.
3. Возможность изменения существующей аналитики.
4. Возможность отключения “лишних” (неиспользуемых) счетов и субсчетов.

При этом желательно, чтобы не было необходимости прибегать к помощи программистов в целях дополнительной настройки – это, пожалуй, самое важное условие, так как непосредственно внести изменения в план счетов обычно достаточно легко (пример см. выше).

Выполнить эти требования можно, используя различные пути. В частности, предусмотрев возможности выбора счетов непосредственно в документах. Именно такой путь избран в программном продукте фирмы “1С” - соответствующие примеры можно найти далее, при рассмотрении различных аспектов учета (учет запасов, основных средств и т.п.).

Учетная политика в системе “1С:Предприятие”: настройка и раскрытие информации

Вопрос 3-8.

Какие параметры настройки учетной политики доступны в программе “Управление производственным предприятием”?

Прежде всего, настраиваются параметры, которые непосредственно влияют на работу программы, а именно:

- метод оценки основных средств - в соответствии с п.29 МСФО 16, у организации есть выбор между оценкой по первоначальной стоимости (cost model) или оценкой по справедливой стоимости (revaluation model);
- то же самое по отношению к нематериальным активам (п.72 МСФО 38);
- метод отражения в учете переоценки основных средств (если объекты оцениваются по справедливой стоимости). В соответствии с п.35 МСФО 16, при переоценке либо может пропорционально пересчитываться ранее накопленная амортизация (как обычно при отражении переоценки в российском бухгалтерском учете), либо амортизация списывается в уменьшение стоимости, и только после этого остаточная стоимость переоценивается;
- то же самое по отношению к нематериальным активам (в соответствии с п.80 МСФО 38);
- метод амортизации нематериальных активов (в соответствии с п.98 МСФО 38); метод амортизации ОС задается для каждого объекта отдельно;
- способ оценки материально-производственных запасов. Согласно МСФО 2, возможно применение методов ФИФО, ЛИФО или по средней стоимости. С 1.01.2005 года (даты вступления в силу новой редакции МСФО 2) применение метода ЛИФО не предусмотрено (запрещено).

Кроме этого, указываются параметры, которые хотя непосредственно и не влияют на работу программы (соответствующие условия должны соблюдаться самими специалистами, готовящими отчетность по МСФО), но необходимы для формирования в дальнейшем примечания к финансовой отчетности, раскрывающего основные положения учетной политики. В частности, к таким параметрам относятся:

- отражение объединения бизнеса (МСФО 22, действовавший до 31.03.2004 года, предполагал выбор одного из двух методов - метод покупки или метод объединения интересов, теперь новый МСФО 3 не предоставляет такой возможности – предусматривается учет только по методу покупки);
- отражение процента выполнения договоров строительного подряда - в соответствии с МСФО 11, имеется выбор одного из трех вариантов - по доле (проценту) физического объема выполненных работ (completion of a physical proportion); по данным технического надзора (surveys of work performed); по доле фактических затрат в общей сумме предполагаемых затрат по контракту.

К числу важнейших настроек учетной политики, которую необходимо сделать в самом начале работы с программой, относится выбор валюты ведения международного учета (функциональной валюты – в терминах последней редакции МСФО 21). В случае, если в

программе учтена хотя бы одна операция, изменить функциональную валюту уже нельзя.

Вопрос 3-9.

Как раскрываются основные вопросы учетной политики в программе “Управление производственным предприятием”?

В программе предусмотрен специальный отчет “Учетная политика по МСФО”, который формирует соответствующее примечание к финансовой отчетности. Отчет может быть выведен (как и остальные формы финансовой отчетности) на русском либо на английском языке (см. рисунки ниже) – переключение осуществляется по флагу “На английском языке”.

В отчетах, помимо собственно информации о конкретных способах учета, оценки отдельных активов и обязательств и т.д., приведены также все фразы, которые необходимо приводить в финансовой отчетности по МСФО в обычных условиях.

В частности, это:

- четкое и безоговорочное утверждение о том, что настоящая финансовая отчетность подготовлена в соответствии с МСФО (п.14 МСФО 1);
- утверждение о том, что применялось допущение о непрерывности деятельности предприятия (п.23 МСФО 1);
- другие необходимые обычным пользователям пояснения (например, по валютным операциям, по тому, как признается выручка и т.п.).

Учетная политика по МСФО (за 2004 г. год) *

Заполнить | Очистить | Настройка страниц | ?

Валюта: EUR ... x | Ед. измерения: в EUR | точность: 0 | Вид отчета: Индивидуальный

На английском языке | Дата подписи: 28.01.2005 | Организация: МебельСтройКомплект ..

Учетная политика

ОАО "Завод "МебельСтройКомплект"

Год, закончившийся 31 декабря

Учетная политика

Ниже приведены основные положения учетной политики, в соответствии с которыми была подготовлена настоящая финансовая отчетность.

Принципы подготовки

Настоящая финансовая отчетность подготовлена в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), опубликованными Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), г. Лондон, действовавшими на отчетную дату. Все обязательные разъяснения, опубликованные Комитетом по разъяснениям международных стандартов финансовой отчетности, также были учтены.

Прилагаемая финансовая отчетность была подготовлена, исходя из допущения о непрерывности деятельности, в соответствии с которым реализация активов и погашение обязательств происходит в обычном порядке. Прилагаемая финансовая отчетность не включает корректировки, необходимые в том случае, если бы ОАО "Завод "МебельСтройКомплект" не могла продолжать свою деятельность в соответствии с допущением о непрерывности.

Национальной валютой Российской Федерации является российский рубль. В качестве валюты измерения транзакций для целей данной финансовой отчетности был выбран EUR, поскольку руководство считает, что финансовая информация, представленная в данной валюте, отражает экономическую суть событий и обстоятельств, связанных с деятельностью ОАО "Завод "МебельСтройКомплект".

Операции в иностранной валюте

Операции в иностранной валюте пересчитаны в EUR по обменному курсу на дату совершения операции. Денежные

Печать | OK | Записать | Закрыть

Рис. 3-9-1. Раскрытие информации об учетной политике в финансовой отчетности.

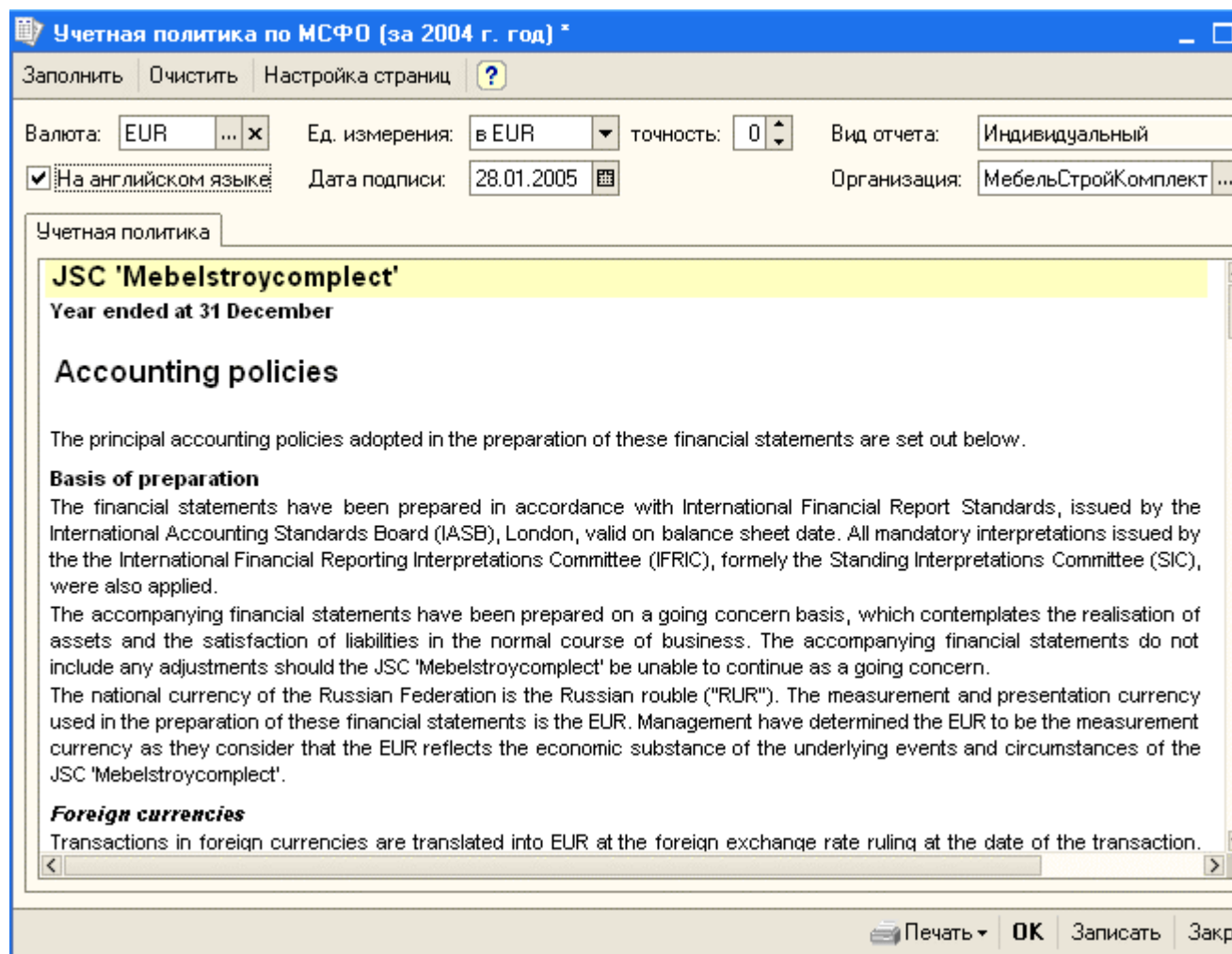


Рис. 3-9-2. То же раскрытие информации на английском языке (установлен соответствующий флаг).

Безусловно, в стандартном отчете не предусмотрено раскрытие всех возможных существенных аспектов учетной политики.

Для информации о том, что же раскрывается, приведем здесь пример полной таблицы отчета об учетной политике на русском языке с комментариями в графе "Примечания". Данная таблица может использоваться также как справочная – в ней по существу излагаются ключевые моменты учета по отдельным участкам.

№ п/п	Наименование и содержание раздела (пример)	Примечания
1	<p align="center">Принципы подготовки</p> <p>Настоящая финансовая отчетность подготовлена в</p>	Обязательные

	<p>соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), опубликованными Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), г. Лондон, действовавшими на отчетную дату. Все обязательные разъяснения, опубликованные Комитетом по разъяснениям международных стандартов финансовой отчетности, также были учтены.</p> <p>Прилагаемая финансовая отчетность была подготовлена, исходя из допущения о непрерывности деятельности, в соответствии с которым реализация активов и погашение обязательств происходит в обычном порядке. Прилагаемая финансовая отчетность не включает корректировки, необходимые в том случае, если бы ОАО "XXX" не могла продолжать свою деятельность в соответствии с допущением о непрерывности.</p> <p>Национальной валютой Российской Федерации является российский рубль. В качестве валюты измерения транзакций для целей данной финансовой отчетности был выбран EUR, поскольку основные операции осуществлялись именно в этой валюте, и руководство считает, что финансовая информация, представленная в данной валюте, отражает экономическую суть событий и обстоятельств, связанных с деятельностью ОАО "XXX".</p>	<p>утверждения о соответствии МСФО, о соблюдении допущения о непрерывности деятельности. Сведения о валюте измерения транзакций (функциональной валюте) и причинах выбора валюты, отличной от национальной (если такой выбор имеет место).</p>
2	<p align="center">Операции в иностранной валюте</p> <p>Операции в иностранной валюте пересчитаны в EUR по обменному курсу на дату совершения операции. Денежные активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, пересчитаны в EUR по обменному курсу на дату отчетности. Курсовые разницы, возникшие при пересчете, включены в отчет о прибылях и убытках. Неденежные активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, которые отражаются по исторической стоимости, переведены в EUR по обменному курсу, действовавшему на дату совершения операции.</p> <p>Финансовая отчетность зарубежных компаний, подготовленная в иностранной валюте, для включения в консолидированную отчетность Группы пересчитана с использованием функциональной валюты.</p>	<p>Описывается порядок применения МСФО 21.</p>
3	<p align="center">Основные средства</p> <p>Основные средства учитываются по первоначальной стоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения.</p> <p>Объекты незавершенного строительства учитываются по фактическим затратам за вычетом убытков от обесценения.</p>	<p>Описываются различные аспекты учета основных средств в соответствии с МСФО 16, а также других стандартов (например, по</p>

	<p>Стоимость объектов основных средств, построенных собственными силами, включает материальные расходы, прямые расходы на оплату труда и соответствующую долю накладных расходов.</p> <p>Расходы по займам, которые непосредственно относятся к приобретению, строительству или изготовлению квалифицируемых активов, включаются в стоимость этих активов.</p> <p>Если объект основных средств включает несколько составляющих с различными сроками полезного использования, то эти составляющие учитываются как самостоятельные объекты основных средств.</p> <p>Объекты основных средств, приобретенные в рамках финансовой аренды (лизинга), отражаются в размере, соответствующем наименьшей из двух величин: справедливой стоимости или текущей суммы минимальных арендных платежей на момент начала аренды, за вычетом накопленного износа и сумм убытка от обесценения.</p> <p>Расходы, связанные с заменой компонента объекта основных средств, который учитывается отдельно, включая расходы на техническую проверку и капитальный ремонт, капитализируются. Прочие последующие расходы капитализируются только в том случае, если они приводят к увеличению будущей экономической выгоды от использования данного объекта основных средств. Все остальные расходы относятся на финансовые результаты того периода, в котором они были произведены.</p> <p>Проводятся периодические переоценки, таким образом, текущая стоимость основных средств существенным образом не отличается от их справедливой стоимости.</p> <p>Переоценка проводилась при помощи независимых оценщиков.</p> <p>Увеличение стоимости основных средств при переоценке включается в отчет об изменениях капитала как резерв по переоценке, за исключением случаев, когда это увеличение покрывает ранее признанное в отчете о прибылях и убытках уменьшение стоимости конкретного объекта. Уменьшение стоимости при переоценке включается в отчет о прибылях и убытках, кроме случаев, когда уменьшение находится в пределах предыдущего увеличения стоимости того же основного средства, отраженного в отчете об изменениях капитала.</p>	<p>капитализации затрат по займам – МСФО 23, п.11).</p> <p>В этом разделе важно описывать разные аспекты учета подробно, так как основные средства обычно являются дорогостоящими объектами, и несоответствие МСФО именно по учету ОС может привести к существенным искажениям отчетности в целом.</p>
4	Инвестиционная собственность	"Чистое" раскрытие

	Инвестиционная собственность учитывается по справедливой стоимости.	выбранной модели оценки
5	<p style="text-align: center;">Нематериальные активы</p> <p>Деловая репутация, возникающая в результате приобретения зависимых и дочерних обществ, представляет собой превышение стоимости приобретения над чистой справедливой стоимостью признаваемых активов. Деловая репутация отражается по фактической стоимости приобретения за вычетом накопленной амортизации и убытка от обесценения.</p> <p>Балансовая стоимость деловой репутации, относящейся к инвестициям в зависимые компании, включается в балансовую стоимость этих инвестиций.</p> <p>Отрицательная деловая репутация, возникающая в результате приобретения компании, представляет собой превышение справедливой стоимости приобретенных признаваемых активов над стоимостью приобретения.</p> <p>Патенты и торговые марки учитываются по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.</p> <p>Расходы на исследования, проводимые с целью исследования новых научных и технических решений, отражаются в отчете о прибылях и убытках по мере их осуществления.</p> <p>Расходы на опытно-конструкторские работы, в рамках которых результаты применяются для разработки плана или проекта производства новых или модернизации существующих продуктов или процессов, капитализируются в том случае, если подобный продукт или процесс технически и экономически обоснованы, и у ОАО "XXX" достаточно ресурсов для завершения разработок. Капитализируемые расходы включают стоимость материалов, прямые трудовые затраты и соответствующие накладные расходы. Прочие расходы на опытно-конструкторские разработки относятся на финансовый результат в том периоде, когда они понесены. Капитализированные расходы на опытно-конструкторские разработки учитываются по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытка от обесценения.</p> <p>Последующие расходы, связанные с капитализированными нематериальными активами, капитализируются только в том случае, когда они приводят к увеличению будущей экономической выгоды, которую можно получить при использовании данных активов. Все прочие расходы относятся на</p>	<p>Раскрытие подробностей учета различных видов нематериальных активов (МСФО 38)</p>

	<p>финансовые результаты в том периоде, когда они понесены.</p> <p>Нематериальные активы амортизируются линейным методом.</p>	
6	<p style="text-align: center;">Запасы</p> <p>Запасы учитываются по наименьшей из двух величин - по стоимости приобретения или по цене возможной реализации. Цена возможной реализации - это предполагаемая цена реализации при обычном ведении дел, за вычетом возможных затрат на завершение работ и осуществление реализации.</p> <p>Запасы оцениваются методом средней стоимости.</p> <p>Стоимость готовой продукции и остатков незавершенного производства включает материальные расходы, прямые расходы на оплату труда, прочие прямые расходы и относящиеся к производству косвенные расходы, кроме расходов по займам.</p>	<p>Помимо выбранного метода оценки запасов, подчеркивается соответствие основной идее МСФО 2 – учету цены возможной реализации, а также раскрывается соответствие МСФО 2 в части расчета себестоимости (подробнее см. далее в разделе "Расчет себестоимости")</p>
7	<p style="text-align: center;">Финансовые инструменты</p> <p>Справедливая стоимость финансовых инструментов (за исключением публично размещенных) определяется исходя из дисконтированной величины ожидаемых в будущем денежных потоков и текущей рыночной процентной ставки для аналогичных финансовых инструментов.</p> <p>Справедливая стоимость публично размещенных финансовых инструментов определяется как текущая рыночная цена.</p>	<p>Пояснения относительно порядка определения справедливой стоимости фин. инструментов</p>
8	<p style="text-align: center;">Денежные средства и их эквиваленты</p> <p>Денежные средства и их эквиваленты включают денежные средства в кассе, на банковских счетах, банковские депозиты до востребования и ликвидные банковские векселя. Банковские овердрафты, подлежащие выплате по требованию и составляющие неотъемлемую часть управления денежными средствами, отражены в составе денежных средств и их эквивалентов для целей отчета о движении денежных средств.</p>	
9	<p style="text-align: center;">Обесценение активов</p> <p>Балансовая оценка активов, за исключением товарно-материальных запасов и активов по отложенному налогу, пересматривается на каждую отчетную дату на предмет выявления их обесценения. В случае</p>	<p>Конкретизируется применяемая методика выполнения МСФО</p>

выявления фактов обесценения производится оценка возмещаемой суммы активов. Возмещаемая сумма нематериальных активов, не находящихся в использовании, определяется каждый раз на дату составления бухгалтерского баланса. Обесценение активов признается в том случае, если их балансовая стоимость или стоимость их части, генерирующей денежные потоки, превышает возмещаемую сумму. Убытки от обесценения относятся на финансовые результаты.

Убыток от обесценения актива, подвергавшегося переоценке, отражается в отчете об изменениях в капитале в пределах сумм прироста стоимости этого актива при переоценке. Остальная сумма убытка от обесценения относится на финансовые результаты.

Возмещаемая сумма долгосрочных инвестиций и дебиторской задолженности рассчитывается как сумма ожидаемых будущих поступлений денежных средств, дисконтированных по реальной действующей ставке, применяемой к данному активу.

Возмещаемая сумма прочих активов определяется по наибольшей из двух величин: чистой цене возможной реализации или потребительской стоимости. При определении потребительской стоимости ожидаемые будущие потоки денежных средств дисконтируются с применением дисконтной ставки до вычета налогов, что отражает текущую рыночную оценку временной стоимости денег и рисков, присущих данному активу. Для активов, не генерирующих потоки денежных средств, не зависящих от потоков денежных средств, генерируемых другими активами, возмещаемая сумма определяется для всей группы активов, генерирующих денежные средства, к которой относится данный актив.

Убыток от обесценения ценных бумаг, удерживаемых до срока погашения, или дебиторской задолженности сторнируется в том случае, если после отражения убытка произошло событие, повлекшее за собой последующие увеличение возмещаемой суммы.

Убыток от обесценения прочих активов сторнируется в том случае, если произошли изменения в оценках, использованных при определении возмещаемой суммы.

Убыток от обесценения сторнируется только таким образом, чтобы балансовая стоимость актива не превышала суммы, которая была бы определена (за вычетом амортизации) в том случае, если бы убыток от обесценения не признавался.

36 и схожих по содержанию требований иных стандартов. Дополнительные пояснения даны ниже в разделе "Обесценение активов".

10	<p style="text-align: center;">Акционерный капитал</p> <p>Обыкновенные акции и привилегированные акции, не подлежащие выкупу, дивиденды на которые выплачиваются по решению Совета директоров, отражаются в составе собственного капитала. Прочие акции, включая привилегированные акции, подлежащие обязательному выкупу, отражаются в составе обязательств. Часть конвертируемых облигаций на сумму, равную опциону на конвертацию, заключенному при выпуске облигаций, отражается в составе капитала.</p>	<p>Важные аспекты учета акций: часть из них могут отражаться как обязательства, а не как капитал. Напротив, часть облигаций может отражаться как капитал.</p>
11	<p style="text-align: center;">Собственные акции, выкупленные у акционеров</p> <p>В случае, когда ОАО "XXX" приобретает акции, до этого отраженные в составе акционерного капитала, выплаченная сумма, включающая затраты, прямо относимые на операцию, отражается как изменение в собственном капитале. Выкупленные акции классифицируются как собственные акции, выкупленные у акционеров, и отражаются как уменьшение капитала до тех пор, пока они не будут аннулированы. Если эти акции в дальнейшем реализуются или перевыпускаются, все полученные суммы отражаются в составе капитала. Собственные акции, выкупленные у акционеров, учитываются по средневзвешенной стоимости. Прибыли (убытки) от операций с собственными акциями, выкупленными у акционеров, признаются в отчете об изменениях в капитале, за вычетом относящихся к этим операциям расходов и налогов.</p>	
12	<p style="text-align: center;">Дивиденды</p> <p>Дивиденды отражаются как обязательства в том периоде, в котором они объявлены.</p>	
13	<p style="text-align: center;">Займы и кредиты</p> <p>Займы и кредиты первоначально отражаются по справедливой стоимости, которая определяется с использованием рыночных процентных ставок по подобным долговым обязательствам, если она существенно отличается от ставки по полученному займу, или как ставка по этим займам, за вычетом расходов. Далее кредиты и займы отражаются по амортизированной стоимости, с отражением разницы между номинальной стоимостью и стоимостью погашения в отчете о прибылях и убытках как проценты к уплате в течение всего периода действия кредита или займа, с учетом эффективной ставки процента.</p>	
14	<p style="text-align: center;">Обязательства по пенсионным планам</p> <p>Обязательства по осуществлению взносов в соответствии с пенсионными планами</p>	<p>Первый момент – это классификация</p>

	<p>фиксированными суммами взносов отражаются как расходы в отчете о прибылях и убытках по мере возникновения. В ходе обычной деятельности ОАО "XXX" уплачивает взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации за своих работников. Обязательные платежи по государственному пенсионному плану, который может определен как пенсионный план с установленными взносами, включаются в состав операционных расходов по мере их возникновения как расходы на оплату труда.</p> <p>Сумма чистых обязательств в соответствии с пенсионной программой с установленными выплатами и планом выплат пособий по болезни рассчитывается отдельно по каждому плану с установленными выплатами. Расчет производится путем оценки будущей величины выплат, заработанных работником в ходе работы в текущем и предыдущем периодах. Эта величина дисконтируется для отражения текущей стоимости и отражается за вычетом справедливой стоимости активов пенсионного плана. Ставка дисконтирования эквивалентна доходу по государственным облигациям, сроки погашения которых близки срокам выполнения обязательств предприятия. Расчеты осуществляются ежегодно квалифицированным специалистом, с применением метода оценки по зачету прогнозируемой учетной единицы пенсии. Любые актуарные прибыли или убытки, возникающие в результате расчета обязательств по пенсионному плану, отражаются в полном объеме в отчете о прибылях и убытках за текущий год.</p>	<p>платежей в Пенсионный Фонд РФ как платежей по пенсионному плану с установленными взносами (согласно классификации пенсионных планов, данной в МСФО 19).</p> <p>Второй момент, на который стоит обратить внимание – это особенности методики учета взносов в условиях негосударственного пенсионного страхования. В частности, требуется привлечение специалиста-актуария.</p>
15	<p style="text-align: center;">Отложенные налоги</p> <p>Отложенные налоговые активы и обязательства рассчитываются в отношении временных разниц по балансовому методу учета обязательств. Отложенные налоговые актив и обязательства отражены в отношении всех временных разниц, возникших между налоговой базой активов и обязательств и их текущей оценкой для целей финансовой отчетности. Отложенный налоговый актив отражается только в случае, когда существует вероятность получения в будущем налогооблагаемой прибыли, достаточной для покрытия отложенных налоговых активов, или покрытия существующих отложенных налоговых обязательств. Отложенные налоговые активы и обязательства оцениваются в соответствии со ставками налога, которые предположительно будут применяться в период погашения этих активов или обязательств, исходя из нормативных актов по</p>	<p>По существу, изложена суть ключевых моментов методики выполнения норм МСФО 12.</p>

	налогам, которые действуют на отчетную дату.	
16	<p style="text-align: center;">Кредиторская задолженность</p> <p>Кредиторская задолженность отражается по первоначальной стоимости.</p>	В отличие от дебиторской задолженности, кредиторская дисконтированию не подлежит из принципа осмотрительности
17	<p style="text-align: center;">Признание выручки</p> <p>Выручка от продажи для целей составления финансовой отчетности признается в момент передачи товаров и перехода права собственности (выполнения работ, оказания услуг) и отражается в отчетности за вычетом налога на добавленную стоимость (НДС), акцизов и других аналогичных обязательных платежей.</p> <p>Выручка определяется по справедливой стоимости вознаграждения, полученного или подлежащего получению. Если не представляется возможным достоверно оценить справедливую стоимость полученного вознаграждения, то выручка оценивается по справедливой стоимости проданных товаров, работ или услуг.</p> <p>Выручка от сдачи имущества в аренду отражается в отчете о прибылях и убытках линейным методом на протяжении всего срока аренды. Сумма сопутствующих вознаграждений по аренде рассматривается как неотъемлемая часть общего дохода от аренды.</p>	Подчеркнуто, что выручка признается именно с переходом прав собственности – как в российском учете, что вполне имеет смысл, если это условие на самом деле не расходится "де факто" с требованиями МСФО 18 (там главное – переход рисков, выгод и т.п., а не юридического права собственности).
18	<p style="text-align: center;">Договоры подряда</p> <p>Договор подряда - это контракт, специально предусматривающий строительство сооружение объекта или комплекса объектов, которые взаимосвязаны или взаимозависимы по их конструкции, технологии и функциям, или по их конечному назначению или использованию.</p> <p>Если результат договора подряда не может быть надежно оценен, доход по контракту признается исходя из текущей стоимости выполненных работ при условии, что существует высокая вероятность получения соответствующей суммы. Когда результат договора подряда может быть надежно оценен, доходы и затраты по нему должны признаваться в качестве доходов и расходов, соответственно, путем ссылки на степень выполнения работ по договору</p>	Во-первых, подчеркивается понимание сути МСФО 11 (это скорее для аудиторов), во-вторых, справочно разъясняется суть соответствующей отчетной статьи (для пользователей). И только затем отражается выбранный в

	<p>подряда на отчетную дату (метод процента выполнения).</p> <p>Процент выполнения определяется исходя из доли выполненного объема работ.</p>	<p>соответствии с МСФО 11 метод определения процента выполненных работ.</p>
19	<p style="text-align: center;">Государственная помощь</p> <p>Государственная помощь первоначально отражается в бухгалтерском балансе в составе доходов будущих периодов, в том случае, если есть достаточные основания полагать, что ОАО "XXX" будет соответствовать условиям предоставления такой помощи.</p> <p>Государственная помощь в виде компенсации расходов отражается в составе доходов в отчете о прибылях и убытках в тех же периодах, когда расходы были понесены.</p> <p>Помощь в виде компенсации стоимости приобретения активов признается в отчете о прибылях и убытках в течение срока полезного использования данных активов.</p>	<p>Фактически представлена методика учета гос. помощи в соответствии с МСФО 20 (п. 24, 20).</p>

Способы получения финансовой отчетности по МСФО

Вопрос 4-1.

Какими способами можно получить финансовую отчетность по МСФО в российских условиях?

В настоящее время в России используются три способа получения отчетности:

- перекладка (трансформация) российской бухгалтерской отчетности;
- трансляция данных российского учета в отдельный регистр, с последующей корректировкой (с учетом расхождений российского бухучета и требований МСФО) и составлением отчетности по МСФО на базе полученных учетных данных;
- параллельный учет всех хозяйственных операций для целей МСФО.

Вопрос 4-2.

Какие достоинства и недостатки имеются у каждого из этих способов?

Параллельный непрерывный учет всех хозяйственных операций для целей подготовки отчетности по МСФО обладает очевидными достоинствами:

- относительная точность;
- возможность оперативного обращения к аналитике (любого уровня), что важно для подготовки отчетности, особенно примечаний (см. далее главу “Финансовая отчетность”);
- сокращение сроков подготовки отчетности (в принципе, если все методические проблемы решены “по ходу дела”, то отчетность обычно можно подготовить в срок от нескольких дней до нескольких недель).

Однако, данный вариант имеет и свои недостатки:

- постановка непрерывного учета – методологически трудная задача, потому что требуется применять МСФО к каждой операции, а не только ориентируясь на критерии существенности; это требует постоянной работы достаточного количества специалистов по МСФО (в то же время сейчас наблюдается их нехватка);
- сложность сверки данных на постоянной основе – надо отслеживать, все ли данные, отраженные в российском учете, отражены также в учете по МСФО.

Вторая проблема может быть по большей части решена с помощью средств автоматизации. Если одним и тем же электронным документом делать одновременно движения по российскому бухгалтерскому учету и по международному учету, что подходит в большинстве случаев – кроме тех, когда операции классифицируются принципиально различным образом, - то это гарантирует отражение операций в обоих видах учета.

А от первой проблемы, как говорится, никуда “не спрятаться, не скрыться” - она носит объективный характер.

Противоположная картина характерна для метода перекладки российской отчетности. К его достоинствам можно отнести:

- избежание методологически сложной работы по организации непрерывного учета;
- возможность выполнить работу силами сторонних специалистов (например, пригласить консультантов из аудиторских фирм);
- возможность сверки данных отчетности по МСФО с российской бухгалтерской отчетностью, что позволит упростить процедуру как внутреннего контроля, так и внешнего аудита (фактически аудиторам будет необходимо документально проверить только отражение операций в российском учете, а также правила перекладки).

В то же время у него также есть и недостатки – “зеркало” достоинств метода параллельного учета:

- небыстрое составление отчетности (только спустя некоторое время после составления российской отчетности – от нескольких недель до двух-трех месяцев);
- относительно меньшая точность;
- существенные трудозатраты при сборе данных для трансформации.

Наконец, метод трансляции данных российского бухгалтерского учета в отдельный регистр с последующими корректировками является методом, который, с одной стороны, лежит ближе к методу параллельного учета, но с другой стороны – активно использует данные российского учета (там, где это возможно). Поэтому с его помощью можно обеспечить достаточную точность представления информации и в приемлемые сроки (не нужно ждать окончания подготовки российской бухгалтерской отчетности - достаточно, чтобы были данные обо всех основных хозяйственных операциях). Но, с другой стороны, усилия в методическом плане также придется прикладывать, хотя наличие методологически проработанного и гибкого в настройке программного продукта способно облегчить решение этой задачи.

Вопрос 4-3.

Какой способ выбран в качестве основы для реализации в программе “Управление производственным предприятием”?

Трансляция проводок российского учета, настраиваемая пользователем, с последующей корректировкой данных международного учета. По отдельным участкам, где число отличий от российского учета велико, предусмотрено ведение параллельного учета, но при этом основная информация о хозяйственных операциях вводится в систему один раз (в российском учете).

При этом применяется ряд функций и документов, позволяющих учитывать хозяйственные операции в соответствии со спецификой МСФО, а также корректировать данные, полученные при трансляции с тем, чтобы учесть различия в принципах учета по российским правилам и МСФО.

Трансляция учетных данных и ее особенности в “1С:Предприятии”

Вопрос 4-4.

Как происходит процесс трансляции данных в программе?

Процесс трансляции производится в три этапа:

- трансляция проводок (с помощью документа “Перенос проводок (международный)”);
- перенос данных партионного учета запасов (документ “Перенос партий (международный)”);
- перенос данных специальных регистров затрат на производство (документ “Перенос затрат на производство (международный)”).

Все это объясняется особенностями ведения учета запасов и производственных затрат в программе.

Разумеется, переносить данные следует только поле того, как в российском бухгалтерском учете будут отражены все необходимые операции.

Прежде чем приступать непосредственно к трансляции, необходимо настроить правила трансляции.

Вопрос 4-5.

Какие возможности настройки правил трансляции правил имеются в программе “1С:Предприятие”?

В программе имеются возможности настройки правил соответствия счетов российского бухгалтерского учета и международного учета (Таблица соответствия счетов) и задания проводок-исключений, т.е. записей по российскому учету, не транслируемых в любом случае (Таблица исключений).

Таблица соответствия счетов имеет следующую структуру: каждому счету и значению субконто плана счетов по РСБУ поставлен в соответствие счет или значение субконто плана счетов по МСФО. При этом соответствие задается отдельно по дебету и отдельно по кредиту счетов.

В Таблице соответствия счетов предусмотрено три вида настройки соответствия:

1.	Соответствие счет в счет	При соответствии счет в счет каждому счету плана счетов по РСБУ поставлен в соответствие счет плана счетов по МСФО.
2.	Соответствие по субконто	При соответствии по субконто каждому значению субконто счета плана счетов по РСБУ поставлен в соответствие счет плана счетов по МСФО.
3.	Соответствие по реквизиту	При соответствии по реквизиту значению реквизита одного из субконто плана счетов по

	РСБУ поставлен в соответствие счет плана счетов по МСФО.
--	--

Для счетов, данные по которым не переносятся в учет по МСФО, соответствие не указывается.

Соответствие частное (например, по субконто) имеет приоритет над соответствием общим (например, по счету).

При настройке Таблицы соответствия счетов указывается дата начала действия определенных настроек. Таким образом, для разных периодов могут быть реализованы разные настройки Таблицы соответствия счетов (что естественно с учетом возможностей настройки самого плана счетов).

В то же время, настройка является единой для всех организаций, учет которых ведется в одной информационной базе (в программе есть возможность вести многофирменный учет в одной базе) – фактически это элемент единой учетной политики.

Настройка Таблицы выполняется соответствия счетов с помощью документа “Установка соответствия счетов БУ и МСФО”.

Пример

С 01.01.2003 года необходимо переносить проводки по дебету счетов учета основных средств, так как весьма вероятно, что соответствующие суммы будут входить в стоимость основных средств и в международном учете. При этом в российском бухгалтерском учете все основные средства учитываются на счете 01.01 “Основные средства в организации”, а в международном учете для каждой группы основных средств предусмотрен свой счет учета:

10111 “Земельные участки”

10121 “Здания”

10131 “Сооружения”

10141 “Машины и оборудование (кроме офисного)”

10151 “Офисное оборудование”

10161 “Транспортные средства”

10181 “Прочие основные средства”

При этом группа основных средств является реквизитом субконто “Основные средства” (именно по этому виду аналитики ведется учет на всех упомянутых счетах).

Как задать правила соответствия счетов для трансляции?

Заполняем документ “Установка соответствия счетов БУ и МСФО” от 01.01.2003 соответствиями по реквизиту субконто.

Установка соответствия счетов БУ и МСФО: Установка соответствия счетов БУ и МСФО 00000001 от

Действия от:

Соответствия счетов

Счет хозрасчетный	Субконто хозр.	Счет междуна...	Субконто межд.	Реквизит
Вид движения				Значение
<input checked="" type="checkbox"/> 01.01 Дебет		10111		Основные средства/Группа ОС Земельные участки
<input checked="" type="checkbox"/> 01.01 Дебет		10121		Основные средства/Группа ОС Здания
<input checked="" type="checkbox"/> 01.01 Дебет		10131		Основные средства/Группа ОС Сооружения
<input checked="" type="checkbox"/> 01.01 Дебет		10141		Основные средства/Группа ОС Машины и оборудование (кроме офисного)

Комментарий:

Ответственный:

0

Рис. 4-5-1. Документ по установке правил соответствия счетов.

После проведения такого документа нужные правила будут установлены. Правда, помимо правил по дебету счетов обязательно нужно, чтобы было указано правило по кредиту счетов, иначе проводка перенесена не будет.

Другой пример связан с использованием конкретных значений субконто. С помощью этого приема, например, можно обособить расчеты с организациями, входящими в состав группы.

Пример 2

В международном учете необходимо выделить отдельные субсчета для учета текущих расчетов с организациями, входящими в группу, в то время как в российском учете такие счета не предусмотрены. Известно, что в состав группы ЗАО “ТД “Комплект” (дочерняя компания). Для учета расчетов с дочерними компаниями, выступающими в качестве поставщиков, используется счет 50921 “Задолженность дочерним организациям, текущая”, для учета расчетов с компаниями, выступающими в качестве покупателей – 207211 “Задолженность дочерних организаций, текущая”.

Как можно выполнить эту задачу, используя правила настройки соответствий счетов?

Такую настройку можно выполнить, если воспользоваться соответствием “счет БУ + конкретное субконто → счет МСФО”. В частности, настройка для названного условия будет следующей:

Установка соответствия счетов БУ и МСФО: Установка соответствия счетов БУ и МСФО 00000001 fro

Actions ▾ [Icons] Go To ▾ ?

Номер: 00000001 от: 01.01.2003 0:00:00 [Calendar]

Соответствия счетов | Исключения проводок

[Icons] Заполнить ▾

	Счет хозрасчетный Вид движения	Субконто хозр.	Счет международный	Субконто межд.	Реквизит Значение
<input checked="" type="checkbox"/>	60.01 Дебет	Комплект ТД	50921		
<input checked="" type="checkbox"/>	60.01 Кредит	Комплект ТД	50921		
<input checked="" type="checkbox"/>	62.01 Кредит	Комплект ТД	207211		
<input checked="" type="checkbox"/>	62.01 Дебет	Комплект ТД	207211		

Комментарий: _____

Ответственный: _____

0

Рис. 4-5-2. Настройка детальных правил соответствия счетов.

Вопрос 4-6.

Как осуществляется перенос данных, если функциональная валюта (валюта международного учета) не совпадает с валютой российского бухгалтерского учета, т.е. учет для целей МСФО ведется не в российских рублях?

При переносе проводок в этом случае осуществляется пересчет по курсу функциональной валюты к рублю на дату совершения (если быть до конца точным – то на дату отражения в российском учете) соответствующей операции.

Эту особенность следует учитывать при настройке правил соответствия счетов для переноса проводок.

Например, не имеет смысла переносить проводки, которые явно должны учитываться по историческому курсу – списание материалов, амортизация и т.п.

Вопрос 4-7.

Зачем необходимо переносить данные партионного учета запасов? В чем состоит суть такого переноса?

Это необходимо, чтобы можно было произвести списание стоимости запасов независимо от российского бухгалтерского учета (это в свою очередь обусловлено различием методов списания, различием оценки запасов и т.п.).

В конфигурации “Управление производственным предприятием” партионный учет запасов

ведется на отдельных регистрах накопления (имеются сходные по структуре регистры для российского бухгалтерского учета и для международного учета). В международный учет переносятся только данные по приходу партий покупных товаров и материалов, так как именно по этим операциям велика вероятность совпадения оценок (более подробно см. далее раздел “Учет запасов”). Эти данные используются в дальнейшем для отражения операций по списанию запасов, причем с учетом возможного возникновения в дальнейшем разниц в оценке запасов по сравнению с российским учетом (например, вследствие обесценения, или даже вследствие выбора функциональной валюты, отличной от российского рубля). Более подробно об этом можно узнать ниже в разделе “Учет запасов”.

Вопрос 4-8.

Какие проводки обычно не транслируются из российского бухгалтерского учета?

Обычно не подлежат трансляции те записи, которые большей частью придется скорректировать.

К таким записям можно отнести:

- операции по начислению амортизации основных средств и нематериальных активов;
- операции по списанию запасов;
- операции по движению готовой продукции, расчету себестоимости (следствие первых двух типов операций, помимо иных причин – см. ниже главу “Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости”);
- операции по определению финансовых результатов (следствие первых двух типов операций);
- переоценка основных средств (по МСФО обычно осуществляется своя переоценка, если это необходимо).

Вопрос 4-9.

Зачем необходимо переносить данные о затратах на производство? Разве проводок по счетам учета затрат недостаточно?

Программа создана таким образом, что помимо счетов учета производственных затрат, имеются еще и специальные регистры, информация в которых более детальна (аналитична), чем на счетах. И именно по данным этих регистров производится расчет себестоимости продукции (работ, услуг), поэтому, если в регистрах не будет полной и достоверной информации, себестоимость будет рассчитана неверно. Процедура переноса затрат на производство как раз и заполняет (частично) эти регистры – в них попадают записи о затратах, которые можно без проблем перенести из российского бухгалтерского учета.

Более подробная информация о регистрах учета затрат на производство размещена ниже (см. раздел “Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости”).

Вопросы отражения в финансовой отчетности операций с основными средствами регулируются МСФО 16. В соответствии с этим стандартом, к основным средствам относятся материальные активы, предназначенные для использования в процессе производства товаров и услуг, для административных целей, ожидаемый срок полезного использования которых составляет более одного отчетного периода.

Сходными по своей природе объектами являются объекты инвестиционной собственности (МСФО 40), поэтому рассмотрение их учета объединено в одну главу с вопросами учета основных средств.

Поступление основных средств

Вопрос 5-1.

Могут ли отличаться оценки объектов основных средств при поступлении от данных российского бухгалтерского учета?

Чтобы выяснить этот вопрос, сравним соответствующие положения МСФО 16 и российского [ПБУ 6/01](#).

МСФО 16	ПБУ 6/01
<p>Фактическая стоимость (п.15), в которую включаются (п.16):</p> <ul style="list-style-type: none"> • покупная цена, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом любых торговых скидок; • любые прямые затраты по доставке и приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению; • предполагаемая стоимость демонтажа и вывоза актива (восстановления площадки), если такие обязательства существуют у компании. 	<p>Первоначальная стоимость (п.7), в которую включаются (п.8):</p> <ul style="list-style-type: none"> • сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации); <p>Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> • суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу); • суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам; • суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

	<ul style="list-style-type: none"> • регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств; • таможенные пошлины; • невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств; • вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств; • иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств. В частности, начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта. <p>Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.</p>
--	---

Как видно из таблицы, в большинстве случаев первоначальная оценка объектов основных средств должна совпадать (разумеется, если учет ведется в одной валюте – российских рублях) – различная степень детализации списка расходов не должна вводить в заблуждение, так как критерии включения в целом одни и те же.

Исключение составляют объекты, которые в силу действующих законодательных или нормативных актов компания обязана демонтировать и вывезти с места их использования после окончания эксплуатации: в этом случае в соответствии с МСФО 16 предполагаемые расходы включаются в стоимость объекта, в российском учете такого включения расходов (по сути – резервов) не предусмотрено.

Вопрос 5-2.

Какие различия в оценке объектов основных средств (по МСФО и РСБУ) могут возникнуть в дальнейшем?

Последующая оценка объектов основных средств может отличаться по различным причинам. Сравнительный анализ таких причин приведен в следующей таблице.

МСФО 16	ПБУ 6/01

<p>После первоначального признания объект ОС учитывается либо по первоначальной стоимости, либо по стоимости с учетом переоценок, за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения (п.29).</p> <p>В последнем случае переоценки должны производиться с достаточной регулярностью, чтобы текущая стоимость объектов не отличалась в существенных аспектах от их справедливой стоимости на отчетную дату (п.31).</p>	<p>Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и настоящим Положением (п.14).</p> <p>Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.</p> <p>Коммерческая организация может <i>не чаще одного раза в год</i> (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам (п.15).</p> <p>При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.</p>
<p>Каждая часть объекта ОС, стоимость которой составляет значительную долю общей стоимости объекта, амортизируется отдельно (п.43). При этом если несколько таких частей имеют одинаковые сроки полезного использования и методы амортизации, допускается их группировка (п.45). Компания может отдельно начислять амортизацию по тем частям ОС, стоимость которых не составляет значительную часть стоимости всего объекта (п. 47).</p>	<p>В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект (п.6).</p>
<p>Амортизируемая стоимость объекта определяется за вычетом его ликвидационной стоимости (п.53) – т.е. ожидаемой суммы возмещения при выбытии актива после окончания срока полезного использования, за вычетом расходов на выбытие (п.6).</p> <p>Срок полезного использования и</p>	<p>Амортизация определяется исходя из первоначальной, текущей или остаточной стоимости объекта и срока полезного использования (п.19).</p> <p>Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету и</p>

<p>ликвидационная стоимость актива должны рассматриваться на предмет возможного изменения как минимум в конце каждого финансового года (п.51), и, если ожидаемые (оценочные) значения отличаются от ранее сделанных оценок, эти параметры должны изменяться.</p>	<p>пересматривается в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации (п.20).</p>
<p>Начисление амортизации начинается с момента, когда объект готов к эксплуатации.</p> <p>Начисление амортизации прекращается с наиболее ранней из двух дат: отнесения к числу активов, предназначенных для продажи (в соответствии с МСФО 5), или прекращения признания объекта в качестве основных средств (п.55) – например, вследствие выбытия или если от его использования не ожидается экономических выгод.</p>	<p>Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету (п.21), и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета (п.22).</p>
<p>Метод начисления амортизации ОС должен анализироваться как минимум в конце каждого финансового года, и, если будет обнаружено существенное отличие ожидаемых экономических выгод от использования актива, метод должен быть приведен в соответствие с этими ожидаемыми выгодами (п.61).</p>	<p>Не предусматривается изменение способа начисления амортизации в течение срока использования актива.</p>

То есть, если обобщить, то основными причинами различий могут быть:

- Переоценка (различный порядок);
- Учет обесценения активов по МСФО;
- Разный порядок амортизации.

Вопрос 5-3.

Как производится учет перечисленных выше различий в программе?

Поскольку различий достаточно много, в программе фактически организован параллельный учет основных средств, а именно:

- Имеется отдельный регистр сведений, где хранится информация о параметрах основных средств для целей международного учета;
- Имеется набор документов, с помощью которых можно отразить операции с основными средствами.

В регистре сведений “Основные средства (международный учет)” содержится следующая информация об объектах основных средств:

- Организация - указывается организация, на балансе которой учитывается объект ОС в международном учете;
- Дата принятия к учету;
- Местонахождение объекта - подразделение организации, в котором находится объект ОС;
- Материально-ответственное лицо;
- Состояние (принято к учету, введено в эксплуатацию и т.п.);
- Счет учета – счет плана счетов “Международный”, на котором объект учитывается;
- Срок полезного использования (в месяцах);
- Начислять амортизацию (да или нет);
- Метод начисления амортизации;
- Счет начисления амортизации - счет, на котором накапливается начисленная амортизация;
- Первоначальная стоимость;
- Справедливая стоимость – стоимость с учетом переоценок;
- Ликвидационная стоимость;
- Счет затрат, Субконто1...Субконто3 – счет и аналитика учета затрат по начисленной амортизации;
- Предполагаемый объем продукции – параметр, используемый для начисления амортизации пропорционально объему продукции (см. ниже подраздел “Амортизация основных средств”);
- Сумма начисленной амортизации – накопленная сумма амортизации;
- Убыток от обесценения – учтенный ранее убыток от обесценения объекта;
- Коэффициент ускорения - параметр, используемый для начисления амортизации методом уменьшаемого остатка (см. ниже подраздел “Амортизация основных средств”);
- Счет снижения стоимости – счет, на котором учитывается снижение стоимости объекта при его обесценении.

Документы, при помощи которых отражаются операции с основными средствами, описываются ниже.

Вопрос 5-4.

Как отражается в программе операция поступления основных средств?

Предполагается, что при переносе данных из российского бухгалтерского учета проводки по поступлению основных средств будут транслироваться (что обоснованно для большинства случаев, так как различия в классификации и оценке маловероятны – см. вопрос 5-1). Если по каким-то причинам они не транслируются, то соответствующие записи по дебету счета учета основных средств в международном учете следует ввести вручную

После трансляции используется документ “Поступление основных средств (международный)”, с помощью которого производится запись параметров объектов основных средств в регистр сведений “Основные средства (международный учет)”. В этом же документе можно переклассифицировать объект учета, если на самом деле он, в отличие от российского учета, к основным средствам не относится.

Пример

В январе 2004 года ОАО “Завод “МебельСтройКомплект” принял к учету 5 станков для узорного плетения и линию распиловки бурса. Как отразить эти объекты основных средств в международном учете?

После того, как в российском бухгалтерском учете соответствующие операции будут отражены (появятся проводки по дебету счета 01 “Основные средства”), они транслируются в регистр международного учета.

Затем в документе “Поступление основных средств (международный)” следует выбрать период, за который будут приниматься к учету основные средства, и нажать кнопку “Заполнить”. В результате будут просмотрены все проводки по дебету счета 101 “Основные средства” и выведены в табличную часть документа. После этого вводятся необходимые параметры по каждому из объектов учета.

Поступление основных средств (международный): Проведен *

Действия Перейти

Номер: от: Период с:

Организация: Ответственный:

Заполнить

N	ОС	Местонахож...	Срок пол...	Начислять а...	Первоначал...	Счет затрат	Субконто 1	Предполага...	Новый счет уч...
	Учитывать к...	МОЛ	Счет	Метод начис...	Ликвидацио...		Субконто 2	Сумма	
	Дата принят...	Счет учета	снижения	Счет начисл...	Кэффициен...		Субконто 3	начисленной	
1	Станок для ...	Цех 1	120	<input checked="" type="checkbox"/>	12 164,94	20321	Полуфабрик...		20321
	<input checked="" type="checkbox"/>	Емуков Вла...	10143	Линейный			Амортизация...		
	31.01.2004	10141		10142			Цех 1		
2	Станок для ...	Цех 1	120	<input checked="" type="checkbox"/>	12 164,94	20321	Плетеная ме...		10141
	<input checked="" type="checkbox"/>	Емуков Вла...	10143	Линейный			Амортизация...		
	31.01.2004	10141		10142			Цех 1		
3	Станок для ...	Цех 1	120	<input checked="" type="checkbox"/>	12 164,94	20321	Плетеная ме...		10141
	<input checked="" type="checkbox"/>	Емуков Вла...	10143	Линейный			Амортизация...		

Комментарий:

Рис. 5-4-1. Документ “Поступление основных средств (международный)”

К числу параметров относятся, в частности:

“Учитывать как основное средство” - флаг, который устанавливается, если объект действительно классифицируется как основное средство для целей международного учета и отчетности; только в этом случае при проведении документа производится запись в регистр сведений по основным средствам;

Дата принятия к учету – при автозаполнении принимается равной дате проводки по дебету счета учета основных средств;

Новый счет учета, субконто1...субконто3 – счет и аналитика, где должен учитываться объект (в том числе и прежде всего - не признанный в качестве объекта основных средств).

При проведении документа для тех объектов учета, которые будут учитываться как основные средства, формируются записи в регистре сведений “Основные средства (международный учет)”, после чего с такими объектами можно будет работать, используя другой функционал программы (например, начислять амортизацию, проводить переоценку и т.п. – подробности см. далее).

Если же объект учета не признается основным средством, то в учете делается сторнировочная запись по счету учета основных средств (в корреспонденции со счетом, который указан в соответствующей строке документа как “Кор. счет”) и запись по дебету “Нового счета учета”, указанного в документе. В частности, это может быть счет учета затрат текущего периода, если соответствующие расходы не капитализируются из-за несоответствия критериям, предусмотренным в МСФО 16.

Вопрос 5-5.

Как вводить начальные остатки по основным средствам для целей МСФО? Ведь для приобретенных до 2003 года объектов нужно учитывать, в частности, поправки на гиперинфляцию в соответствии с МСФО 29...

Да, к вводу начальных остатков основных средств нельзя подходить с единым шаблоном. Но все же некоторые общие рекомендации можно дать.

Во-первых, стоит разделить все основные средства на те, которые имеют одинаковую оценку в российской и международной отчетности (вполне возможно, что таких объектов будет немало, особенно из числа приобретенных в 2003-2004 гг.), и иные. По первым остатки лучше внести сначала в российский учет, затем оттранслировать проводки в международный учет (для чего нужны правила соответствия счетов) – это поможет избежать необходимости двойного ввода информации. В отношении вторых можно либо тоже оттранслировать данные, потом заняться ручной корректировкой (минусы этого – в том, что надо будет вычислить разницу в оценке, и внести именно ее), либо внести отдельно данные в российский учет и отдельно в международном.

Во-вторых, по основным средствам, приобретенным до 2003 года, действительно надо учитывать поправки на гиперинфляцию – об этом должны позаботиться те, кто применяет МСФО впервые (в ином случае это уже будет учтено ранее и скажется на разнице в оценке объектов по данным российского учета и для целей МСФО).

После ввода начальных остатков на счетах нужно при помощи документа “Поступление основных средств (международный учет)” ввести в информационную базу параметры всех объектов основных средств.

Амортизация основных средств

Вопрос 5-6.

Какие методы амортизации основных средств предусмотрены в стандартах МСФО?

МСФО 16 (п.62) предусматривает три метода начисления амортизации основных средств:

- линейный (straight-line);
- уменьшаемого остатка (diminishing balance);
- пропорционально объему продукции (units of production).

Метод начисления амортизации выбирается исходя из того, как планируется использовать объект основных средств, какие экономические выгоды ожидается получить.

Приведем примеры, иллюстрирующие некоторые тонкости применения этих методов на практике (прямо не описанные в МСФО 16).

Пример

Пусть ООО “Белая акация” приняло к учету объект основных средств в апреле 2005 года. Первоначальная стоимость объекта – 120000 руб., срок полезного использования – 5 лет, амортизация начисляется линейным методом. В сентябре объект был модернизирован. Расходы на модернизацию увеличили стоимость объекта на 30000 руб. и срок полезного использования на 1 год. Ликвидационная стоимость объекта равна нулю.

Амортизация начнет начисляться уже в апреле месяце 2005 года. Сумма ежемесячной амортизации будет определена равной 2000 руб. (годовая амортизация – 24000 руб., 1/12 часть – 2000 руб.), и за 5 месяцев (апрель – август) будет начислено 10000 руб.

В сентябре новая остаточная стоимость объекта с учетом модернизации составит 140000 руб. ($120000 - 10000 + 30000$), оставшийся срок полезного использования – 67 месяцев (60-5+12). Следовательно, в месяц будет начисляться 2089,55 руб.

Пример

То же самое, что в предыдущем случае, но амортизация начисляется методом уменьшаемого остатка. При этом норма амортизации за год составляет 50%.

В этом случае месячная норма амортизации в первый год эксплуатации без учета модернизации составит $120000 * 50\% / 12 = 5000$ руб.

То есть, за апрель – август 2005 года будет начислена амортизация в сумме 25000 руб.

В сентябре расчет изменится с учетом модернизации:

- остаточная стоимость составит $120000 - 25000 + 30000 = 125000$ руб.;
- месячная норма – $125000 * 50\% / 12 = 5208,33$ руб.

С нового, 2006 года, будет определена новая норма амортизации, исходя из остаточной стоимости на 1.1.2006 года.

В итоге таблица начисления амортизации данного объекта будет выглядеть так:

Период	Амортизация за период	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
Апрель 2005	5000,00	5000,00	115000,00
Май 2005	5000,00	10000,00	110000,00
Июнь 2005	5000,00	15000,00	105000,00
Июль 2005	5000,00	20000,00	100000,00
Август 2005	5000,00	25000,00	95000,00
Сентябрь 2005	5208,33	30208,33	119791,67
Октябрь 2005	5208,33	35416,66	114583,34
Ноябрь 2005	5208,33	40624,99	109375,01
Декабрь 2005	5208,33	45833,32	104166,68
Итого за 2005		45833,32	104166,68
Январь 2006	4340,28	50173,60	99826,40
Февраль 2006	4340,28	54513,88	95486,12
Март 2006	4340,28	58854,16	91145,84
...	
Декабрь 2006	4340,28	97916,68	52083,32
Итого за 2006		97916,68	52083,32
Январь 2007	2170,14	100086,82	49913,18

Пример

То же самое, что в предыдущем случае, но амортизация начисляется пропорционально объему продукции. При этом первоначально (предполагаемый) объем продукции за весь срок полезного использования объекта – 1000 единиц, а после модернизации – 1300 единиц. В апреле с помощью данного объекта основных средств было выпущено 40 единиц продукции, в мае-августе – по 50, в октябре – 60 единиц.

Прямой подсчет показывает, что в апреле амортизация составит $120000 \cdot 40 / 1000 = 4800$ руб., в мае-августе $120000 \cdot 50 / 1000 = 6000$ руб., в октябре $(120000 - 4800 - 4 \cdot 6000 + 30000) \cdot 60 / 1300 = 5593,85$ руб.

Вопрос 5-7.

Как производится начисление амортизации основных

средств в программе?

Операции по начислению амортизации выполняются автоматически при помощи одноименного документа "Амортизация ОС (международный)", при условии, что в регистре сведений об основных средствах содержится вся необходимая информация. В случае, если применяется начисление амортизации пропорционально объему продукции, то фактический объем продукции за месяц указывается пользователем в этом документе, и только после этого производится начисление амортизации. В остальных случаях амортизация начисляется автоматически, исходя из данных регистра сведений "Основные средства (международный учет)".

Амортизация ОС (международный): Проведен

Действия ▾

Номер: МСК.00001 от: 31.01.2004 10:00:00 Месяц начисления: Январь 2004

Организация: МебельСтройКомплект завод Ответственный: Малкова Виола Михайловна

Основные средства

Заполнить

№	Основное средство	Метод начисления	Количество выпущенной продукции
1	Станок для узорного плетения	Линейный	
2	Станок для узорного плетения	Линейный	
3	Станок для узорного плетения	Линейный	
4	Станок для узорного плетения	Линейный	
5	Станок для узорного плетения	Линейный	
6	Линия распиловки бруса	Пропорционально объе...	15 000,00

Комментарий:

OK Записать Закрыть

Рис. 5-7. Документ "Амортизация ОС (международный)"

По кнопке "Заполнить" производится автоматическое заполнение табличной части документа списком основных средств, которые подлежат амортизации в текущем периоде, на основании данных регистра сведений "Основные средства (международный учет)".

При проведении документа формируются записи:

- в регистре бухгалтерии "Международный" (проводки по начислению амортизации);
- в регистре сведений "Основные средства (международный учет)" (записывается новое значение накопленной амортизации).

Переоценка и учет снижения стоимости основных средств

Вопрос 5-8.

Как отражается переоценка основных средств в соответствии с МСФО?

Порядок отражения переоценки основных средств регулируется нормами пп.31-42 МСФО 16.

В частности, важно соблюдать следующие правила:

- частота переоценок зависит от изменения справедливой стоимости объектов основных средств (ранее уже отмечалось, что необходимо обеспечить, чтобы текущая оценка основных средств существенным образом не отличалась от их справедливой стоимости); если справедливая стоимость изменяется незначительно, то достаточно обычно проводить переоценку один раз в 3-5 лет;
- существует два метода отражения переоценки: пропорционально пересматривается полная стоимость объекта и накопленная амортизация, либо сначала вся накопленная амортизация списывается в уменьшение стоимости основного средства, и затем остаточная стоимость переоценивается до справедливой;
- если какой-либо из объектов, принадлежащих к определенной группе (классу) основных средств, переоценивается, то должны переоцениваться все объекты этой группы (согласно п.37 МСФО 16, все основные средства делятся на группы по сходству их природы и использования в организации – например, земля, здания, машины и оборудование и т.п.); при этом все объекты одной группы переоцениваются одновременно;
- в случае, если стоимость объекта в результате переоценки увеличивается, то прирост относится на капитал, за исключением ситуации, когда ранее признавался убыток от снижения стоимости актива - тогда признается доход, отражаемый в отчете о прибылях и убытках;
- в случае, если стоимость объекта в результате переоценки уменьшается, то признается убыток, за исключением ситуации, когда ранее признавалось увеличение стоимости объекта – тогда сначала списывается это увеличение стоимости (по соответствующей статье капитала), и только затем признается убыток;
- когда переоцененный объект выбывает, величина прироста его стоимости при переоценке присоединяется к нераспределенной прибыли (напрямую, без отражения в отчете о прибылях и убытках);
- часть величины прироста стоимости при переоценке может (но не обязана) присоединяться к нераспределенной прибыли в течение срока использования объекта – это разница между суммой амортизации переоцененного объекта и суммой амортизации, которая начислялась бы без учета переоценки объекта.

Помимо обязательных правил, изложенных в МСФО 16, существуют и определенные традиции в учете переоценки. В частности, прирост стоимости объектов при переоценке обычно отражается на счете резервов переоценки с аналитикой по объектам основных средств (этот счет относится к разделу баланса 'Equity', что на русский язык переводят либо просто как "Капитал", либо как "Капитал и резервы").

Пример

Основное средство первоначальной стоимостью 120000 руб., по которому накоплена амортизация в сумме 30000 руб., переоценивается, при этом его справедливая стоимость составила 108000 руб. Учетной политикой предусмотрен пропорциональный пересчет первоначальной стоимости и накопленной амортизации при переоценке. Прирост стоимости отражается на счете "Резерв переоценки".

При переоценке текущая стоимость (т.е. за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения) приводится в соответствие со справедливой стоимостью.

То есть, из соотношения справедливой и текущей стоимости вычисляется коэффициент пересчета: $108000 / (120000 - 30000) = 1,2$.

Далее на этот коэффициент умножаются и первоначальная стоимость, и накопленная амортизация. В результате получается, что на счете учета основных средств должна числиться сумма 144000 руб., а на счете накопленной амортизации – 36000 руб.

В учете отражаются записи на разницы:

Дт Основные средства Кт Резерв переоценки 24000

Дт Резерв переоценки Кт Амортизация ОС 6000

Пример (продолжение)

Организация начисляет амортизацию линейным методом, исходя из срока полезного использования 100 месяцев, при этом принято решение о присоединении к нераспределенной прибыли части резерва переоценки в виде разницы в сумме начисленной амортизации.

В рассматриваемом случае после переоценки будет начисляться ежемесячная амортизация в сумме 1440 руб., ранее начислялась амортизация в сумме 1200 руб.

Будут производиться записи:

Дт Счета учета затрат Кт Амортизация ОС 1440

Дт Резерв переоценки Кт Нераспределенная прибыль 240

Пример

Пусть данные те же, что и в предыдущем примере, но в учетной политике предусмотрено списание накопленной амортизации при переоценке.

В этом случае первоначально будет сделана запись:

Дт Амортизация ОС Кт Основные средства 30000

И только затем отразится прирост стоимости объекта:

Дт Основные средства Кт Резерв переоценки 18000

Пример

Те же данные, что и в предыдущем примере, только ранее был признан убыток от

снижения стоимости актива в сумме 10000 руб., который был учтен на отдельном субсчете счета основных средств "Снижение стоимости ОС" (а на самом счете основных средств числилась первоначальная стоимость в сумме 130000 руб.)

В этом случае вместо одной записи по кредиту счета Резерв переоценки будут две записи:

Дт Основные средства Кт Резерв переоценки 8000

Дт Снижение стоимости ОС Кт Прочие доходы 10000

Пример

Те же исходные данные об объекте основных средств, что и в предыдущем случае, но справедливая стоимость упала до 70000 руб. Как отразится убыток от снижения стоимости?

После списания амортизации будет сделана запись:

Дт Прочие расходы Кт Снижение стоимости ОС 20000

Замечание. Начисление амортизации переоцененного объекта основных средств не должно зависеть от способа отражения самой переоценки в учете.

Вопрос 5-9.

Как отразить переоценку основных средств в программе?

В программе существует специальный документ "Переоценка активов (международный)".

В этом документе прежде всего выбирается вид переоцениваемых активов (в частности, основные средства) путем перехода на соответствующую закладку.

Далее в табличной части выбираются объекты основных средств, подлежащие переоценке, и указывается их справедливая стоимость на дату переоценки.

N	ОС	Справедливая стоимость	Ликвидационная стоим...
1	Станок для узорного п...	11 100,00	

При проведении документа формируются проводки по отражению переоценки, а также записи в регистр сведений "Основные средства (международный учет)", фиксирующие результат переоценки.

Вопрос 5-10.**Когда и как необходимо отражать снижение стоимости (обесценение) основных средств?**

В случае если стоимость основных средств становится существенно ниже текущей оценки, необходимо отражать снижение стоимости (обесценение) основных средств, вне зависимости от того, используется ли оценка по первоначальной стоимости (cost model) или по переоцененной стоимости (revaluation model) – подробности см. в МСФО 36. В частности, следует обратить внимание, что в расчет стоимости принимается большее из двух значений: чистой продажной цены актива (справедливой стоимости его реализации за вычетом расходов по реализации) и доходности от его использования, т.е. оценки величины будущих денежных потоков от использования объекта до момента его выбытия.

Отражение снижения стоимости основных средств во многом похоже на переоценку в сторону уменьшения стоимости:

- в случае, если объект ранее переоценивался в сторону повышения стоимости, то сначала списывается имеющийся резерв переоценки, и только затем (если сумма обесценения превысила величину этого резерва) признается убыток от обесценения;
- в дальнейшем, при повышении справедливой стоимости, может быть признан доход в размере ранее отраженного убытка.

Однако, обесценение имеет и отличия от переоценки:

- сначала всегда отражается снижение стоимости;
- не зависит от выбранной модели оценки активов (по первоначальной стоимости или по переоцененной стоимости);
- реверсироваться (с признанием дохода) может только в пределах первоначальной стоимости.

Вопрос 5-11.**Как отражается снижение стоимости основных средств в программе?**

Для отражения такой операции можно воспользоваться документом “Обесценение активов (международный)”.

Сначала в нем выбирается вид актива (основные средства), затем для каждого объекта основных средств указываются:

- счет учета объекта;
- счет учета снижения стоимости;
- статья прочих расходов;
- новая стоимость (с учетом обесценения).

При проведении документа формируются проводки по международному учету и записи в регистр сведений “Основные средства (международный учет)”, фиксирующие факт обесценения.

Перевод в состав инвестиционной собственности и обратно

Вопрос 5-12.

Что такое инвестиционная собственность? Чем ее учет отличается от учета основных средств?

Согласно МСФО 40, инвестиционная собственность (investment property, что часто на русский язык переводят как “инвестиции в недвижимость”) - это недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то, и другое), находящаяся в распоряжении собственника или арендатора по договору финансовой аренды с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого, но не для производства или поставки товаров, оказания услуг, для административных целей, или продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности. То есть, физически объект может быть тем же зданием, что раньше числилось в составе основных средств, но которое теперь используется для других целей и вследствие этого квалифицируется по-другому.

Возможно, из этого вытекает множество сходств учета инвестиционной собственности и основных средств, а именно:

- первоначальная оценка по фактическим затратам на приобретение (строительство);
- в дальнейшем в стоимость объекта могут включаться затраты, связанные с изменением ожидаемой экономической выгоды от использования объекта;
- существует выбор между дальнейшим учетом по первоначальной стоимости или по справедливой стоимости.

Однако имеется и ряд различий.

Прежде всего, стоит отметить, что для объектов, относящихся к инвестиционной собственности, в МСФО 40 не предусмотрено начисление амортизации.

Далее, стоит обратить внимание, что модель оценки основных средств по переоцененной стоимости все же отличается от модели оценки инвестиционной собственности по справедливой стоимости (хотя и там, и там справедливая стоимость играет определяющую роль). При изменении справедливой стоимости инвестиционной собственности все учитывается как прибыли/убытки (то есть включается в отчет о прибылях и убытках), а не относится напрямую на счета капитала, как это делается при переоценке основных средств в сторону увеличения их стоимости (см. выше вопрос 5-8).

Также можно отметить, что п. 34 МСФО 40 не оставляет выбора модели оценки по отношению к объектам инвестиционной собственности, взятым в финансовую аренду – такие объекты должны оцениваться только по справедливой стоимости.

Вопрос 5-13.

Как отражается перевод основных средств в состав инвестиционной собственности и обратно в программе?

При помощи документа “Перевод основных средств и инвестиционной собственности (международный)”.

Цель этого документа – задать новые параметры учета для объектов, которые переклассифицируются из основных средств в инвестиционную собственность (или

наоборот).

Подразумевается, что сама операция уже отражена в учете. Поэтому документ работает по тому же принципу, что и ранее обсуждавшийся документ "Поступление основных средств (международный)": табличная часть автоматически заполняется по данным проводок по счетам учета основных средств и инвестиционной собственности (в корреспонденции между собой) за период, задаваемый пользователем, и затем вносятся данные о новых параметрах учета объектов.

При проведении документа производятся записи в регистр сведений "Основные средства (международный учет)" с новыми параметрами учета.

Реализация и прочее выбытие основных средств

Операции реализации могут проводиться в два этапа: сначала основное средство готовится к продаже (выводится из эксплуатации), и затем через некоторое время осуществляется сама продажа. Подготовленное к продаже основное средство уже не отвечает определению основных средств, данному в МСФО 16, поэтому его остаточная стоимость обычно отражается на специальном счете текущих активов.

Вопрос 5-14.

Как отражается операция реализации основных средств в соответствии с МСФО?

Основные моменты, характеризующие отражение в финансовой отчетности (а тем самым косвенно – и в учете) операций выбытия основных средств, отражены в пп.67-72 МСФО 16.

Объект основных средств должен быть списан при выбытии, или если от его использования не ожидается никакой экономической выгоды. Прибыль/убыток от выбытия основных средств включается в отчет о прибылях и убытках, но не как выручка от продаж, а как прочие доходы/расходы. Величина прибыли/убытка от выбытия в принципе определяется так же, как и в российском учете – из величины доходов вычитается остаточная стоимость выбывшего объекта основных средств и расходы, связанные с выбытием объекта. Но это не значит, что результат получится тем же, что и в российском бухгалтерском учете, так как остаточная стоимость объекта может существенно отличаться.

Отдельно в МСФО 16 оговаривается ситуация с продажей объекта основных средств и последующей его финансовой арендой (leaseback), с отсылкой к МСФО 17. В нашей стране такие сделки встречаются относительно редко.

В п.72 МСФО 16 отдельно обращается внимание на то, что дебиторская задолженность, возникающая при продаже объекта основных средств, оценивается первоначально по справедливой стоимости. В случае если реальная сумма к получению отличается от такой оценки вследствие отсрочки платежа, то дебиторская задолженность признается в соответствии с документами, а разница между суммой задолженности и справедливой стоимостью актива признается процентным доходом. Впрочем, на практике соблюсти эту норму достаточно трудно, так как обычно стороны не выделяют отдельно справедливую стоимость для случая, если бы отсрочки платежа не существовало (если такая отсрочка реально предусматривается договором).

Вопрос 5-15.

Как отражаются операции списания и прочего выбытия основных средств в программе?

Предполагается, что сам факт выбытия основных средств будет отражен в международном учете при трансляции проводок из российского бухгалтерского учета (хотя оценки могут существенно отличаться от истинных, это не должно смущать – в программе предусмотрены корректировки на этапе дальнейшей обработки данных).

После того, как проводки будут сформированы, можно использовать документ “Выбытие основных средств (международный)”. Этот документ предназначен для двух целей:

- сформировать запись в регистре сведений “Основные средства (международный учет)” о выбытии основного средства, прекращении начисления амортизации;
- скорректировать остатки по счетам международного учета основных средств – если объект выбыл, то остатков быть не должно, но они могут быть после трансляции проводок из российского учета ввиду разницы в оценках.

Классификация нематериальных активов

Вопрос 6-1.

Какой актив признается нематериальным активом в соответствии с МСФО?

Согласно МСФО 38, нематериальным активом признается идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий материальной формы.

Вероятно, стоит немного пояснить это определение, данное в стандарте. Во-первых, это должен быть именно актив, то есть, помимо всего прочего, должна ожидаться экономическая выгода от его использования. Во-вторых, должен существовать способ его идентификации, что поясняется в п.12 МСФО 38 (это могут быть, например, юридические документы, подтверждающие обладание определенными правами и т.п., либо этот актив может быть отделен и, например, продан на сторону).

Вопрос 6-2.

Есть ли стандартная классификация нематериальных активов?

МСФО 38 (п.118) предполагает для целей раскрытия информации в финансовой отчетности разделять нематериальные активы на классы. В п.119 МСФО 38 приведены примеры таких классов, а именно:

- бренды (торговые марки);
- компьютерное программное обеспечение;
- лицензии;
- патенты, авторские и иные аналогичные права на произведенную собственность;
- модели, образцы, формулы и т.п.;
- нематериальные активы в стадии разработки.

Вопрос 6-3.

Какие объекты не могут обычно быть признаны нематериальными активами и почему?

МСФО 38 специально оговаривает, что к нематериальным активам, как правило, не относятся:

- профессиональные навыки отдельных сотрудников или даже команды, так как предприятие не может полностью контролировать это;
- портфель заказов, лояльность клиентов или доля рынка – по той же причине;
- внутренне созданная деловая репутация (невозможность идентификации);
- результаты исследований (фазы исследований проекта) – ввиду невозможности оценить будущие экономические выгоды от их использования.

Вопрос 6-4.

Как поступать, если, например, программное обеспечение записано на материальный носитель (компакт-диск и т.п.)? Его тогда уже нельзя отнести к нематериальным активам?

Пункт 4 предусматривает, что если имеет значение как нематериальная составляющая актива, так и материальная, нужно выбирать, что из них более значимо, и, соответственно, применять либо МСФО 16 (относить объект к основным средствам), либо МСФО 38 (то есть все же относить его к нематериальным активам). В случае с программным обеспечением скорее сама по себе программа имеет основное значение, в то время как материальный носитель (компакт-диск и т.п.), на который записана программа, имеет вспомогательное значение. Соответственно, объект относится к нематериальным активам.

Принятие к учету нематериальных активов

Вопрос 6-5.

Могут ли отличаться первоначальная оценка нематериальных активов в российском бухгалтерском учете и для целей отчетности по МСФО?

Для того чтобы это выяснить, сравним соответствующие положения МСФО 38 и [ПБУ 14/2000](#).

МСФО 38	ПБУ 14/2000
Нематериальный актив первоначально оценивается по фактическим затратам (п.24)	Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости (п.6). Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Из этого можно сделать выводы, что обычно стоимость нематериальных активов не отличается.

Другое дело, что состав нематериальных активов может отличаться, так как, например, согласно [ПБУ 14/2000](#) полученное право на использование программного обеспечения не относится к нематериальным активам.

Вопрос 6-6.

Может ли оценка нематериальных активов в соответствии с МСФО в дальнейшем отличаться от их оценки в российском бухгалтерском учете?

Может, в силу нескольких причин – примерно тех же, что и в случае с основными средствами, а именно:

- учета обесценения нематериальных активов в соответствии с МСФО 36;
- изменения срока полезного использования нематериальных активов;
- наличия ненулевой ликвидационной стоимости;
- изменения метода начисления амортизации;
- избрание иного метода начисления амортизации, чем в российском бухгалтерском учете;
- различный порядок переоценки нематериальных активов.

Вопрос 6-7.**Как организовано отражение принятия к учету нематериальных активов в программе?**

Сначала необходимо сформировать записи (проводки) по отражению поступления нематериальных активов в международном учете. Предполагается, что в большинстве случаев это произойдет при переносе данных из российского бухгалтерского учета (если нет – проводки необходимо внести вручную, с помощью документа “Операция (международная)”, что может легко произойти, например, при учете неисключительных прав на использование программного обеспечения).

После этого для ввода параметров учета объектов НМА используется документ “Поступление НМА (международный)”. По кнопке “Заполнить” в табличную часть документа помещаются данные об объектах учета, по которым за указанный пользователем период были сделаны записи по счету учета нематериальных активов. Далее пользователем вводятся необходимые для учета данные, а именно:

- флаг “Учитывать как НМА” - устанавливается, если объект действительно относится к нематериальным активам для целей отчетности по МСФО;
- дата принятия к учету (по умолчанию – дата проводки по дебету счета учета нематериальных активов);
- счет учета (подставляется автоматически из проводки);
- срок полезного использования (в месяцах);
- счет снижения стоимости – счет, на котором будет учитываться снижение стоимости актива, если оно будет иметь место;
- флаг “Начислять амортизацию” - устанавливается, если по объекту необходимо начислять амортизацию (по некоторым объектам НМА амортизация не начисляется – например, гудвилл);
- метод начисления амортизации (имеет смысл указывать, если предполагается начисление амортизации);
- счет начисления амортизации – счет, на котором будет учитываться накопленная амортизация объекта;
- счет затрат, субконто1...субконто3 – указывается счет и аналитика, на которые будет относиться начисляемая амортизация нематериального актива;
- предполагаемый объем продукции – указывается объем продукции, который ожидается выпустить с использованием данного нематериального актива за весь срок его полезного использования (имеет смысл указывать только в случае, если амортизация будет начисляться пропорционально объему продукции);
- коэффициент ускорения – число, используемое для установки нормы амортизации нематериального актива при методе уменьшаемого остатка (коэффициенту 1 соответствует годовая норма, рассчитанная как 100%, деленное на количество лет срока полезного использования);
- сумма начисленной амортизации – указывается сумма накопленной амортизации, если к учету принимается уже эксплуатировавшийся ранее объект

нематериальных активов (например, это может быть при вводе начальных остатков в информационную базу);

- новый счет учета, субконто1...субконто3 – указывается счет учета объекта, если он не признается нематериальным активом;
- сумма – по умолчанию поставляется сумма из проводки по счету учета нематериальных активов;
- первоначальная стоимость;
- ликвидационная стоимость.

Амортизация нематериальных активов

Вопрос 6-8.

В каком порядке ведется начисление амортизации нематериальных активов в соответствии с МСФО?

Согласно МСФО 38, основные моменты по начислению амортизации нематериальных активов следующие.

Амортизация нематериальных активов с определенным сроком полезного использования (finite useful live) начисляется с момента готовности актива к использованию и прекращается с момента его реклассификации (отнесения к активам, предназначенным для продажи) или выбытия.

Для начисления амортизации предусмотрены следующие методы (п. 98 МСФО 38):

- линейный;
- метод уменьшаемого остатка;
- пропорционально объему продукции.

Вопрос 6-9.

Как производится начисление амортизации нематериального актива в программе?

Аналогично начислению амортизации основных средств, ежемесячное начисление амортизации нематериальных активов производится специальным документом ("Амортизация НМА (международный)"), при условии, что в регистре сведений о нематериальных активах содержится вся необходимая информация. В случае, если применяется начисление амортизации пропорционально объему продукции, то фактический объем продукции за месяц указывается пользователем в этом документе, и только после этого производится начисление амортизации. В остальных случаях амортизация начисляется автоматически, исходя из данных регистра сведений "Нематериальные активы (международный учет)".

По кнопке "Заполнить" производится автоматическое заполнение табличной части документа списком нематериальных активов, которые подлежат амортизации в текущем периоде, на основании данных регистра сведений "Нематериальные активы (международный учет)".

При проведении документа формируются записи:

- в регистре бухгалтерии "Международный" (проводки по начислению амортизации);
- в регистре сведений "Нематериальные активы (международный учет)" (записывается новое значение накопленной амортизации).

Выбытие нематериальных активов

Вопрос 6-10.

Как в соответствии с МСФО учитывается выбытие нематериальных активов? Существенны ли отличия от российского бухгалтерского учета?

В соответствии с МСФО 38, выбытие нематериальных активов признается, если:

- актив продается (вносится в виде вклада в уставный капитал, безвозмездно передается и т.п.);
- более не ожидается получения экономических выгод от использования актива.

Доходы от выбытия актива не признаются как выручка, то есть отражаются как прочие доходы и расходы (п. 113 МСФО 38).

Фактически, отличия от российского бухгалтерского учета могут быть не в порядке отражения операций выбытия нематериальных активов, а в оценке выбывающего актива.

Вопрос 6-11.

Как в программе отражается операция выбытия нематериальных активов?

Прежде всего, предполагается, что учетные записи (проводки), отражающие операции выбытия нематериальных активов, уже имеются в международном учете (например, получены при трансляции данных российского учета).

В программе существует документ "Выбытие НМА (международный)", который предназначен для двух целей:

- завершения отражения операции выбытия в международном учете – формировании необходимых корректирующих записей, например, если оценка выбывающего объекта отличается от его оценки в российском учете, а проводки были сформированы при трансляции данных;
- формирование записи в регистре сведений "Нематериальные активы (международный учет)".

Вопросы отражения информации о запасах в финансовой отчетности (а косвенно тем самым – и отдельные вопросы учета запасов) регулируются МСФО 2, за исключением незавершенного производства подрядчиков строительства (что регулируется МСФО 11), финансовых инструментов (МСФО 32 и 39) и биологических активов (МСФО 41). Также МСФО 2 не применяется к запасам биржевых торговцев (которые оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на реализацию).

Рассмотрим более подробно вопросы учета запасов в контексте МСФО 2. При этом сразу следует отметить, что к запасам в соответствии с этим стандартом (п.6) относятся активы, которые предназначены для продажи в условиях обычной деятельности (товары, продукция), либо находятся в процессе производства (незавершенное производство), либо в виде материалов и комплектующих (полуфабрикатов). Поскольку активы, создаваемые (производимые) на самом предприятии, имеют особенности формирования их стоимости, их учет мы рассмотрим далее отдельно (в главе “Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости”). Эта глава посвящена иным запасам – в основном товарам и материалам.

Первоначальная оценка запасов при поступлении

Вопрос 7-1.

Как формируется первоначальная стоимость запасов в соответствии с МСФО? Есть ли какие-либо существенные отличия в этом вопросе от положений российского бухгалтерского учета?

В соответствии с п.9 МСФО 2, запасы оцениваются по наименьшей из двух величин – фактической себестоимости и чистой цены продаж (в соответствии с п.6 МСФО 2, под чистой ценой продаж понимается ожидаемая цена продажи в рамках обычной деятельности за вычетом ожидаемых затрат на продажу).

При этом фактическая себестоимость приобретаемых запасов включает в себя стоимость приобретения (с учетом всех предоставленных скидок), импортные пошлины и другие налоги, не возмещаемые в соответствии с налоговым законодательством, транспортные и иные расходы, непосредственно связанные с приобретением (п.11 МСФО 2). Аналогичный подход применяется и в российском ПБУ 5/01 “Учет материально - производственных запасов”, поэтому первоначальная оценка приобретенных запасов, вероятно будет совпадать с оценкой в российском бухгалтерском учете (разумеется, такой вывод справедлив, если функциональной валютой, т.е. валютой, в которой учитываются операции в международном учете, является российский рубль).

Вопрос 7-2.

Каким образом отражаются операции поступления запасов для целей международного учета и отчетности в программе?

Как вытекает из ответа на предыдущий вопрос и общих принципов организации учета для целей составления отчетности по МСФО, записи по учету поступления запасов появляются при трансляции данных российского бухгалтерского учета за соответствующий период (за исключением запасов, создаваемых на самом предприятии – готовой продукции, полуфабрикатов и т.п.).

В случае, если функциональная валюта – не российский рубль, то пересчет сумм осуществляется по курсу функциональной валюты к российскому рублю на дату операции.

Конфигурация “Управление производственным предприятием” имеет важную особенность учета запасов – помимо счетов международного учета и аналитики на них, существуют еще

и специальные регистры для ведения учета партий запасов и дополнительных разрезов аналитики (характеристики, серии). В частности, для целей международного учета существуют регистры "Партии товаров на складах (международный учет)" и "Партии товаров переданные (международный учет)". Записи в эти регистры производятся обычно также во время переноса данных из российского бухгалтерского учета. При этом используется документ "Перенос партий (международный)". Следует заметить, что перенос данных этих регистров нужно выполнять обязательно, даже если учет ведется по средней стоимости (в частности, ввиду дополнительной аналитики).

Пример

Перенос данных о партиях запасов за январь 2004 года ОАО "Мебельстройкомплект" (функциональная валюта – евро).

Документ переноса партий после автозаполнения выглядит следующим образом (показана только малая часть реальных данных, но в данном случае важно ознакомиться с принципом работы):

N	Вид движения	Период	Номенклатура	Склад	Документ оприх...	Заказ	Качество	Счет учета	Количество	Стоимость
1	Поступление	04.01.2004 0:00:00	Лак декоративный				Новый	2031	18,000	3
2	Поступление	04.01.2004 0:00:00	Скотч				Новый	2031	57,000	0
3	Поступление	04.01.2004 0:00:00	Трубка д4				Новый	2031	101,000	2
4	Поступление	04.01.2004 0:00:00	Ткань флок				Новый	2031	75,000	17

Комментарий:

OK Записать З...

Рис. 7-2-1. Документ "Перенос партий (международный)"

Следует обратить внимание, что в российском учете соответствующие материалы были оценены в другой валюте – рублях. Так, стоимость лака декоративного без НДС составляла 122,48 руб., при переносе был выполнен пересчет в евро по курсу ЦБ РФ на 04.01.2004 г. – 35,1921 руб. за 1 евро.

При проведении он формирует движения в регистре партионного учета запасов (см. рис. 7-2-2). Проводок по международному учету документ не формирует – предполагается, что они перенесены из российского учета отдельно.

Движения документа Перенос партий (международный) МСК00002 от 31.01.2004 10:00:00 по регистрам

Регистр накопления "Партии товаров на складах (международный учет)"

Вид движен	Измерения	Ресурсы	Г
	Номенклатура	Количество	Кор сче
	Счет учета	Стоимость	Кор суб
	Организация		Кор суб
	Склад		Кор суб
	Документ оприходования		Номер
	Характеристика номенклатуры		Списан
	Серия номенклатуры		Код оп
	Заказ		Докуме
	Качество		Докуме
			Задача
Приход	Лак декоративный 2031 МебельСтройКомплект завод Новый	18,000 3,48	ложь
Приход	Скотч 2031 МебельСтройКомплект завод Новый	57,000 0,76	ложь
Приход	Трубка д4 2031 МебельСтройКомплект завод	101,000 2,70	

Рис. 7-2-2. Записи в регистре по результатам переноса партий.

Дальнейшая оценка запасов

Вопрос 7-3.

В каких случаях может измениться дальнейшая оценка запасов?

В соответствии с п.9 МСФО 2, запасы оцениваются по наименьшей из двух сумм – фактической стоимости и чистой цены продажи. При этом под чистой ценой продажи понимается ожидаемая цена продажи в обычных условиях (фактически – рыночная цена) за вычетом ожидаемых расходов на продажу (МСФО 2, п.6).

То есть, причина изменения оценки запасов в дальнейшем – это возможное их обесценение.

Вопрос 7-4.

Каким образом в программе отражается изменение стоимости запасов?

Обесценение запасов отражается документом “Обесценение активов (международный), в который вводятся сведения:

- какие запасы изменяют свою стоимость;
- какова новая стоимость запасов (на все оставшееся количество на момент проведения документа).

Обесценение активов (международный): Проведен

Действия

Номер: МСК00001 от: 04.01.2004 22:00:00

Организация: МебельСтройКомплект завод

Вид актива: Запасы

Ответственный: Малкова Виола Михайловна

№	Счет учета	Актив	Сумма
	Статья прочих расходов		
	Счет снижения стоимости		
1	2031	Заготовка для полозьев	20,00
	Обесценение активов	Главный склад	
	2031X		
2	2031	Лак декоративный	2,30
	Обесценение активов	Главный склад	
	2031X		

Комментарий:

OK Записать Закрыть

В результате проведения такого документа делаются проводки по дебету счета 701

“Себестоимость продаж” и кредиту счета, указанного в табличной части документа как счет снижения стоимости. Кроме того, формируются движения по регистру “Партии товаров на складах (международный учет)” - без указания количества, только по сумме. При этом может оказаться, что общая стоимость остатка запасов после проведения документа все же не будет равна той сумме, которая задана в табличной части. Это происходит в том случае, если стоимость единицы запасов из какой-либо партии будет меньше, чем стоимость, которая предполагается по результатам обесценения: в этом случае она не снизится.

Пример

Имеется остаток товара в количестве 100 шт. на сумму 2500 руб., в том числе: из партии № 1 – 20 шт. на сумму 300 руб., из партии № 2 – 80 шт. на сумму 2200 руб. Чистая продажная стоимость товара составляет 2000 руб.

Расчетная сумма убытка от снижения стоимости запасов – 500 руб. Однако, на самом деле расчет по данным партионного учета будет следующий:

- цена единицы товара из партии № 1 – 15 руб., что меньше чистой цены реализации (20 руб.), поэтому для этой партии остается прежняя оценка;*
- цена единицы товара из партии № 2 – 27,5 руб., что больше чистой цены реализации; стоимость партии по чистой цене реализации составит 1600 руб., убыток – 600 руб.*

Общий убыток – 600 руб., что на 100 руб. отличается от расчетной величины.

Списание запасов

Вопрос 7-5.

Как производится списание запасов в соответствии с МСФО 2?

Согласно п. 25 МСФО 2, предусмотрено списание стоимости запасов одним из следующих двух методов:

- ФИФО (по стоимости первых по времени поступлений);
- по средней стоимости.

Метод ЛИФО (по стоимости последних по времени приобретений) с 1 января 2005 года не применяется.

При этом также следует обратить внимание, что стандарт предусматривает индивидуальное списание запасов, которые не могут заменять друг друга или предназначены для специальных проектов (п.23 МСФО 2).

Вопрос 7-6.

Каким образом производится списание запасов в программе?

Первичные документы, фиксирующие факты списания запасов (требования-накладные на передачу материалов в производство. Документы, отражающие реализацию товаров и т.п.) непосредственно в международном учете не проводятся.

Записи по отражению списания запасов в международном учете производятся двумя типами документов:

- “Списание МПЗ (международный)” - для покупных товаров и материалов;
- “Расчет себестоимости выпуска” - для запасов, изготавливаемых на самом предприятии.

Эти документы ориентируются на данные регистров “Партии товаров на складах (международный учет)” и “Партии товаров переданные (международный учет)”. Также принимается во внимание настройка учетной политики (международный учет) в части метода списания стоимости запасов.

Замечания.

1. Поскольку программа, вообще говоря, может использоваться не только для подготовки финансовой отчетности по МСФО, но и в соответствии с какими-либо другими стандартами (US GAAP, UK GAAP и т.д.), в настройках есть возможность указать не только метод ФИФО или по средней стоимости, но и метод ЛИФО. Ответственность за соблюдение положений МСФО 2 ложится на пользователя.
2. Соблюдение метода ФИФО или правильность расчета средней стоимости при списании запасов не может быть проверена только при помощи стандартного бухгалтерского отчета “Оборотно-сальдовая ведомость по счету”, который дает сведения об остатках и оборотах по счетам учета в разрезе аналитики. Это связано с тем, что методы списания применяются не просто к номенклатуре, а к совокупности аналитики “номенклатура + характеристика + серия + заказ”, которая хранится

только в регистре. Этим самым выполняется положение п.23 МСФО 2. Кроме того, в зависимости от установки учетной политики ("Учетная политика (общая для регламентированного учета)"), может быть предусмотрено ведение суммового и партионного учета по складам – в этом случае метод списания применяется к каждому складу отдельно, что имеет смысл, если условия использования одних и тех же запасов, хранящихся на разных складах, различны.

Основные требования МСФО

Вопрос 8-1.

Какие основные особенности учета затрат на производство продукции (работ, услуг) необходимо учесть для подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО?

Отдельного стандарта, посвященного вопросам учета затрат на производство, нет.

В МСФО 2 “Запасы” (подраздел “Стоимость переработки”) частично затрагиваются вопросы оценки продукции, изготовленной на самом предприятии.

В п.12 МСФО 2 указывается, что в стоимость продукции включаются прямые расходы на производство (оплата труда работников, непосредственно занятых в производстве и т.п.), а также постоянные и переменные накладные расходы (overheads), связанные с изготовлением продукции, например, амортизация и расходы по ремонту и обслуживанию зданий цехов и оборудования. При этом, распределение накладных расходов происходит исходя из нормальных объемов производства (п.13 МСФО 2). При этом под нормальными объемами понимаются объемы, средние за несколько периодов или сезонов для обычных условий, за вычетом планового уменьшения производственных мощностей (ремонт и т.п.). Если происходит уменьшение объемов производства, то величина накладных расходов, приходящихся на единицу продукции, не увеличивается – “лишние” расходы признаются расходами периода, в котором они возникли, и на стоимость продукции не относятся.

В этом состоит первое ключевое отличие процедуры расчета себестоимости продукции в соответствии с МСФО от расчета себестоимости в российском бухгалтерском учете. С точки зрения поддержки управленческих решений, такое отличие тоже может сыграть заметную роль в случае существенного снижения объемов выпуска продукции. В международном учете и отчетности будут сразу признаны убытки от того, что прибыль от продаж при сниженном объеме не покрывает общие расходы (не важно – в настоящем или в будущем). В российском же бухгалтерском учете и отчетности будет отражен запас продукции по высокой себестоимости, убыток выявится позже – после реализации такой продукции. При этом потребуются дополнительные усилия по выявлению причин убытков - напрямую из отчетности это видно не будет (и сразу может быть не понятно – то ли это на производстве какие-то завышенные затраты, то ли сбыт продает продукцию по заниженным ценам). Но главное – еще можно не осознать, что убыток на самом деле уже понесен, хотя пока и не отражен в отчетности, и вследствие этого не принять должных мер по своевременному исправлению ситуации.

Другое важное отличие процедуры расчета себестоимости от аналогичной процедуры в российском бухгалтерском учете описано в п.16 МСФО 2. Оно состоит в том, что административные расходы, непосредственно не связанные с производством, в стоимость готовой продукции не включаются, а признаются расходами текущего периода. То есть, если выражаться более привычными для российского бухгалтера терминами, выходит, что общепроизводственные расходы в стоимость продукции включаются (хотя иногда и в ограниченных размерах), а общехозяйственные – не включаются совсем. Получается, что для целей МСФО всегда применяется метод “директ-костинг” - когда общие и административные расходы сразу признаются расходами текущего периода (что вообще говоря наиболее полно отвечает экономической сущности этих расходов – ведь мы понесли их в любом случае, независимо от объема производства, продаж и т.п.).

Остальные моменты, оговоренные в МСФО 2, в общем сильно не отличаются от российского учета:

- Расходы на сбыт в стоимость продукции не включаются;

- Сверхнормативные расходы материалов, на оплату труда и т.п. также не включаются;
- Расходы по хранению, за исключением расходов, связанным с производством – также признаются расходами текущего периода;
- Расходы на уплату процентов по займам и кредитам могут в отдельных случаях включаться в стоимость продукции в соответствии с МСФО 23.

Вопрос 8-2.**Приводятся ли в МСФО конкретные методики расчета себестоимости продукции для сложных случаев, например, для многопередельного производства?**

Конкретные методики сложного расчета себестоимости продукции (например, при многопередельном производстве) в МСФО не приводятся. То есть, фактически все сводится к учетной политике конкретного предприятия.

Единственное, что напрямую отмечается в связи с возможными сложностями в расчете – это оценка стоимости побочных продуктов (п.14 МСФО 2), выпускаемых одновременно с основной продукцией. В этом случае МСФО допускает распределение затрат между продуктами на разумной основе. Например, на основании цены продаж каждого из продуктов.

Организация учета затрат на производство в программе

Вопрос 8-3.

Какие счета учета затрат на производство для целей МСФО предусмотрены в программе?

Для учета затрат на производство в типовом плане счетов международного учета, заложенном в программу, предусмотрен ряд счетов:

- 20321 “Основное производство”
- 20322 “Вспомогательное производство”
- 20323 “Общепроизводственные расходы”
- 20324 “Обслуживающие производства”
- 20328 “Брак в производстве”.

Счет 20321 “Основное производство” предназначен для учета информации о затратах основного производства. Он является аналогом счета 20 “Основное производство” плана счетов российского бухгалтерского учета. Аналитический учет по счету 20321 предусмотрен в разрезе номенклатурных групп, статей затрат (по ним фиксируются только обороты) и подразделений - точно так же, как в российском учете предусмотрено ведение аналитического учета по счету 20 того же назначения. Это удобно для трансляции данных о затратах, оценка которых вероятно будет совпадать в российском и в международном учете – например, по оплате труда (включая отчисления на социальные нужды).

Аналогично ведется аналитический учет по счетам 20322 “Вспомогательное производство”, 20324 “Обслуживающие производства”, 20328 “Брак в производстве”. Это объясняется тем, что вспомогательное или обслуживающее производство – это тоже производство, только его продукция или услуги часто потребляются внутри предприятия.

По счету 20323 “Общепроизводственные расходы” учитываются в разрезе статей затрат (по ним фиксируются только обороты) и подразделений.

Стоит обратить внимание, что счета учета общехозяйственных затрат в приведенном выше списке нет – это следствие того, что такие затраты признаются как расходы текущего периода (см. предыдущий вопрос). Соответствующий счет (8015 “Административные расходы”) располагается совершенно в другом разделе плана счетов – там, где учитываются расходы текущего периода.

Вопрос 8-4.

Есть ли какие-либо вспомогательные механизмы учета затрат?

Говоря о счетах учета производственных затрат, нельзя не упомянуть и соответствующие им регистры накопления, где затраты на производство учитываются более детально. В частности, в регистрах имеется такой разрез учета, как заказы. Именно по данным этих регистров и происходит затем расчет себестоимости продукции, работ и услуг. Данные же счетов для программы являются вторичными – так как менее детализированы. Поэтому регистры заслуживают не меньшего, а даже большего внимания, чем счета учета затрат: иначе может получиться, что расчет себестоимости “выдаст” совершенно не те цифры,

которые можно было ожидать...

К регистрам учета затрат на производство для целей подготовки отчетности по МСФО относятся:

- “Незавершенное производство (международный учет)”;
- “Затраты (международный учет)”;
- “Затраты на выпуск продукции (международный учет)”;
- “Выпуск продукции (международный учет)”.

Вопрос 8-5.

Что отражается в регистре “Незавершенное производство (международный учет)”?

В регистре “Незавершенное производство (международный учет)” учитываются прямые затраты на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг). Учет затрат ведется по следующим параметрам (на техническом языке - измерения регистра):

- Подразделения – указываются подразделения организаций, к которым относятся затраты;
- Счет учета затрат;
- Статья затрат;
- Номенклатурная группа;
- Заказ;
- Затрата – заполняется только для материальных затрат, отражается наименование материала, который передан в производство;
- Характеристика затраты - заполняется только для материальных затрат, отражается характеристика материала, который передан в производство (например, цвет, влажность и т.п.);
- Серия затраты - заполняется только для материальных затрат, отражается серия материала или комплектующей, который передан в производство;
- Количество - заполняется только для материальных затрат, отражается количество материала или комплектующей, который передан в производство; в случае, если происходит передача возвратных отходов из производства, отражается отрицательное количество;
- Стоимость – указывается сумма затрат на производство, если ее определение возможно в момент признания затраты;
- Код операции – специальные коды, используемые механизмами расчета себестоимости.

Кроме того, в регистре естественно содержатся данные о периоде возникновения затрат (дата) и о документе, при проведении которого данные затраты были отражены в регистре

(так называемый регистратор).

Содержимое этого регистра в суммовом выражении должно соответствовать дебету счетов учета затрат на производство. Проверить это можно, сравнив два отчета:

- “Ведомость по затратам (международный учет)” - строится по данным регистра (отчет имеет возможности настройки);
- Оборотно-сальдовую ведомость по счетам учета затрат на производство.

Пример

Сравнение данных о затратах цеха № 1 (основное производство) ОАО “Мебельстройкомплект” за январь 2004 года на счетах и в регистре учета затрат.

Цех № 1 относится к подразделениям основного производства, поэтому открываем отчет “Оборотно-сальдовая ведомость по счету (МСФО)” и настраиваем ее на счет 20321 “Основное производство”. С другой стороны, открываем отчет “Ведомость по затратам (МСФО)”.

Субконто	Сальдо на начало периода		Оборот за период	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кр
			22,38	
Зарплата (ПР)			22,38	
Цех 1			16,81	
Цех 2			5,57	
Мягкая мебель			6 283,05	
Цех 2				
Зарплата (ОПР)			805,11	
Цех 2			805,11	
Зарплата (ПР)			112,37	
Цех 2			112,37	
Электрознергия (ОПР)			4 368,66	
Цех 2			4 368,66	
Электрознергия (ОХР)			996,91	
Цех 2			996,91	
Плетеная мебель			18 297,70	
Цех 1				
Амортизация станков			12 657,69	
Цех 1			12 657,69	
Возвратные отходы				
Цех 1				
Зарплата (ПР)			58,38	

Ведомость по затратам (МСФО) (Январь 2005 г.)

Действия ▾ ► Сформировать Отбор Заголовок Настройка... ?

Период с: 01.01.2005 по: 31.01.2005

Подразделение: Равно

Статья затрат: Равно

Номенклатурная группа: Равно

Ведомость по затратам (МСФО)

Период: Январь 2005 г.

Показатели: Сумма затрат в валюте международного учета в EUR
Группировки строк: Подразделение, Статья затрат, Номенклатурная группа

Номенклатурная группа	Начальный остаток	Приход	Расход	К
Цех 1	-208,10			
Электрознергия (ОПР)	-208,10			
	-208,10			
Итого:	-208,10			

Суммы в ведомости не идут ни в какое сравнение с данными счета – это означает, что перенос затрат на производство не выполнен. Расчет себестоимости в такой ситуации будет невозможен.

Вопрос 8-6.

Что отражается в регистре “Затраты (международный учет)”?

В регистре “Затраты (международный учет)” отражаются те затраты, которые относятся к общепроизводственным. Учет затрат ведется в следующих разрезах:

- Подразделения – указываются подразделения организаций, к которым относятся затраты;
- Счет учета затрат;
- Статья затрат;
- Номенклатурная группа;
- Заказ;
- Сумма.

К разряду технических реквизитов относятся “Списание партий” (заполняется только для материальных затрат, отраженных при списании партий запасов) и “Код операции”.

Содержимое этого регистра в суммовом выражении должно соответствовать дебету счета учета общепроизводственных затрат (20323). Проверить это можно, сравнив два отчета:

- “Ведомость по затратам (международный учет)” - строится по данным регистра (отчет имеет возможности настройки);

- Оборотно-сальдовую ведомость по счетам учета затрат на производство.

Вопрос 8-7.

Что отражается в регистре “Затраты на выпуск продукции (международный учет)”?

В регистре “Затраты на выпуск продукции (международный учет)” отражаются затраты, которые относятся к выпуску конкретной продукции, в соответствии с первичными документами (“Отчет производства за смену”). Данные хранятся в следующих разрезах:

- Подразделения – указываются подразделения организаций, к которым относятся затраты;
- Счет учета затрат;
- Продукция – наименование продукции, к которой относятся затраты;
- Характеристика продукции (цвет и т.п.);
- Серия продукции;
- Спецификация;
- Заказ – указывается документ заказа на выпуск этой продукции (при позаказном методе учета);
- Документ выпуска;
- Затрата – заполняется только для материальных затрат, отражается наименование материала, который передан в производство;
- Характеристика затраты - заполняется только для материальных затрат, отражается характеристика материала, который передан в производство (например, цвет, влажность и т.п.);
- Серия затраты - заполняется только для материальных затрат, отражается серия материала или комплектующей, который передан в производство;
- Номенклатурная группа НЗП – аналитика “Номенклатурная группа” счета учета прямых затрат на производство;
- Заказ НЗП – заказ, в разрезе которого ведется учет затрат на производство в регистре “Незавершенное производство (международный учет)”;
- Количество - заполняется только для материальных затрат, отражается количество материала или комплектующей, который передан в производство;
- Сумма;
- Затраты встречного выпуска – признак, относится ли данная затрата к затратам встречного выпуска;
- Косвенные затраты – признак косвенных затрат, отнесенных на выпуск конкретной продукции.

Данный регистр играет важную роль в процессе расчета себестоимости, но непосредственно с данными счетов учета не сравнивается.

Вопрос 8-8.

Что отражается в регистре “Выпуск продукции (международный учет)”?

Сведения о выпуске продукции с подробной аналитикой:

- Подразделение – указывается подразделение организаций, к которым относится выпуск;
- Номенклатурная группа – указывается номенклатурная группа, к которой относится продукция;
- Продукция;
- Характеристика продукции;
- Серия продукции;
- Спецификация;
- Заказ – заказ покупателя;
- Документ выпуска;
- Качество;
- Количество;
- Стоимость;
- Код операции – специальный код операции выпуска;
- Подразделение-получатель – заполняется, если продукция передается не на склад, а в другое подразделение (например, полуфабрикат передается для дальнейшей переработки);
- Заказ-получатель - заполняется, если продукция передается не на склад, а в другое подразделение; аналитика по заказу покупателя, в соответствии с которым продукция будет подвергаться дальнейшей обработке;
- Статья затрат - получатель - заполняется, если продукция передается не на склад, а в другое подразделение для дальнейшей переработки;
- Номенклатурная группа получатель - заполняется, если продукция передается не на склад, а в другое подразделение для дальнейшей переработки;
- Склад-получатель – указывается, на какой склад принята выпущенная продукция;
- Счет Дт – счет учета, по дебету которого отражен выпуск продукции;
- Субконто 1 ... Субконто 3 – аналитика счета учета;

- Статья затрат по списанию/возврату из НЗП – указывается статья затрат, с которой производится списание затрат на выпуск продукции (либо на которую относятся затраты на выпуск – в случае возврата продукции на доработку);
- Счет учета НЗП – указывается счет учета производственных затрат, с которого производится списание затрат на выпуск продукции (либо на который относятся затраты на выпуск – в случае возврата продукции на доработку);
- Продукция – получатель - указывается продукция, для производства которой используется данная продукция;
- Характеристика продукции – получатель;
- Серия продукции – получатель.

Данный регистр играет важную роль в процессе расчета себестоимости, но непосредственно с данными счетов учета не сравнивается.

Вопрос 8-9.

Как обычно “собираются” затраты на производство для целей международного учета в программе?

Большая часть затрат отражается по дебету соответствующих счетов при трансляции данных из российского бухгалтерского учета: это расходы на оплату труда (вместе с налогами, начисляемыми на оплату труда, и иными аналогичными отчислениями), стоимость различных услуг производственного назначения.

Однако, все остальные затраты, ввиду возможной разницы в оценке соответствующих активов и по иным причинам, обычно не могут быть перенесены из российского учета, а именно:

- Затраты по амортизации производственных основных средств и нематериальных активов (отражаются документами “Амортизация ОС (международный)” и “Амортизация НМА (международный)” соответственно, подробнее см. выше главы “Учет основных средств” и “Учет нематериальных активов”);
- Материальные затраты – стоимость основных и вспомогательных материалов и т.п. (за исключением полуфабрикатов собственного производства, изготовленных в этом же месяце), переданных в производство – отражается документом “Списание МПЗ (международный)”, подробности см. выше в главе “Учет запасов”);
- Прочие затраты, по которым в бухгалтерию не поступили документы поставщиков – документами “Начисление расходов” (см. ниже);
- Затраты, представляющие собой стоимость услуг других подразделений, отражаются по мере расчета себестоимости продукции, Работ и услуг (документ “Расчет себестоимости выпуска” - подробности см. ниже).

Вопрос 8-10.

Что представляет собой документ “начисление расходов”?

Данный документ позволяет отражать в учет расходы, которые фактически произведены, но документы поставщиков по ним не поступили, а также тут же сторнировать их отражение датой, которая назначается заранее (обычно – начало следующего месяца). Последнее необходимо во избежание двойного счета одних и тех же расходов (сначала – как начисленных, затем – отраженных на основании фактически поступивших

документов).

Пример

Начисление арендной платы за помещения заводоуправления, причитающейся к уплате по договору, в сумме 650 евро, и расходов электроэнергии, фактически произведенных производственным подразделением, в сумме 218,10 евро, с автоматическим сторнированием первым числом следующего месяца.

Начисление расходов будет отражено в документе следующим образом:

№	Счет расходов	Субконто 1...3	Сумма	Заказ
1	8016	Аренда помещений	650,00	Содержание операции по договору
2	20323	Электроэнергия (ОПР) Цех 1	208,10	по показаниям счетчика

При проведении документа будут сформированы:

- проводки по международному учету (как по начислению расходов, так и по сторнированию)

Журнал проводок (международный учет)

Действия ▾ (↔) [Print] [Refresh] [Zoom] [Help]

	№	Период	Счет Дт	Субконто Дт	Количество Дт	Счет Кт	Субконто Кт	Количество Кт	Сумма			
										Организация	Валюта Дт	Валюта Кт
											Вал. сумма Дт	Вал. сумма Кт
Дт Кт		1 31.01.20...	8016	Аренда помеще...		5101						
		МебельСтройКомп... завод										
Дт Кт		2 01.02.20...	8016	Аренда помеще...		5101						
		МебельСтройКомп... завод										
Дт Кт		3 31.01.20...	20323	Электроэнергия... Цех 1		5101						
		МебельСтройКомп... завод										
Дт Кт		4 01.02.20...	20323	Электроэнергия... Цех 1		5101						
		МебельСтройКомп... завод										

- движения по регистрам учета затрат, если начисление расходов производится по дебету счетов учета производственных затрат

Движения документа Начисление расходов (международный) МСК00001 от 31.01.2004 11:00:00 по реги...

Регистр накопления "Затраты (международный учет)"

Вид движен	Измерения		Ресурсы	
	Подразделение	Счет учета	Сумма	Списан
	Статья затрат	Номенклатурная группа		Код оп
	Заказ			
Приход	Цех 1	Электроэнергия (ОПР)	208,10	ложь
Расход	Цех 1	Электроэнергия (ОПР)	208,10	ложь

В данном случае сформировались движения в регистре "Затраты (международный учет)" только по второй записи, так как расходы по аренде не имеют отношения к расчету себестоимости – это общие расходы.

Вопрос 8-11.

Как учитывается ограничение на включение накладных расходов в себестоимость продукции, в соответствии с МСФО 2?

Для этого в программе существует специальный регистр сведений – "Обычная величина накладных расходов на единицу продукции". Информация в него вносится при помощи документа "Изменение обычной величины накладных расходов (международный)" и

хранится в следующем виде:

- Номенклатурная группа;
- Подразделение;
- Сумма – предельная сумма накладных расходов, которые могут включаться в стоимость продукции.

Если сведений в этот регистр не внесено, то расчет себестоимости выполняется без учета ограничений на включение накладных (общепроизводственных) расходов, как и в российском бухгалтерском учете.

Вопрос 8-12.

Как проводится расчет себестоимости продукции (работ, услуг) в международном учете?

Если сказать совсем кратко – при помощи документа “Расчет себестоимости выпуска” с установленным переключателем отражения для МСФО.

Но если попытаться “в лоб” воспользоваться этим документом, то скорее всего, он при попытке проведения выдаст сообщения об ошибках или просто рассчитает себестоимость неверно.

Чтобы все получилось, необходимо, во-первых, выполнить все необходимые настройки, касающиеся расчет себестоимости, а во-вторых, иметь полные и непротиворечивые данные на счетах учета производственных затрат и в регистрах учета затрат и информацию о выпуске продукции (выполнении работ, оказании услуг). В принципе, все это, вообще говоря, не должно заботить именно специалиста по международному учету – к моменту, когда дело дойдет до трансляции данных из российского бухгалтерского учета, все необходимые настройки должны быть выполнены, а документы – внесены в базу и проведены (включая расчет себестоимости в российском учете). Но “на всякий случай” ниже мы приводим отдельные подробности.

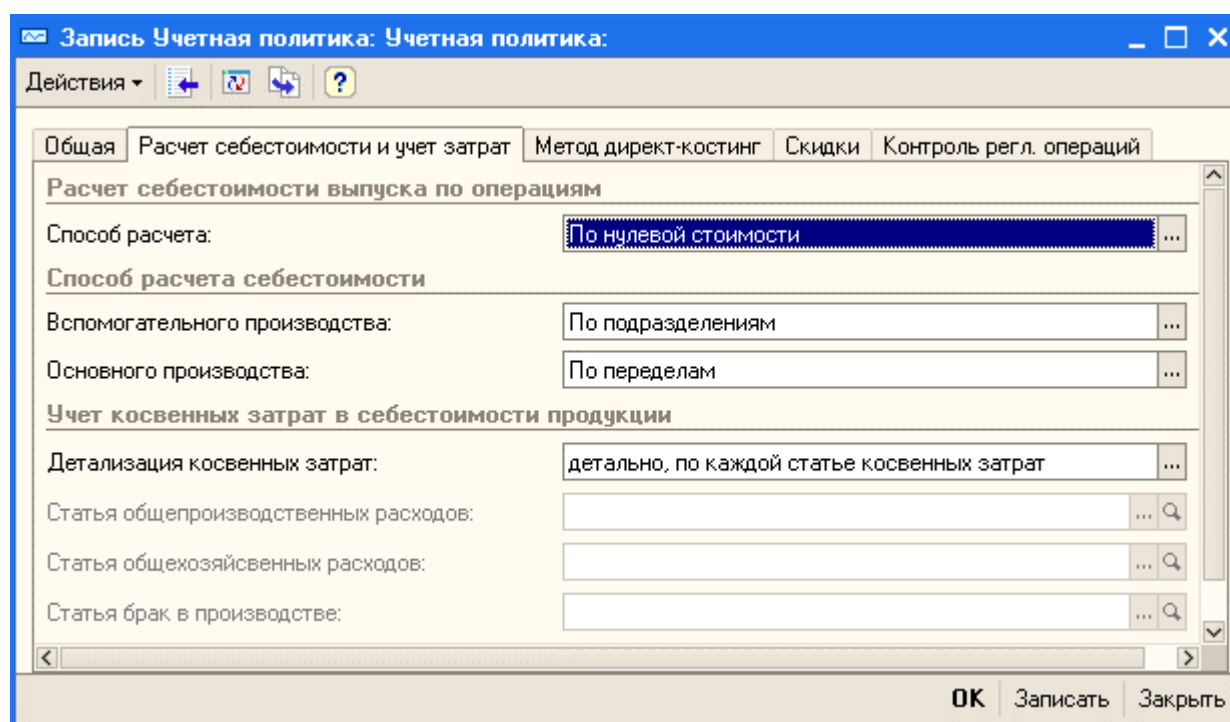
Особенности расчета себестоимости продукции (работ, услуг) в программе

Вопрос 8-13.

Какие настройки параметров учета в программе влияют непосредственно на расчет себестоимости продукции (работ, услуг)?

Из общих настроек (меню “Сервис – Настройка учета – Настройка параметров учета”) влияет только “Тип цен плановой себестоимости номенклатуры” - здесь указывается именно тип цен, значения же цен данного типа для каждой номенклатуры указываются отдельно.

Важные параметры содержатся в настройке “Учетная политика”, на закладке “Расчет себестоимости и учет затрат”. Эти параметры влияют на все виды учета (управленческий, бухгалтерский, налоговый и международный).



В реквизите “Способ расчета” можно задать одно из трех значений: по нулевой стоимости, по плановой себестоимости, по прямым затратам. Это определяет, как будут формироваться записи в учете в течение месяца, то есть до расчета фактической себестоимости.

Способ расчета себестоимости продукции (работ, услуг) основного и вспомогательного производства может быть задан отдельно и принимает одно из двух значений: “по подразделениям” или “по переделам” (последний способ следует устанавливать, если действительно имеется многопередельное производство с участием нескольких подразделений в технологическом процессе).

Вспомогательным параметром, влияющим на содержимое регистров учета затрат на производство, является степень детализации косвенных затрат, включаемых в себестоимость продукции.

Важным для расчета себестоимости (как в российском, так и в международном учете)

является установка порядка учета подразделений для целей расчета себестоимости. Это можно сделать с помощью документа "Установка порядка подразделений для закрытия счетов": хотя данный документ непосредственно не имеет отношения к международному учету, тем не менее, влияние на расчет себестоимости оказывает – в международном учете "тонкости" процедуры расчета себестоимости точно такие же, как и в российском бухгалтерском учете.

Кроме того, играют немаловажную роль и настройки справочников, а именно:

- "Способы распределения затрат на выпуск";
- "Статьи затрат" - особенно важно заполнение реквизита "характер затрат";
- "Подразделения организаций" (важный реквизит "Вид подразделения").

Вопрос 8-14.

Как используется сам документ "Расчет себестоимости выпуска"?

Данный документ запускается после того, как сделаны все предварительные настройки, внесены и выверены все затраты, отнесенные в дебет счетов учета производственных затрат (причем не только на счета учета, но и в регистрах).

Расчет себестоимости выпуска: Проведен

Действия ▾ [Иконки] Перейти ▾ ?

Номер: МСК00010 от: 31.01.2004 23:30:03 [Календарь]

Месяц расчета: Январь 2004 [Выбор]

Отразить в: упр. учете бух. учете нал. учете МСФО

Организация: МебельСтройКомплект завод [Поиск]

Выполняемые действия

[Иконки] Заполнить

Порядок	Выполняемое действие
1	Распределение продукции и затрат по переделам
2	Расчет прямых затрат по подразделениям
3	Расчет прямых затрат по переделам
4	Распределение косвенных расходов по подразделениям
5	Распределение косвенных расходов по переделам
6	Списание коммерческих расходов
7	Расчет затрат встречного выпуска по подразделениям
8	Расчет затрат встречного выпуска по переделам

Ответственный: Малкова Виола Михайловна [Поиск] ✕

Комментарий: Расчет себестоимости за Январь 2004

OK Записать Закреть

Рис. 8-12. Документ "Расчет себестоимости выпуска" с наиболее типичным порядком действий.

Непосредственно в документ также заложены определенные возможности для настройки – это касается порядка выполняемых действий в ходе расчета себестоимости. А именно, выбора последовательности выполнения 8 этапов расчета себестоимости (см. рисунок выше).

В принципе, наиболее логичный в типовых ситуациях порядок действий подставляется в табличную часть документа автоматически – по кнопке “Заполнить” (именно этот порядок можно увидеть на рисунке). Однако, не исключены ситуации, когда порядок может быть и другим, поэтому каждую из строк можно двигать вверх или вниз по списку – нажатием на значок с изображением стрелки на панели управления.

При проведении данный документ выполняет расчет себестоимости продукции (работ, услуг). Во время проведения в специальном окне сообщений выводится информация о ходе расчета и о неполадках, если таковые имеют место.

Наиболее часто могут встретиться следующие сообщения, относящиеся к последнему типу:

- “Количество списываемое на выпуск продукции превышает остаток в НЗП” - это означает, что либо количество материалов, списанное на выпуск в документе “Отчет производства за смену” не совпадает с количеством, имеющимся в регистре учета затрат по незавершенному производству, либо не совпадает аналитика: подразделение, номенклатурная группа, счет учета и т.п.;
- “Сумма базы коэф. По материальным затратам равна 0, для: ...” - если выбран способ распределения “по материальным затратам”, а материальных затрат как раз и не оказалось;
- “Не указан метод распределения для: ...” - действительно, следует проверить, указан ли метод распределения соответствующих затрат.

В результате проведения документа:

- Формируются записи в регистрах учета затрат на производство, относящиеся к списанию расходов на выпуск продукции (выполненные работы, оказанные услуги);
- Формируются проводки по результатам расчета себестоимости продукции (включая полуфабрикаты собственного изготовления);
- Корректируются проводки по списанию готовой продукции и полуфабрикатов, в том числе в реализацию, а также движения по счетам учета товаров отгруженных (в части готовой продукции и полуфабрикатов собственного изготовления).

Определение финансовых результатов

После завершения отражения в учете операций по основной деятельности необходимо выверить счета учета доходов и расходов и произвести определение финансовых результатов деятельности за период.

МСФО не регулирует саму эту процедуру – так как она носит чисто учетный характер (МСФО же, напомним, выдвигает требования к финансовой отчетности, а не к самому учету непосредственно). Поэтому каждая организация определяет конкретный порядок закрытия соответствующих счетов самостоятельно.

Тем не менее, в программе фирмы “1С” предусмотрена определенная методика ведения учета доходов и расходов. Здесь мы остановимся на ней более подробно – чтобы проиллюстрировать один из возможных подходов к решению вопроса.

Вопрос 9-1.

Какие счета предусмотрены для учета доходов и расходов в программе?

Список счетов учета доходов и расходов из типового плана счетов международного учета с указанием аналитики показан на рис. 9-1 (см. ниже). Обозначение “(об.)” перед указанием объектов аналитики (субконто) обозначает, что на счете ведется аналитический учет только оборотов, остатки же показываются без соответствующей аналитики.

Дадим краткие пояснения, почему были выбраны именно такие счета, и как предполагается их использовать.

На счете 600 “Выручка” предусмотрено ведение аналитического учета по номенклатурным группам (для целей формирования примечания к отчету о прибылях и убытках с раскрытием информации о составе выручки), а также по ставкам НДС. Последнее сделано для того, чтобы вычислить выручку без НДС от конкретных внутригрупповых операций – для целей консолидации отчетности.

Из счетов учета прочих доходов и расходов следует обратить внимание на наличие обособленных субсчетов учета доходов и расходов по операциям со связанными сторонами (внутригрупповым операциям). Они предназначены также для целей формирования консолидированной отчетности.

План счетов учета по МСФО

Действия Перейти в журнал проводок

	Наименование	Код	Заб.	Акт.	Вал.	Кол.	Субконто 1	Субконто 2
T	Выручка	600		П			(об) Номенклатурны...	Ставки НД
T	Расходы на продажу	700		А				
T	Себестоимость продаж	701		А				
T	Прочие доходы и расходы	800		П			(об) Виды доходов и ...	
T	Прочие операционные доходы и расходы	801		П			(об) Виды доходов и ...	
T	Прочие операционные доходы	8011		П			(об) Виды доходов и ...	
T	Прочие операционные расходы	8012		А			(об) Виды доходов и ...	
T	Прочие операционные доходы по опер. со связ...	8013		П			(об) Виды доходов и ...	
T	Прочие операционные расходы по опер. со свя...	8014		А			(об) Виды доходов и ...	
T	Административные расходы	8015		А			Подразделения	Статьи за
T	Расходы на сбыт	8016		А			Статьи затрат	
T	Расходы на исследования и разработки	8017		А				
T	Прочие доходы и расходы	802		П			(об) Виды доходов и ...	
T	Прочие доходы	8021		П			(об) Виды доходов и ...	
T	Прочие расходы	8022		А			(об) Виды доходов и ...	
T	Прочие доходы по опер. со связанными сторон...	8023		П			(об) Виды доходов и ...	
T	Прочие расходы по опер. со связанными сторо...	8024		А			(об) Виды доходов и ...	
T	Расходы по финансированию	8025		А				
T	Доходы и расходы по инвестициям	8027		П				
T	Прибыль и убыток от ассоциированных компан...	8028		П				
T	Прибыли и убытки	900		П				
T	Прибыль (убыток) до налогообложения	901		П				
T	Налог на прибыль	902		П				
T	Доля меньшинства	904		П				
T	Суммарные доходы и расходы	999		А				

Рис. 9-1. Счета учета доходов и расходов.

Вопрос 9-2.

Как осуществляется определение финансовых результатов в конце промежуточного отчетного периода (месяца)?

Вычисляется финансовый результат – прибыль или убыток до налогообложения, следующим образом:

- выручка (сальдо конечное по кредиту счета 600)
- минус расходы на продажу (сальдо конечное по дебету счета 700)
- плюс сальдо конечное по кредиту счета прочих доходов и расходов (800), которое в случае превышения расходов над доходами будет отрицательным;

Этот финансовый результат отражается записью:

- по дебету счета 999 “Суммарные доходы и расходы” и кредиту счета 901 “Прибыль (убыток) до налогообложения” - в случае наличия прибыли;
- обратной записью (по дебету счета 901 “Прибыль (убыток) до налогообложения” и кредиту счета 999 “Суммарные доходы и расходы”) – в случае убытка.

Далее отражается расход по налогу на прибыль в соответствии с МСФО 12:

- по дебету счета 902 “Налог на прибыль” и кредиту счета 5082 “Налог на прибыль к уплате” - в части текущего налога на прибыль, который не связан со списанием отложенных налоговых активов или обязательств;
- по дебету счета 902 “Налог на прибыль” и кредиту счета 106 “Отложенные налоговые активы” - при списании отложенных налоговых активов;
- по дебету счета 407 “Отложенные налоговые обязательства” и кредиту счета 902 “Налог на прибыль”.

Замечание. В настоящий момент в программе не автоматизировано ведение учета расчетов налога на прибыль в соответствии с МСФО 12.

Записи по счету 904 “Доля меньшинства” делаются только без указания конкретной организации – для целей подготовки консолидированной отчетности.

Вопрос 9-3.

Чем отличается процесс определения финансовых результатов в последнем месяце года (декабре) от аналогичного процесса в других месяцах?

Отличается тем, что в конце финансового года (в программе пока это строго – 31 декабря, что, впрочем, характерно практически для всех российских предприятий) необходимо закрыть все счета учета доходов и расходов.

В частности, все счета и субсчета учета доходов и расходов (начиная со счета 600 “Выручка”) закрываются на счет 999 “Суммарные доходы и расходы”. После этого выявленный окончательный финансовый результат (сальдо счета 999 “Суммарные доходы и расходы”) списывается на счет 304 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”.

Все эти действия выполняются при помощи документа “Закрытие счетов года (международный)”.

Основные требования стандартов

Вопрос 10-1.

Что представляет собой полный комплект финансовой отчетности по МСФО?

В соответствии с п. 8 МСФО 1, полный комплект финансовой отчетности включает в себя:

- баланс (balance sheet – сокращенно часто обозначают BS);
- отчет о прибылях и убытках (income statement – официальное название из МСФО 1, часто на практике употребляется также термин profit and loss statement – сокращенно часто обозначают PL);
- отчет об изменениях в капитале (statement of changes in equity), причем возможно представление в одном из двух вариантов – либо с отражением всех изменений в капитале, либо за исключением изменений, возникающих вследствие операций с владельцами капитала;
- отчет о движении денежных средств (cash flow statement - сокращенно CF);
- примечания (notes), включающие раскрытие основных положений учетной политики и иной информации, требуемой стандартами МСФО (explanatory notes).

При представлении промежуточной финансовой отчетности, согласно п. 8 МСФО 34, необходимы, как минимум:

- сокращенный баланс (condensed balance sheet);
- сокращенный отчет о прибылях и убытках (condensed income statement – официальное название из МСФО 1);
- сокращенный отчет об изменениях в капитале (condensed statement of changes in equity), причем возможно представление в одном из двух вариантов – либо с отражением всех изменений в капитале, либо за исключением изменений, возникающих вследствие операций с владельцами капитала;
- сокращенный отчет о движении денежных средств (condensed cash flow statement);
- избранные примечания (notes) – наиболее важные, отражающие существенные события за отчетный период.

Разумеется, никто не запрещает организации представлять промежуточную отчетность примерно в том же объеме, что и годовую.

Вопрос 10-2.

В какие сроки и как обычно представляется финансовая отчетность по МСФО?

Конкретные сроки представления стандартами не установлены. Имеется лишь оговорка об уместности информации – то есть отчетность должна быть представлена пользователям своевременно, чтобы помочь им в принятии экономических решений (“Принципы подготовки и составления финансовой отчетности”, п.26 и 43), а также устанавливается, что отчетность должна представляться как минимум ежегодно (МСФО 1, п.49).

Таким образом, каждая организация самостоятельно решает, в какой конкретно срок ей нужно представлять финансовую отчетность, исходя прежде всего из требований и нужд пользователей этой отчетности, а также возможностей ее подготовки (последнее зависит в том числе от масштабов деятельности и организации системы учета). Обычно годовая отчетность представляется в течение 3- 6 месяцев после окончания финансового года (который вообще говоря, может как совпадать, так и не совпадать с календарным годом) – к собранию акционеров и т.п., промежуточная отчетность – в течение 1-1,5 месяцев после завершения отчетного периода.

Вопрос 10-3. Какие общие требования к составлению отчетности выдвигаются стандартами?

В пп. 13-41 МСФО 1 излагается целый ряд положений, которые необходимо соблюдать при составлении финансовой отчетности.

В частности, хотелось бы обратить внимание на следующее:

- “по умолчанию” предполагается, что предприятие способно в дальнейшем продолжать свою деятельность (going concern), в ином случае это должно отдельно раскрываться в отчетности;
- используется принцип начисления в учете (accrual basis);
- представление и классификация статей отчетности не должны изменяться от периода к периоду, за исключением отдельных случаев, предусмотренных в п.27 МСФО 1 (существенное изменение деятельности предприятия и/или требований стандартов или интерпретаций);
- каждый существенный класс (группа) статей должен показываться в отчетности отдельно, даже если они имеют сходную сущность; статьи, имеющие различную сущность, показываются отдельно, если они не являются несущественными;
- в отчетах должна содержаться сравнительная информация за предыдущий период (периоды).

Вопрос 10-4. Каковы обязательные требования к составу показателей баланса?

В соответствии с п. 68 МСФО 1, в балансе должны показываться, как минимум, следующие статьи:

- основные средства (property, plant and equipment);
- инвестиционная собственность (investment property);
- нематериальные активы (intangible assets);
- финансовые активы (financial assets);
- инвестиции, учитываемые методом долевого участия (;
- биологические активы (biological assets);

- запасы (inventories);
- дебиторская задолженность (trade and other receivables);
- денежные средства и их эквиваленты (cash and cash equivalents);
- кредиторская задолженность (trade and other payables);
- резервы предстоящих расходов и платежей (provisions);
- финансовые обязательства (financial liabilities);
- текущие обязательства и активы по налогу на прибыль (liabilities and assets for current tax);
- отложенные обязательства и активы по налогу на прибыль (deferred tax liabilities and deferred tax assets);
- доля меньшинства (minority interest), показываемая как часть капитала (только для консолидированной отчетности) ;
- уставный капитал и резервы (capital and reserves).

Кроме того, согласно п.68А МСФО 1, в балансе должны также отражаться:

- общая величина активов, удерживаемых для продажи, и активы, предназначенные для продажи в связи с прекращением деятельности (продажа бизнеса и т.п.) в соответствии с МСФО 5;
- обязательства, связанные с предназначенным для продажи бизнесом, в соответствии с МСФО 5.

При необходимости в балансе могут показываться и дополнительные показатели, подзаголовки и промежуточные итоги.

Замечание. Наличие списка минимально необходимых статей не означает, что все они должны присутствовать в балансе каждой организации. Если у кого-то, например, нет биологических активов (а они бывают в основном у сельхозпроизводителей), то эта статья не включается в баланс данной организации.

Все активы и обязательства должны быть разделены на текущие (current) и долгосрочные (non-current) – п.51 МСФО 1. При этом текущими активами считаются те активы, которые могут быть реализованы или использованы в обычной деятельности в течение 12 месяцев после отчетной даты или обычного операционного цикла предприятия (п.57 МСФО 1), текущими обязательствами – обязательства, которые должны быть исполнены (погашены) в течение 12 месяцев после отчетной даты или обычного операционного цикла предприятия (п. 60 МСФО 1). В стандарте специально отмечается, что отложенные налоговые активы (обязательства) по налогу на прибыль относятся не к текущим, а к долгосрочным (п.70 МСФО 1).

Вопрос 10-5.

Как выполняются упомянутые выше требования к балансу на практике? Есть ли, помимо обязательных требований, еще и какие-либо сложившиеся традиции по заполнению баланса?

Рассмотрим сначала образцы реальных балансов компаний различных отраслей (российских и зарубежных – последние только на английском языке), составленных в соответствии с МСФО.

Пример 1

Баланс ОАО «Газпром» на 30.09.2004 года консолидированный (по данным с веб-сайта www.gazprom.ru).

ОАО «Газпром»			
Консолидированный промежуточный сокращенный бухгалтерский баланс по МСФО			
(не прошедший аудиторскую проверку) по состоянию на 30 сентября 2004 года			
(в миллионах российских рублей)			
Прим.	30 сентября 2004 г.	31 декабря 2003 г.	
Активы			
Оборотные активы			
6	Денежные средства и их эквиваленты	79 712	71 396
6	Денежные средства с ограничением к использованию	16 479	33 743
	Краткосрочные инвестиции	37 370	57 069
7	Дебиторская задолженность и авансы	315 487	234 929
8	Товарно-материальные запасы	136 846	111 330
	НДС к возмещению	84 375	85 909
	Прочие оборотные активы	<u>17 832</u>	<u>6 086</u>
		688 101	600 462
Внеоборотные активы			
9	Основные средства	2 034 763	1 973 781
10	Инвестиции в ассоциированные компании	75 725	56 533
11	Долгосрочная дебиторская задолженность и авансы	132 275	93 769
12	Прочие внеоборотные активы	<u>65 624</u>	<u>39 542</u>
		<u>2 308 387</u>	<u>2 163 625</u>
	Итого по активам	2 996 488	2 764 087
Обязательства и акционерный капитал			
Краткосрочные обязательства			
	Кредиторская задолженность и начисленные обязательства	164 771	124 273
	Задолженность по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами	71 922	103 799
	Краткосрочные заемные средства и текущая часть обязательств по долгосрочным займам	161 234	170 622
	Краткосрочные векселя к уплате	<u>20 834</u>	<u>27 433</u>
		418 761	426 127
Долгосрочные обязательства			
13	Долгосрочные займы	389 988	303 755
	Долгосрочные векселя к уплате	4 910	13 715
	Реструктурированная задолженность по расчетам с бюджетом	6 207	6 111
	Резервы предстоящих расходов и платежей	47 772	34 880
14	Отложенное обязательство по налогу на прибыль	117 630	96 823
	Прочие долгосрочные обязательства	<u>11 387</u>	<u>12 753</u>
		<u>577 894</u>	<u>468 037</u>
	Итого по обязательствам	996 655	894 164
Акционерный капитал			
15	Уставный капитал	325 194	325 194
15	Выкупленные собственные акции	(30 208)	(33 889)
	Нераспределенная прибыль и прочие резервы	<u>1 689 171</u>	<u>1 563 825</u>
	Итого акционерный капитал	<u>1 984 157</u>	<u>1 855 130</u>
	Доля меньшинства	15 676	14 793
	Итого по обязательствам и акционерному капиталу	2 996 488	2 764 087

Рис. 10-5-1. Консолидированный баланс ОАО «Газпром».

Пример 2. Баланс ГМК «Норильский никель» на 31.12.2003 года (по данным сайта www.nornickel.ru).

ГОРНО-МЕТАЛЛУРГИЧЕСКАЯ КОМПАНИЯ «НОРИЛЬСКИЙ НИКЕЛЬ»

КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ БАЛАНС
ПО СОСТОЯНИЮ НА 31 ДЕКАБРЯ 2003 ГОДА
в миллионах долларов США

	Примечания	2003	2002
АКТИВЫ			
Внеоборотные активы		7,578	6,462
Основные средства	20	6,068	5,266
Незавершенное капитальное строительство	21	1,150	1,084
Инвестиции в зависимые предприятия	22	108	76
Инвестиции в ценные бумаги и прочие финансовые активы	23	162	36
Запасы	24	90	-
Оборотные активы		3,675	3,277
Запасы	24	1,492	1,836
Торговая и прочая дебиторская задолженность	25	426	347
Прочие оборотные активы	26	668	576
Инвестиции в ценные бумаги и прочие финансовые активы	23	135	94
Денежные средства и их эквиваленты	27	954	424
Всего активы		11,253	9,739
СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Собственный капитал		8,547	7,305
Уставный капитал	28	9	9
Эмиссионный доход		737	683
Резерв курсовых разниц		8	-
Нераспределенная прибыль		7,449	6,512
Всего уставный капитал и резервы		8,203	7,204
Доля миноритарных акционеров	29	344	101
Долгосрочные обязательства		1,080	958
Долгосрочные кредиты и займы	30	176	142
Обязательства по финансовой аренде	31	5	5
Отложенные налоговые обязательства	32	775	800
Вознаграждения работникам	33	64	11
Резерв на вывод основных средств из эксплуатации	34	60	-
Краткосрочные обязательства		1,626	1,476
Текущие обязательства по долгосрочным кредитам и займам	30	140	67
Текущие обязательства по финансовой аренде	31	3	7
Текущие обязательства по вознаграждениям работникам	33	184	150
Краткосрочные кредиты и займы	35	122	382
Производные финансовые инструменты	36	27	12
Торговая и прочая кредиторская задолженность	37	368	323
Налоговые обязательства	38	305	314
Обязательства по выплате дивидендов	39	304	2
Банковские овердрафты	40	173	219
Всего собственный капитал и обязательства		11,253	9,739

Рис. 10-2-2. Консолидированный баланс ГКМ "Норильский никель"

Пример 3. Баланс группы компаний BMW за 9 месяцев 2004 года (по данным веб-сайта www.bmwgroup.com).

Assets in euro million	Notes	Group		Industrial operations ¹⁾		Financial operations ¹⁾	
		30.9.2004	31.12.2003	30.9.2004	31.12.2003	30.9.2004	31.12.2003
Intangible assets	[13]	3,478	3,200	3,456	3,181	22	19
Property, plant and equipment	[14]	10,171	9,708	10,152	9,688	19	20
Financial assets	[15]	813	607	795	593	18	14
Leased products	[16]	7,630	6,697	230	225	9,571	8,293
Non-current assets		22,092	20,212	14,633	13,687	9,630	8,346
Inventories	[17]	6,583	5,693	6,575	5,686	8	7
Trade receivables	[18]	2,161	2,257	2,109	2,191	52	66
Receivables from sales financing	[18]	24,564	21,950	-	-	24,564	21,950
Other receivables	[18]	5,802	7,184	5,224	4,829	2,403	3,545
Marketable securities		1,797	1,857	1,797	1,857	0	0
Cash and cash equivalents		2,575	1,659	2,319	1,247	256	412
Current assets		43,482	40,600	18,024	15,810	27,283	25,980
Deferred tax assets		294	175	172	120	-933	-873
Prepayments		484	488	122	166	362	322
Total assets		66,352	61,475	32,951	29,783	36,342	33,775
Total assets adjusted for asset backed financing transactions		62,445	56,487	-	-	32,435	28,787

1) before consolidation of transactions between the sub-groups

Equity and liabilities in euro million	Notes	Group		Industrial operations ¹⁾		Financial operations ¹⁾	
		30.9.2004	31.12.2003	30.9.2004	31.12.2003	30.9.2004	31.12.2003
Subscribed capital		674	674				
Capital reserves		1,971	1,971				
Revenue reserves		13,952	12,671				
Accumulated other equity		261	834				
Treasury shares		-16	-				
Equity	[19]	16,842	16,150	14,118	13,534	3,559	3,298
Minority interest		0	0	0	0	0	0
Pension provisions		2,659	2,430	2,638	2,410	21	20
Other provisions		7,095	6,321	6,736	6,008	402	356
Provisions	[20]	9,754	8,751	9,374	8,418	423	376
Debt	[21]	29,152	27,449	1,462	1,288	27,690	26,161
Trade payables		3,956	3,143	3,715	2,740	241	403
Other liabilities	[22]	3,124	2,634	2,213	1,811	2,736	2,013
Liabilities		36,232	33,226	7,390	5,839	30,667	28,577
Deferred tax liabilities		2,467	2,501	1,554	1,592	736	777
Deferred income		1,057	847	515	400	957	747
Total equity and liabilities		66,352	61,475	32,951	29,783	36,342	33,775
Total equity and liabilities adjusted for asset backed financing transactions		62,445	56,487	-	-	32,435	28,787

1) before consolidation of transactions between the sub-groups

Пример 4. Баланс группы "Ericsson" на 31.12.2004 года (согласно публикации на сайте www.ericsson.com)

CONSOLIDATED BALANCE SHEET

December 31, SEK million	<i>Notes</i>	2004
Assets		
Fixed assets		
Intangible assets	9	
Capitalized development expenses		4,343
Goodwill		5,324
Other intangible assets		748
Tangible assets	10, 28, 29	5,845
Financial assets		
Equity in joint ventures and associated companies	11	4,150
Other investments in shares and participations	11	543
Long-term customer financing	11	2,150
Deferred tax assets	7	21,815
Other long-term financial assets	11	1,236
		<u>46,154</u>
Current assets		
Inventories	13	14,003
Receivables		
Accounts receivable – trade	14	32,644
Short-term customer financing		1,446
Other receivables	16	12,239
Short-term cash investments	22	64,350
Cash and bank	22	12,204
		<u>136,886</u>
Total assets		183,040
Stockholders' equity, provisions and liabilities		
Stockholders' equity	17	
Capital stock		16,132
Reserves not available for distribution		40,170
Restricted equity		56,302
Retained earnings		1,973
Net income		19,024
Non-restricted equity		20,997
		<u>77,299</u>
Minority interest in consolidated subsidiaries		1,057
Provisions		
Pensions	19	10,087
Deferred tax liabilities	7	421
Other provisions	20	24,778
		<u>35,286</u>
Long-term liabilities		
Notes and bond loans	21	19,844
Liabilities to financial institutions	21	1,993
Other long-term liabilities		1,856
		<u>23,693</u>
Current liabilities		
Current maturities of long-term debt	21, 22	781
Current liabilities to financial institutions	21, 22	938
Advances from customers		3,390
Accounts payable – trade	24	10,988
Income tax liabilities		1,686
Other current liabilities	23	27,922
		<u>45,705</u>
Total stockholders' equity, provisions and liabilities ¹⁾		183,040
Assets pledged as collateral	25	7,985
Contingent liabilities	26	1,014

¹⁾ Of which total interest-bearing provisions and liabilities 33,643 (46,209), of which long-term 31,924 (36,700).

Какие особенности приведенных отчетов можно отметить?

1. Все обязательные показатели присутствуют, но степень детализации данных во всех отчетах разная.
2. Как правило, активы группируются по мере возрастания ликвидности (исключение – отчет ОАО “Газпром”).
3. Типовые разделы баланса: “Внеоборотные активы”, “Текущие активы” (“Оборотные активы” - в российских отчетах), “Капитал и резервы”, “Долгосрочные обязательства”, “Текущие обязательства” - такие же, как и в российском бухгалтерском балансе.
4. Сравнительная информация приводится за 1 предшествующий период (хотя никто не запрещает приводить и за большее число периодов). В этом есть смысл – именно последние тенденции в деятельности компании наиболее актуальны для пользователей ее отчетности.
5. Если отчет не подвергался аудиту, об этом делается отметка прямо в заголовке отчета (ОАО “Газпром”).
6. По объему отчета: обычно баланс помещается на 1 странице. Это удобно пользователю – они видит “всю картину сразу”. Необходимые расшифровки показателей можно получить из примечаний.
7. Иногда прямо в балансе показывается сегментная отчетность – например, для группы BMW показаны активы и обязательства по сегменту, относящемуся к основной деятельности, и к финансовой деятельности. Но обычно такая информация все же выносится в примечания.

Вопрос 10-6.

Каковы обязательные требования к отчету о прибылях и убытках?

В соответствии с п. 81 МСФО 1, отчет о прибылях и убытках должен включать следующие показатели:

- выручку (revenue);
- финансовые расходы (finance costs);
- долю прибыли (убытка) в зависимых компаниях, совместных предприятиях, инвестиции в которые учитываются по методу долевого участия;
- расходы на уплату налога на прибыль;
- единая сумма прибыли/убытка от операций по прекращенной деятельности (за вычетом налога на прибыль);
- прибыль/убыток.

В консолидированном отчете о прибылях и убытках отдельно показывается прибыль/убыток, приходящиеся на долю основных владельцев, и отдельно - приходящиеся на долю меньшинства (п. 82 МСФО 1).

Особое внимание в последней редакции МСФО 1 (действующей с 1 января 2005 года)

обращается на то, что компании не должны показывать отдельно чрезвычайные доходы и расходы ни в самом отчете о прибылях и убытках, ни в примечаниях к нему (п.85).

Так же, как и в балансе, в отчете о прибылях и убытках могут при необходимости показываться дополнительные показатели, подзаголовки, промежуточные итоги. Главный критерий необходимости отдельного показа определенных видов доходов и/или расходов – их существенность (МСФО 1, п.86).

Вопрос 10-7.

Встречаются понятия – составить отчет о прибылях и убытках методом “по характеру затрат” или “по функциям затрат”. В чем состоит суть этих методов? Когда какой метод лучше применять?

Действительно, МСФО 1 (п.88) предусматривает два метода составления отчета о прибылях и убытках, при которых различным образом показываются затраты по основной (операционной) деятельности – либо на основе характера затрат (nature of expenses), либо на основе их функций (function).

Суть метода “по характеру затрат” описана в п.91 МСФО 1. При этом методе в отчет о прибылях и убытках попадают элементы затрат на производство и реализацию: материальные затраты, затраты на оплату труда, амортизацию основных средств и нематериальных активов, прочие затраты.

При этом может возникнуть следующий вопрос. Финансовый результат от основной деятельности определяется как разница между выручкой от реализации и себестоимостью реализованной продукции, а также затратами на реализацию. В то же время не все производственные затраты текущего периода составляют себестоимость именно реализованной продукции: часть затрат может приходиться на остатки незавершенного производства, часть – на стоимость продукции, выпущенной в текущем периоде, но еще не реализованной. И, напротив, часть себестоимости реализованной продукции может относиться к затратам на производство прошлых периодов. Как увязать тогда эти показатели?

Проблема решается через учет изменений стоимости запасов за отчетный период.

Это подтверждается следствием из достаточно простых и понятных для любого бухгалтера (и не только бухгалтера, вероятно) математическими выражениями:

- $\text{Остаток НЗП на конец периода} = \text{Остаток НЗП на начало периода} + \text{Затраты на производство текущего периода} - \text{Себестоимость выпущенной продукции (движение по счету учета затрат на производство продукции)}$;
- $\text{Остаток продукции на конец периода} = \text{Остаток продукции на начало периода} + \text{Себестоимость выпущенной продукции} - \text{Себестоимость реализованной продукции}$.

Теперь, если себестоимость выпущенной продукции из первого выражения подставить во второе, и попытаться определить себестоимость реализованной продукции, получим следующее:

$\text{Себестоимость реализованной продукции} = \text{Остаток продукции на начало периода} - \text{Остаток продукции на конец периода} + \text{Остаток НЗП на начало периода} - \text{Остаток НЗП на конец периода} + \text{Затраты на производство текущего периода}$.

Или, более кратко:

Себестоимость реализованной продукции = Затраты на производство текущего периода – Изменение остатков НЗП – Изменение остатков продукции,

где Изменение остатков = Остаток на конец периода – Остаток на начало периода.

Именно так и строится отчет методом “по характеру затрат”: сначала показываются затраты текущего периода (отдельно по элементам затрат), затем – изменения остатков незавершенного производства и готовой продукции (а при необходимости – и товаров отгруженных в части готовой продукции).

Другой метод – “по функциям затрат”, или “себестоимости реализации”, описан в п.92 МСФО 1. При этом финансовый результат непосредственно от реализации определяется в виде разницы между выручкой и себестоимостью реализованных товаров (работ, услуг), далее отдельно показываются расходы на сбыт и административные расходы.

Как видно из сути методов, первый из них (“по характеру затрат”) больше подходит для анализа результатов деятельности производственных предприятий, а второй (“по функциям затрат”) – для торговых предприятий. Тем не менее, второй метод реально используется в большинстве случаев в России, в том числе производственными предприятиями – возможно, потому, что имеет больше сходств с российским отчетом о прибылях и убытках (а крупные российские компании в основном сейчас применяют перекладку российской отчетности при составлении отчетности по МСФО).

В качестве примера отчета “по функциям затрат” можно привести отчет крупного торгового дома “Перекресток” (сеть супермаркетов).

ПЕРЕКРЕСТОК ХОЛДИНГС ЛТД.
КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ – ГОД,
ЗАКОНЧИВШИЙСЯ 31 ДЕКАБРЯ 2004
 (В тысячах долларов США, если нет указаний об ином)

	Прим	Год на 31 декабря 2004	Год на 31 декабря 2003
Выручка		660 047	373 402
Себестоимость проданной продукции		(481 284)	(270 524)
Валовая прибыль		178 763	102 878
Операционные расходы	11	(158 227)	(93 615)
Доходы от аренды/субаренды		9 710	4 081
Операционная прибыль		30 246	13 344
Затраты на финансирование	12	(7 696)	(2 951)
Прибыль от курсовых разниц (нетто)		6 108	1 899
Прибыль до налогообложения		28 658	12 292
Налог на прибыль	14	(11 672)	(3 816)
Прибыль после налогообложения и до вычета доли меньшинства		16 986	8 476
Доля меньшинства	3	(139)	(57)
Чистая прибыль		16 847	8 419

Рис. 10-6. Отчет о прибылях и убытках ТД “Перекресток” за 2004 год, составленный методом “по функциям затрат” (материал – с веб-сайта www.perekrestok.ru).

Вопрос 10-8. Каковы обязательные требования к отчету о движении денежных средств?

Перечень требований к отчету о движении денежных средств содержится в МСФО 7.

Во-первых, требуется представлять движение денежных средств отдельно в рамках операционной, инвестиционной и финансовой деятельности (МСФО 7, п.10). При этом под операционной деятельностью понимается основная деятельность предприятия, направленная на получение дохода, и иная деятельность, не относящаяся к инвестиционной или финансовой. Под инвестиционной деятельностью понимается приобретение и продажа долгосрочных активов и инвестиции, за исключением краткосрочных высоколиквидных вложений - тех, которые подпадают под определение денежных эквивалентов. Под финансовой деятельностью понимается деятельность, связанная с изменением размера капитала и привлечением заемных средств (МСФО 7, п. 6).

Во-вторых, денежные средства от операционной деятельности нужно представлять в разрезе составляющих этой деятельности – то есть, отдельных направлений доходов и расходов (МСФО 7, п.14). Примеры таких составляющих приводятся в самом стандарте:

- поступления от реализации товаров и услуг;
- поступления роялти (лицензионных платежей), процентов, комиссий и т.п.;
- выплаты поставщикам товаров и услуг;
- выплаты работникам (как занятым в настоящее время, так и по пенсионным планам);
- поступления (выплаты) по договорам страхования;
- уплата (возврат из бюджета) налога на прибыль, за исключением случая, когда это непосредственно связано с инвестиционной или финансовой деятельностью;
- поступления (выплаты) по контрактам, удерживаемым для продажи (речь идет о торговле на финансовых рынках).

В-третьих, в стандарте хотя и не указываются в качестве обязательных, но приведены примеры статей, раскрывающих движение денежных средств и их эквивалентов по инвестиционной деятельности (п. 16):

- приобретение основных средств, нематериальных активов (включая капитализируемые расходы на научные разработки и изготовление основных средств собственными силами) и других долгосрочных активов;
- продажа основных средств, нематериальных активов и иных долгосрочных активов;
- приобретение долей в капитале других компаний и вклады в совместную деятельность;

- продажа долей в капитале других компаний и вкладов в совместную деятельность;
- выдача займов и авансов другим компаниям (кроме финансовых организаций – у них это операционная деятельность);
- возврат выданных займов и авансов, выданных другим компаниям (кроме финансовых организаций – у них это операционная деятельность);
- приобретение фьючерсов, форвардов и опционов (за исключением тех, которые приобретаются для перепродажи);
- продажа фьючерсов, форвардов и опционов (за исключением тех, которые приобретались для перепродажи).

(Попутное примечание для тех, кто не работает на рынках финансовых инструментов и кому соответствующие термины могут показаться непонятными:

- фьючерс – это контракт на приобретение актива в определенную дату в будущем по определенной заранее цене;
- форвард – контракт с предварительной оплатой, согласно которому в определенный срок ожидается поставка определенных активов;
- опцион - контракт, в соответствии с которым одно лицо предоставляет другому лицу право купить определенный актив по определенной цене в рамках определенного периода времени или предоставляет право продать определенный актив по определенной цене в рамках определенного периода времени.

Покупка-продажа таких контрактов означает переуступку прав в рамках этих контрактов одним лицом другому лицу.)

В-четвертых, точно так же, как для инвестиционной деятельности, в стандарте приводятся примеры статей отчета о движении денежных средств по финансовой деятельности (п.17):

- поступление средств от выпуска акций или иных долевыми инструментами;
- выплаты владельцам акций или долевыми инструментами с целью их выкупа;
- поступления займов различных видов (кредиты, займы, выпуск долговых ценных бумаг и т.п.);
- возврат займов;
- платежи лизингополучателя в части процентов по лизингу.

Обычно примерно этого списка показателей и придерживаются большинство компаний.

Вопрос 10-9.

Что значат выражения “отчет о движении денежных средств составлен прямым методом” и “составлен косвенным методом”?

В соответствии с п.18 МСФО 7, компания может представлять сведения о денежных

потоках по операционной деятельности одним из двух методов:

- прямым методом, когда раскрываются непосредственно основные классы (показатели) поступлений и списаний денежных средств;
- непрямым (косвенным) методом, когда прибыль/убыток (из отчета о прибылях и убытках) корректируется на эффект от неденежных операций, различные начисления, а также на сумму доходов и расходов, относящихся к инвестиционной или финансовой деятельности (подробности подсчета при этом часто выносятся в примечание, так как носят больше технический характер, и могут быть не очень интересны многим пользователям отчета).

В стандарте (п.19 МСФО 7) рекомендуется применять прямой метод, так как в этом случае данные отчета более подробны и могут использоваться для прогнозирования ситуации. Однако, на практике чаще используется косвенный метод (особенно в крупных компаниях, имеющих разветвленную холдинговую структуру, так как им бывает трудно обеспечить единую классификацию движений денежных средств во всех своих дочерних и зависимых компаниях, необходимую для заполнения отчета прямым методом; кроме того, при косвенном методе легче сверять отчет о движении денежных средств с другими отчетами – балансом и отчетом о прибылях и убытках).

Приведем примеры реальных отчетов о движении денежных средств.

Пример 1. Отчет о движении денежных средств ОАО “Газпром” за 2003 год (см. рис. ниже).

Составлен косвенным методом, подробности подсчета вынесены в примечание.

Среди прочих показателей заслуживают внимания следующие моменты:

- в отчете отдельно показано движение денежных средств по каждому виду займов (облигации, векселя, долгосрочные займы);
- отдельные показатели отчета (касающиеся инвестиционной и финансовой деятельности) показаны свернуто, то есть в виде разности между притоком и оттоком денежных средств.

Попутно можно отметить, какие именно показатели в соответствии с МСФО 7 разрешается показывать в нетто-виде (то есть не отдельно поступление и отдельно расход денежных средств, а общий результат):

- если между поступлением денег и их выплатой очень короткий срок, суммы оборотов очень большие по сравнению с их разницей (бывает при торговле ценными бумагами, например, или при выдаче краткосрочных займов – последнее как раз и показано в отчете ОАО “Газпром”);
- денежные платежи от клиентов, если они скорее отражают деятельность клиента, а не компании (например, комиссионная торговля).

ОАО «ГАЗПРОМ»
 КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО
 ЗА ГОД, ЗАКОНЧИВШИЙСЯ 31 ДЕКАБРЯ 2003 Г.
 (в миллионах российских рублей)

Прим.		За год, закончившийся 31 декабря	
		2003 г.	2002 г.
27	Чистые денежные средства, полученные от операционной деятельности	141 846	160 111
	Инвестиционная деятельность		
	Капитальные вложения	(144 370)	(141 124)
	Чистое уменьшение (увеличение) займов выданных	75	(5 470)
	Полученные проценты	13 177	10 002
10	Уплаченные и капитализированные проценты	(13 807)	(12 998)
	Чистые денежные средства, полученные при приобретении (выбытии) дочерних обществ	131	(4 058)
	Приобретение дочерних обществ	(802)	(6 159)
	Изменение вложений в ассоциированные компании	5 360	7 917
	Изменение прочих долгосрочных инвестиций	(4 927)	(8 798)
	Чистые денежные средства, использованные для инвестиционной деятельности	(145 163)	(160 688)
	Финансовая деятельность		
17	Поступления по долгосрочным займам (включая текущую часть обязательств по долгосрочным займам)	144 387	115 570
17	Погашение долгосрочных займов (включая текущую часть обязательств по долгосрочным займам)	(75 005)	(80 999)
	Продажа векселей	-	17 162
	Погашение векселей	(7 751)	(17 615)
17	Чистое (погашение) поступления от выпуска облигаций	(4 772)	4 735
16	Чистое (погашение) поступления краткосрочных заемных средств	(13 551)	2 950
21	Уплаченные дивиденды	(8 479)	(10 328)
	Уплаченные проценты	(19 204)	(22 379)
21	Приобретение собственных акций	(72 122)	(45 490)
21	Продажа собственных акций	68 214	38 784
6	Изменение в остатках денежных средств с ограничением к использованию по условиям займов	5 838	627
	Чистые денежные средства, полученные от финансовой деятельности	17 555	3 017
	Влияние изменения обменного курса на денежные средства и их эквиваленты	(1 196)	8 099
	Влияние изменения покупательной способности рубля на денежные средства и их эквиваленты	-	(3 898)
	Увеличение денежных средств и их эквивалентов	13 042	6 641
	Денежные средства и их эквиваленты на начало отчетного периода	58 354	51 713
	Денежные средства и их эквиваленты на конец отчетного периода	71 396	58 354

Пример 2. Отчет о движении денежных средств группы
 «Силловые машины» за 2003 год
 (по материалам web-сайта www.raexpert.ru).

Консолидированный отчет о движении денежных средств⁸

За 2003 г.

Тыс. долл. США	2003	2002
Операционная деятельность		
Чистая прибыль за год	3 237	(1 378)
Корректировки:		
Износ и амортизация	17 640	13 421
(Прибыль)/убыток от реализации основных средств	(404)	1 115
(Прибыль)/убыток от выбытия финансовых вложений	(282)	629
Переоценка финансовых вложений до справедливой стоимости	588	2 876
Доля в убытках/(прибыли) зависимых обществ	62	(667)
Доходы по процентам полученным	(6 372)	(7 004)
Расходы по уплате процентов	24 203	15 937
Расходы по налогу на прибыль	6 397	9 103
Нереализованные (прибыли) / убытки по курсовым разницам	(3 336)	3 450
Доля меньшинства	1 279	(1 570)
Прибыль от операций до учета изменений в оборотном капитале	43 012	35 912
(Увеличение)/уменьшение запасов	7 307	(16 683)
(Увеличение)/уменьшение дебиторской задолженности	(66 772)	(52 622)
Увеличение/(уменьшение) кредиторской задолженности	20 696	79 124
Потоки денежных средств от операционной деятельности до уплаты налога на прибыль и процентов	4 243	45 731
Проценты уплаченные	(24 420)	(15 700)
Налог на прибыль уплаченный	(4 599)	(7 744)
Потоки денежных средств от операционной деятельности	(24 776)	22 287

Данный отчет (в части показателей по операционной деятельности) также составлен непрямой метод, при этом подробности вычислений не вынесены в примечание, как в отчете ОАО "Газпром", а раскрываются в самой форме отчета.

Ниже приводится остальная часть отчета (по инвестиционной и финансовой деятельности).

Бросается в глаза отсутствие ссылок на примечания к статьям отчета.

Тыс. долл. США	2003	2002
Инвестиционная деятельность		
Поступления от продажи объектов основных средств	4 722	1 944
Проценты полученные	6 372	7 004
Приобретение основных средств и нематериальных активов	(35 470)	(25 923)
Приобретение долей в зависимых обществах	(5 138)	-
Изменение суммы займов, выданных третьим сторонам и зависимым компаниям, нетто	3 792	(2 314)
Движение денежных средств от других финансовых вложений, нетто	20 161	(13 503)
Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности	(5 561)	(32 792)
Финансовая деятельность		
Привлеченные заемные средства	554 439	202 115
Погашенные займы и кредиты	(472 242)	(174 440)
Приобретение долей меньшинства	(10 111)	(11 893)
Продажа/ (выкуп) собственных акций	(26)	6 727
Потоки денежных средств от финансовой деятельности	72 060	22 509
Чистое увеличение/ (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов	41 723	12 004
Денежные средства и их эквиваленты по состоянию на 1 января	20 841	8 837
Изменения валютного курса	3 409	-
Денежные средства и их эквиваленты по состоянию на 31 декабря	65 973	20 841

Как видно, в этой части отчета в виде нетто-показателей представлены три статьи – по займам, выданным третьим сторонам, по другим финансовым вложениям и по продаже/выкупу собственных акций. Во всех трех случаях вероятно применялся один и тот же мотив – относительно быстрые и большие обороты денежных средств.

Вопрос 10-10. Каковы основные требования к отчету об изменениях в капитале?

Согласно п.96 МСФО 1, отчет об изменениях в капитале должен содержать:

- прибыль (убыток) за период;
- каждый показатель дохода или расхода, который, в соответствии со стандартами или интерпретациями должен учитываться непосредственно на счетах капитала, и итоговую сумму этих показателей;
- общую величину прибыли (убытка) – сумму предыдущих показателей, при этом отдельно показывается общая величина прибыли (убытка), приходящаяся на долю основных владельцев компании, и на долю меньшинства;

- результат изменения учетной политики и корректировки ошибок в соответствии с МСФО 8 – для каждой составляющей капитала.

В соответствии с п.97 МСФО 1, в самом отчете об изменениях в капитале или в примечаниях к нему должны показываться:

- суммы операций с владельцами капитала, касающиеся изменений именно во владении капиталом (выпуск акций, выкуп и т.п.);
- величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на начало периода и на отчетную дату, а также изменение за период;
- сверку каждого класса (статьи) капитала и резервов на начало и конец периода, с раскрытием каждого изменения.

Примеры реальных отчетов об изменениях в капитале ниже. Сразу следует отметить, что отчеты об изменениях в капитале составлялись без учета последних изменений в стандартах МСФО (которые вступили в силу с 2005 года и поэтому не могли быть учтены ранее)

Пример 1. Отчет об изменениях в капитале холдинга “Перекресток” за 2004 год

ПЕРЕКРЕСТОК ХОЛДИНГС ЛТД.

КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИИ АКЦИОНЕРНОГО КАПИТАЛА – ГОД, ЗАКОНЧИВШИЙСЯ 31 ДЕКАБРЯ 2004

(В тысячах долларов США, если нет указаний об ином)

	Прим.	Кол-во акций	Акцио- нерный капитал	Добавоч- ный капитал	Нераспре- деленная прибыль/ (непокрыт ый убыток)	Итого акционер- ный капитал
Остаток на 1 января 2003 г.		12 222	2	48 055	(318)	47 739
Добавочный капитал, за вычетом затрат по сделке в сумме 875 тыс. долл. США		2 222	-	24 125	-	24 125
Движение по пересчету валюты			-	5 340	355	5 695
Чистая прибыль за год			-	-	8 419	8 419
Остаток на 31 декабря 2003 г.		14 444	2	77 520	8 456	85 978
Дробление акций	10	1 429 956	-	-	-	-
Выпуск обыкновенных акций	10	111 108	28	49 972	-	50 000
Движение по пересчету валюты			-	5 045	1 408	6 453
Чистая прибыль за год			-	-	16 847	16 847
Остаток на 31 декабря 2004 г.		1 555 508	30	132 537	26 711	159 278

Вопрос 10-11.

Можно ли привести для справки перечень обязательных

примечаний к финансовой отчетности?

Если говорить о конкретной финансовой отчетности, то перечень примечаний к ней определяется составом ее показателей.

Наиболее общий перечень требований к отчетности (в виде единого документа) обычно публикуется фирмой PricewaterhouseCoopers – как в печатном виде, так и в электронном – на интернет-сайте этой фирмы, правда, на английском языке. Ссылка на последнюю имеющуюся версию этого документа (посвященного отчетности за 2004 год) дана в списке литературы в конце книги [12].

Тем не менее, вероятно все же стоит перечислить здесь основные примечания, которые, как правило, бывают в финансовой отчетности большинства компаний:

- по основным средствам;
- по инвестиционной собственности;
- по нематериальным активам;
- по инвестициям в дочерние, зависимые и совместные предприятия;
- по отложенному налогу на прибыль;
- по финансовым активам, имеющимся в наличии для продажи;
- по инвестициям, удерживаемым до погашения;
- по выданным займам (краткосрочным и долгосрочным);
- по дебиторской задолженности (долгосрочной и краткосрочной);
- по запасам;
- по денежным средствам и их эквивалентам;
- по дивидендам к получению;
- по уставному капиталу;
- по полученным кредитам и займам;
- по кредиторской задолженности (долгосрочной, краткосрочной и отдельно – по лизинговым платежам);
- по резервам предстоящих расходов и платежей;
- по текущим налоговым обязательствам;
- по себестоимости реализации;
- по расходам на продажу;
- по общим и административным расходам;

- по расходам, связанным с финансовой деятельностью.

В случае, если готовится индивидуальная финансовая отчетность, которая в дальнейшем будет являться источником информации для консолидированной отчетности группы компаний (подробности см. в следующей главе), помимо перечисленного, необходимо включить в примечания следующую дополнительную информацию:

- нереализованную прибыль по внутригрупповым операциям в разрезе статей активов на начало и конец периода;
- расшифровку стоимости услуг, полученных от других компаний группы, по направлениям использования (на административные и общие расходы, на производственные расходы и т.п.);
- расшифровку стоимости услуг, оказанных другим компаниям группы, и прибыли от оказания таких услуг;
- расшифровку стоимости товарно-материальных ценностей, реализованных другим компаниям группы, и прибыль от реализации таких ценностей;
- и т.п. (по разным видам ценностей, например, основным средствам)

Финансовая отчетность в программе “1С:Предприятие 8.0”

Вопрос 10-12.

Какие общие принципы реализации финансовой отчетности в программе?

1. Финансовая отчетность хранится в документах типа “Регламентированный отчет” внутри информационной базы.
2. Финансовая отчетность может быть сформирована в валюте, отличной от функциональной валюты (т.е. валюты, в которой ведется международный учет).
3. Пользователь для каждой формы отчетности задает масштаб денежных единиц, в котором будет сформирована отчетность (в единицах валюты, в тысячах или в миллионах единиц), а также точность (количество знаков после запятой, по умолчанию оно равно нулю).
4. Финансовая отчетность может быть сформирована на русском или на английском языке.
5. Основные формы финансовых отчетов (баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях в капитале) содержат реквизит для ссылки на соответствующие примечания.
6. Отчетность может заполняться либо автоматически, либо вручную, либо автоматически с последующей ручной корректировкой. В последнем случае результат корректировки запоминается и учитывается при новом автоматическом заполнении. Автоматическое заполнение настроено на план счетов международного учета, заложенный в типовую конфигурацию.
7. В формах финансовых отчетов содержатся наиболее типичные показатели, которые встречаются в реальной финансовой отчетности. Если какой-либо показатель отсутствует, он не выводится на печать.
8. В отчетности приводятся сравнительные данные за 2 года - отчетный и предыдущий.
9. Имеется возможность составления как годовой, так и промежуточной отчетности.
10. В программе возможна подготовка как индивидуальной отчетности компаний, так и консолидированной отчетности групп. Для индивидуальной и консолидированной отчетности применяются одни и те же шаблоны (макеты) форм, поэтому наличие в них показателей, характерных только для консолидированной отчетности (например, “Доля меньшинства”) не должно смущать – при составлении индивидуальной отчетности их нужно просто не заполнять.

Вопрос 10-13.

Как осуществляется пересчет показателей отчетов в другую валюту (если валюта отчетности отличается от функциональной валюты)?

Правила пересчета показателей задаются МСФО 21 (как об этом непосредственно сказано в п.3 упомянутого стандарта).

В п.39 МСФО 21 предусмотрены следующие правила пересчета показателей отчетности (для случая, если функциональная валюта не является валютой страны с гиперинфляционной экономикой – а в России отсутствие гиперинфляции признано с 2003 года).

Активы и обязательства пересчитываются на дату баланса, включая сравнительные показатели.

Доходы и расходы должны пересчитываться на дату соответствующих операций.

Все возникающие вследствие этого курсовые разницы относятся на специальную статью капитала.

Понятно, что наиболее трудоемок пересчет на даты совершения доходов и расходов – таких операций может быть очень много. Поэтому п.40 МСФО 21 в принципе допускает применение приблизительного пересчета, например, по среднему курсу за период, но только для случая, когда колебания курсов валют незначительны.

В программе в настоящий момент используется именно последний подход (пересчет по среднему курсу за период), часто используемый на практике, поэтому об ограничении п.40 надо все же помнить.

Что касается отчета о движении денежных средств и отчета об изменениях в капитале, то их пересчет носит вспомогательный характер и не регулируется напрямую МСФО 21. Тем не менее, пересчет также необходимо осуществлять, при этом соблюдая следующие правила.

При пересчете показателей отчета о движении денежных средств:

- сальдовые остатки денежных средств пересчитываются по курсу на соответствующие даты (они должны соответствовать балансу);
- обороты по движению денежных средств пересчитываются по курсам на дату совершения операций, а если это затруднительно – то по среднему курсу за период (аналогично статьям доходов и расходов) – именно последний метод и применяется в программе;
- разница (между остатками и оборотами) показывается отдельным показателем в отчете о движении денежных средств (см. выше примеры отчетов – [вопрос 10-8](#)).

При пересчете показателей отчета об изменениях в капитале:

- прибыль/убыток отчетного периода должен совпадать с данными отчета о прибылях и убытках;
- итоговые значения (остатки) статей капитала в балансе и отчете об изменениях в капитале также должны совпадать;
- изменения внутри статей капитала пересчитываются по курсу на дату совершения операций;
- курсовые разницы от пересчета показателей (в том числе активов и обязательств баланса) отражаются отдельной статьей отчета.

Вопрос 10-14.

По умолчанию отчетность формируется на русском языке.

Как сформировать отчетность на английском языке?

Чтобы сформировать отчетность на английском языке, необходимо просто выставить флаг “На английском языке”. Цифры при этом не изменятся – изменятся лишь текстовые надписи. При этом физически отчет один и тот же – по снятию флага можно опять получить все на русском языке.

Пример 10-13-1. Отчет о прибылях и убытках ОАО “Мебельстройкомплект” за 2004 год на русском и на английском языке.

Важное замечание: чтобы название компании отобразилось на английском языке, необходимо внести соответствующий текст в регистр сведений “Собственные контрагенты” (в полном интерфейсе меню “Операции – Регистр сведений”).

Контрагент	Вид связи	Объект	Наименование на англ. языке
МебельСтройКомплект завод	Организация	МебельСтройК...	JSC 'MebelStroyComplex'
Нева ТД	Организация	Нева ТД	

Перевод стандартных показателей отчетности заложен непосредственно в код программы, поэтому об этом беспокоиться не нужно. Образец отчета см. на рисунке ниже.

Отчет о прибылях и убытках

ОАО "Завод "МебельСтройКомплект"

Отчет о прибылях и убытках

(все суммы в EUR)

	Год, закончившийся 31 декабря		
	Прим.	2004	2003
Выручка от реализации		12 598	-
Себестоимость реализации		-	-
Валовая прибыль		12 598	-
Прочие операционные доходы		465	-
Затраты на сбыт		-	-
Административные расходы		(4 749)	(4 314)
Расходы на исследования и разработки		-	-
Прочие операционные расходы		845	-
Прибыль (убыток) от операционной деятельности		9 158	(4 314)
Прибыль (убыток) от инвестиций		-	-
Доля в прибыли (убытке) зависимых компаний		-	-

Рис. 10-13-1. Отчет о прибылях и убытках на русском языке (по умолчанию)

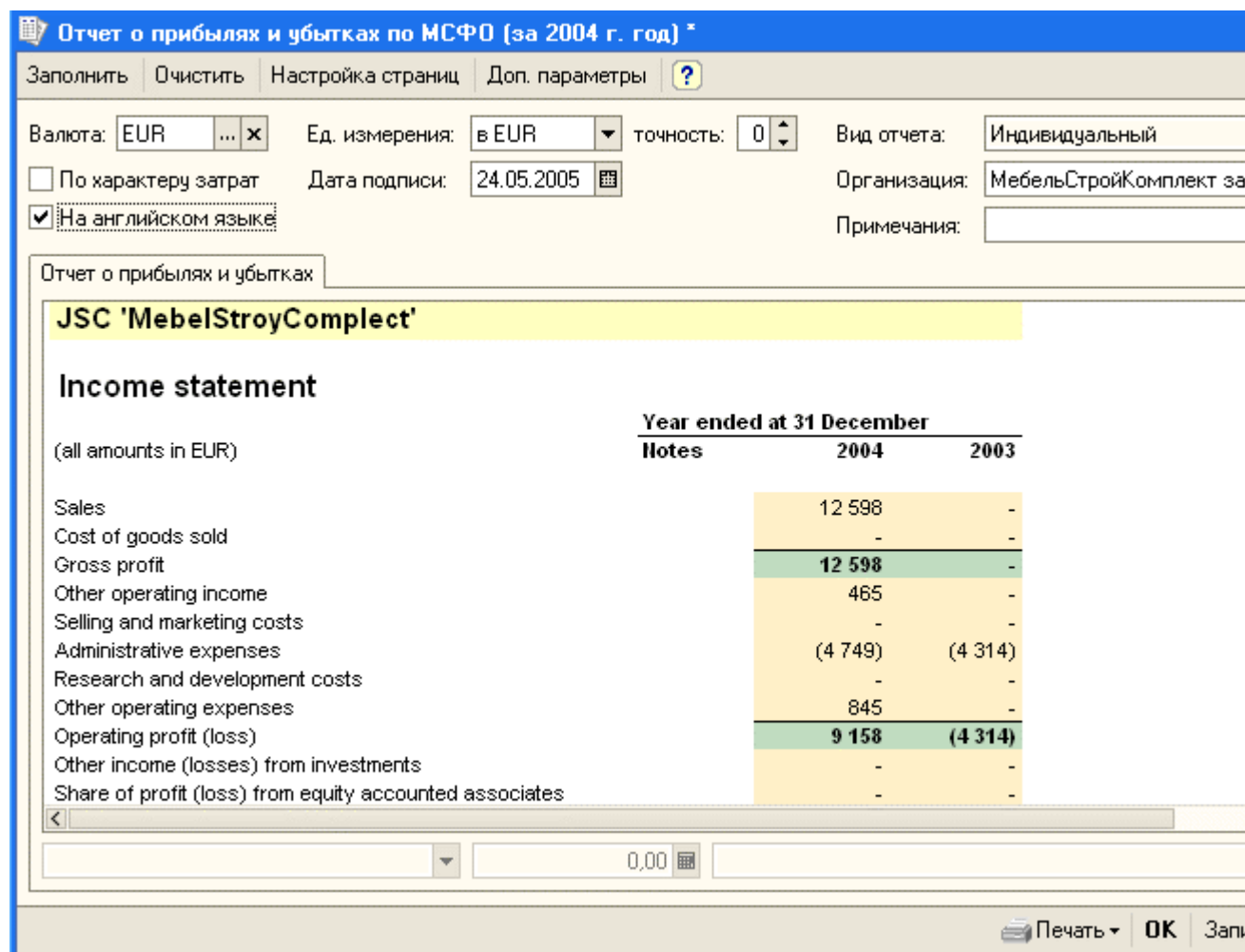


Рис. 10-13-2. Тот же отчет на английском языке (установлен флаг).

Вопрос 10-15. Как “привязываются” примечания к отчетам?

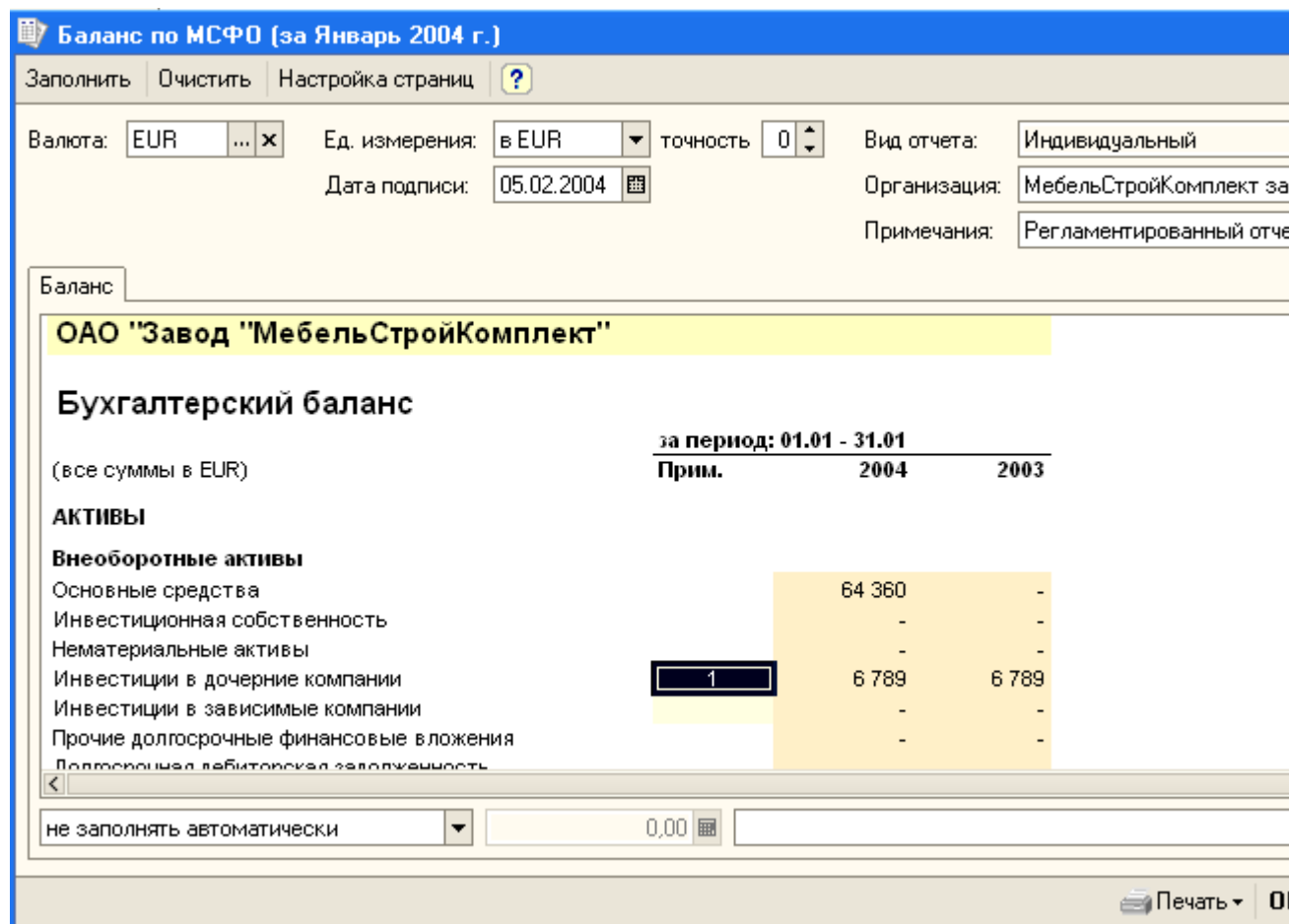
Во-первых, создается сам документ с примечаниями (первое его создание осуществляется через меню “Отчеты – МСФО – Примечания к отчетам по МСФО”). В одном документе содержатся все примечания к конкретной отчетности, поэтому их все сразу заполнять и не обязательно – достаточно просто создать и сохранить документ.

Во-вторых, в конкретных формах “основных” отчетов (баланса, отчета о прибылях и убытках и т.д.) в реквизите “Примечания” указывается ссылка на документ примечаний, соответствующий данной отчетности. В примере, приведенном к предыдущему вопросу, этот реквизит не заполнен – примечания “не привязаны”.

Наконец, конкретная “привязка” примечаний к конкретным показателям отчетности производится по двойному щелчку мыши в ячейке графы “Примечания” по строке с нужным показателем отчетности. Если элементы для выбора примечания после двойного щелчка мыши не отображаются – значит, в программе примечание для данного показателя в настоящий момент не предусмотрено (система подготовки примечаний находится в

стадии развития – в настоящий момент имеются еще не все примечания).

Пример 10-14. Примечание к балансу об инвестициях в дочерние компании.



В результате “привязки” примечания к отчету в графе “Прим.” появляется цифра – номер примечания. Это примечание можно смотреть или даже редактировать прямо не выходя из основного отчета.

**Вопрос 10-16.
Какие показатели содержит форма баланса, заложенная в программу? По какому алгоритму настроено их автоматическое заполнение?**

Ответы сразу на оба вопроса можно получить из следующей таблицы (таблица составлена для случая, когда валюта отчетности и функциональная валюта совпадает). При заполнении графы “Алгоритм автозаполнения” использованы следующие сокращения:

СКД (Счет) – сальдо конечное по дебету счета

СКК (Счет) – сальдо конечное по кредиту счета

Наименование статьи баланса (на русском/английском языке)	Алгоритм автозаполнения

Раздел "Внеоборотные активы"	
Основные средства / Property, plant and equipment	СКД (101 "Основные средства")
Инвестиционная собственность / Investment property	СКД (102 "Инвестиционная собственность, нетто")
Нематериальные активы / Intangible assets	СКД (103 "Нематериальные активы")
Инвестиции в дочерние компании / Investments in subsidiaries	СКД (1051 "Инвестиции в дочерние компании")
Инвестиции в зависимые компании / Investments in associates	СКД (1052 "Инвестиции в зависимые компании")
Прочие долгосрочные финансовые вложения / Other financial assets, non-current	СКД (1053 "Инвестиции в совместные предприятия") + СКД (107 "Прочие долгосрочные финансовые активы")
Долгосрочная дебиторская задолженность / Trade and other receivables, non-current	СКД (109 "Дебиторская задолженность, долгосрочная")
Отложенные налоговые активы / Deferred tax assets	СКД (106 "Отложенные налоговые активы")
Прочие внеоборотные активы / Other assets, non-current	СКД (110 "Денежные средства с ограничениями") + СКД (111 "Прочие внеоборотные активы")
Раздел "Оборотные активы"	
Запасы / Inventories	СКД (203 "Запасы") + СКД (202 "Затраты по незавершенному строительству, текущие") + СКД (201 "Основные средства, подготовленные для продажи, текущие")
Краткосрочные финансовые вложения / Financial assets, current	СКД (204 "Прочие финансовые вложения, краткосрочные")
Краткосрочная дебиторская задолженность / Trade and other receivables, current	СКД (207 "Дебиторская задолженность, текущая")
Налоги к возмещению из бюджета / Current tax receivables	СКД (206 "Налоги к возмещению из бюджета")
Денежные средства и их эквиваленты / Cash and cash equivalents	СКД (208 "Денежные средства и их эквиваленты")
Прочие оборотные активы /	СКД (209 "Прочие текущие активы")

Other assets, current	
Раздел "Капитал и резервы"	
Уставный капитал / Share capital	СКК (3011 "Акционерный капитал, обыкновенные акции") + СКК (3013 "Привилегированные акции") + СКК (3015 "Собственный капитал, прочее")
Эмиссионный доход / Share premium	СКК (3012 "Эмиссионный доход, обыкновенные акции") + СКК (3014 "Эмиссионный доход, привилегированные акции")
Собственные акции, выкупленные у акционеров / Treasury shares	- СКД (303 "Собственные акции, выкупленные у акционеров")
Резервы / Reserves	СКК (302 "Резервы")
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) / Retained earnings (accumulated losses)	СКК (304 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)")
Раздел "Долгосрочные обязательства"	
Займы полученные / Borrowings	СКК (401 "Кредиты и займы, включающие выплату процентов, долгосрочные") + СКК (402 "Долгосрочные займы, беспроцентные")
Доходы будущих периодов / Deferred income, non-current	СКК (403 "Отложенные доходы, долгосрочные")
Резервы предстоящих расходов и платежей / Provisions	СКК (404 "Резервы предстоящих платежей, долгосрочные")
Обязательства по пенсионному обеспечению / Retirement benefit obligations	СКК (405 "Обязательства по пенсионным планам, долгосрочные")
Отложенные налоговые обязательства / Deferred tax liabilities	СКК (407 "Отложенные налоговые обязательства")
Долгосрочная кредиторская задолженность / Trade and other payables, non-current	СКК (408 "Долгосрочная кредиторская задолженность")
Прочие долгосрочные обязательства / Other liabilities, non-current	СКК (409 "Прочие обязательства, долгосрочные")
Раздел "Текущие обязательства"	
Займы полученные / Borrowings	СКК (501 "Кредиты и займы, включающие выплату процентов, текущие") + СКК (502 "Текущие займы беспроцентные")

Доходы будущих периодов / Deferred income, current	СКК (503 “Отложенные доходы, текущие”)
Резервы предстоящих расходов и платежей / Provisions	СКК (504 “Резервы предстоящих платежей, текущие”)
Обязательства по пенсионному обеспечению / Retirement benefit obligations	СКК (506 “Обязательства по пенсионным планам, текущие”)
Текущие налоговые обязательства / Current tax liabilities	СКК (508 “Текущие налоги к уплате”)
Кредиторская задолженность / Trade and other payables	СКК (509 “Текущая кредиторская задолженность”)
Прочие текущие обязательства / Other liabilities	СКК (510 “Прочие обязательства, текущие”)

Вопрос 10-17.

Какие показатели содержит форма отчета о прибылях и убытках, заложенная в программу? По какому алгоритму настроено их автоматическое заполнение?

Ответ на вопросы дан в таблице (приведен случай, когда валюта отчетности совпадает с функциональной валютой). В графе “Алгоритм автозаполнения” использованы следующие сокращения:

ДО (Счет) – дебетовый оборот счета

КО (Счет) – кредитовый оборот счета

Наименование статьи отчета (на русском / английском языке)	Алгоритм автозаполнения
Выручка от реализации / Revenue	КО (600 “Выручка”) – ДО (600 “Выручка”)
Себестоимость реализации / Cost of sales	- ДО (700 “Расходы на продажу”)
Валовая прибыль / Gross profit	Сумма двух предыдущих показателей
Прочие операционные доходы / Other operating income	КО (8011 “Прочие операционные доходы”) + КО (8013 “Прочие операционные доходы по опер. со связанными сторонами”)
Затраты на сбыт / Marketing and distribution costs	- ДО (8016 “Расходы на сбыт”)

Административные расходы / Administrative expenses	- ДО (8015 "Административные расходы")
Прочие операционные расходы / Other operating expenses	- ДО (8012 "Прочие операционные расходы") – ДО (8014 "Прочие операционные расходы по опер. со связанными сторонами")
Прибыль (убыток) от операционной деятельности / Profit (loss) from operations	Сумма предыдущих показателей
Прибыль (убыток) от инвестиций / Income (loss) from investments	КО (8027 "Доходы и расходы по инвестициям") – ДО (8027 "Доходы и расходы по инвестициям")
Доля в прибыли (убытке) ассоциированных компаний / Share of profit (loss) from equity accounted investments	КО (8028 "Прибыль и убыток от ассоциированных компаний") – ДО (8028 "Прибыль и убыток от ассоциированных компаний")
Прочие доходы / Other income	КО (8021 "Прочие доходы") + КО (8023 "Прочие доходы по опер. со связанными сторонами")
Прочие расходы / Other expenses	- ДО (8022 "Прочие расходы") - ДО (8024 "Прочие расходы по опер. со связанными сторонами")
Прибыль (убыток) до налогообложения / Profit (loss) before tax	Сумма предыдущих показателей
Расход (доход) по налогу на прибыль / Income tax expense (income)	ДО (902 "Налог на прибыль") - КО (902 "Налог на прибыль")
Прибыль (убыток) за период / Profit (loss) for the period	Разность двух предыдущих показателей
Показатели, заполняемые при методе "по характеру затрат"	
Использованное сырье и расходные материалы / Raw materials and consumables used	ДО (2032 "Незавершенное производство") + ДО (202 "Затраты по незавершенному строительству, текущие") в корреспонденции со счетом 2031 "Сырье и материалы"
Заработная плата / Employee expenses	ДО (2032 "Незавершенное производство") + ДО (202 "Затраты по незавершенному строительству, текущие") в корреспонденции со счетом 505 "Обязательства по оплате труда, текущие"
Расходы на амортизацию / Depreciation and amortization	ДО (2032 "Незавершенное производство") + ДО (202 "Затраты по незавершенному строительству, текущие") в корреспонденции со счетами учета начисленной амортизации ОС и НМА, взятыми из регистров сведений "Основные средства (международный учет)" и "Нематериальные активы (международный учет)"

<p>Прочие операционные расходы / Other operating expenses</p>	<p>Разница между общим ДО (2032 “Незавершенное производство”) + ДО (202 “Затраты по незавершенному строительству, текущие”) и показателями, перечисленными выше</p>
<p>Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства / Changes in inventories of finished goods and work in progress</p>	<p>Разность сальдо на конец и начало периода по счетам:</p> <p>2032 “Незавершенное производство”</p> <p>2033 “Комплектующие и полуфабрикаты за вычетом переоценки”</p> <p>2034 “Готовая продукция за вычетом переоценки”</p> <p>20361 “Товары отгруженные”</p> <p>20362 “Выполненные этапы работ”</p> <p>202 “Затраты по незавершенному строительству, текущие”</p>

Вопрос 10-18.

Какие показатели содержит форма отчета о движении денежных средств, заложенная в программу? По какому алгоритму настроено их автоматическое заполнение?

Ответ на вопросы дан в таблице (приведен случай, когда валюта отчетности совпадает с функциональной валютой, и отчет заполняется прямым методом). В графе “Алгоритм автозаполнения” использованы следующие сокращения:

ДО (Счет) – дебетовый оборот счета

КО (Счет) – кредитовый оборот счета

<p>Наименование статьи отчета (на русском / английском языке)</p>	<p>Алгоритм автозаполнения</p>
<p>Поступления от покупателей / Cash receipts from customers</p>	<p>ДО (208 “Денежные средства и их эквиваленты”) по аналитике с видом движения “Средства, полученные от покупателей и заказчиков”</p>
<p>Выплаты поставщикам / Cash payments to suppliers</p>	<p>- КО (208 “Денежные средства и их эквиваленты”) по аналитике с видом движения “Оплата товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов”</p>
<p>Выплаты работникам / Cash payments to employees</p>	<p>- КО (208 “Денежные средства и их эквиваленты”) по аналитике с видом движения “Оплата труда”</p>

Проценты полученные / Interest received	ДО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Полученные проценты"
Проценты уплаченные / Interest paid	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "
Уплата налогов / Taxes paid	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Расчеты по налогам и сборам", в корреспонденции со всеми счетами, кроме счета 5082 "Налог на прибыль к уплате"
Уплата налога на прибыль / Profit tax paid	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Расчеты по налогам и сборам", в корреспонденции со счетом 5082 "Налог на прибыль к уплате"
Прочие поступления (выплаты) по операционной деятельности / Other cash flows from (used in) operations	ДО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Прочие поступления по текущей деятельности" - КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Прочие расходы по текущей деятельности"
Приобретение основных средств / Purchases of property, plant and equipment (PPE)	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Приобретение объектов основных средств"
Приобретение нематериальных активов / Purchases of intangible assets	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Приобретение нематериальных активов"
Приобретение финансовых активов / Purchases of financial assets	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений"
Капитализированные выплаты на разработки / Capitalised development costs	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Оплата НИОКР"
Приобретение дочерних компаний / Acquisitions of subsidiaries, net of cash acquired	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Приобретение дочерних организаций"
Приобретение зависимых компаний / Acquisitions of associates	Не автоматизировано
Приобретение прочих активов / Acquisitions of other assets	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Приобретение прочих активов (инвест. деятельность)"

Выбытие основных средств / Proceeds from sale of PPE	ДО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Выручка от продажи объектов основных средств"
Выбытие инвестиционной собственности / Proceeds from sale of investment property	ДО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Выручка от продажи доходных вложений в мат. Ценности"
Выбытие финансовых активов / Proceeds from sale of financial assets	ДО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений"
Выбытие прочих активов / Proceeds from sale of other assets	ДО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Выручка от продажи нематериальных активов"
Полученные дивиденды / Dividends received	ДО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Полученные дивиденды"
Полученные проценты / Interest received	По умолчанию не заполняется – проценты считаются относящимися к операционной деятельности (если это не так, суммы нужно скорректировать вручную)
Авансы и займы выданные / Loans granted to related parties	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Займы, предоставленные другим организациям"
Возврат выданных займов / Repayments of loans granted	ДО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Займы, предоставленные другим организациям"
Прочие поступления (выплаты) по инвестиционной деятельности / Other cash flows from (used in) investing activities	ДО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Прочие поступления по инвестиционной деятельности" – КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Прочие расходы по инвестиционной деятельности"
Поступления от выпуска акций / Proceeds from issuance of shares	ДО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг"
Поступление краткосрочных займов и кредитов / Proceeds from short-term borrowings	ДО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями" в корреспонденции со счетом 501 "Кредиты и займы, включающие выплату процентов, текущие" и 502 "Текущие займы беспроцентные"
Выплата краткосрочных займов и кредитов / Repayments of short-term borrowings	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Погашение займов и кредитов (без процентов)" в корреспонденции со счетом 501 "Кредиты и займы, включающие выплату процентов,

	текущие" и 502 "Текущие займы беспроцентные"
Поступление долгосрочных займов и кредитов / Proceeds from long-term borrowings	ДО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями" в корреспонденции со счетом 401 "Кредиты и займы, включающие выплату процентов, долгосрочные" и 402 "Долгосрочные займы беспроцентные"
Выплата долгосрочных займов и кредитов / Repayments of long-term borrowings	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Погашение займов и кредитов (без процентов)" в корреспонденции со счетом 401 "Кредиты и займы, включающие выплату процентов, долгосрочные" и 402 "Долгосрочные займы беспроцентные"
Поступления лизинговых платежей / Proceeds from finance lease	ДО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Поступление платежей по финансовой аренде"
Лизинговые платежи / Repayment of finance lease liabilities	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Погашение обязательств по финансовой аренде"
Выкуп собственных акций / Purchase of treasury shares	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Выкуп собственных акций (долей)"
Продажа собственных акций, выкупленных у акционеров / Proceeds from issue of treasury shares	ДО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Выкуп собственных акций (долей)"
Уплата процентов / Interest paid	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Выплата процентов (фин. деятельность)"
Выплата дивидендов / Dividends paid	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Выплата дивидендов", в корреспонденции со счетами расчетов с аналитикой по контрагентам, которые содержатся в регистре сведений "Собственные контрагенты"
Выплата дивидендов меньшинству / Dividends paid to minority interests	- КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Выплата дивидендов", за исключением предыдущего показателя
Прочие поступления (выплаты) по финансовой деятельности / Other cash flows from (used in) financing activities	ДО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Прочие поступления по финансовой деятельности" - КО (208 "Денежные средства и их эквиваленты") по аналитике с видом движения "Прочие расходы по финансовой деятельности"

Результаты изменения курса валют / Effect of exchange rate changes on cash and cash equivalents	- КО (208 “Денежные средства и их эквиваленты”) без аналитики по движению денежных средств
---	--

Вопрос 10-19.

Какие показатели содержит форма отчета об изменениях в капитале, заложенная в программу? По какому алгоритму настроено их автоматическое заполнение?

Ответ на вопросы дан в таблице (приведен случай, когда валюта отчетности совпадает с функциональной валютой, и отчет заполняется прямым методом). В графе “Алгоритм автозаполнения” использованы следующие сокращения:

СКД (Счет) – сальдо конечное по дебету счета

СКК (Счет) – сальдо конечное по кредиту счета

ДО (Счет) – дебетовый оборот счета

КО (Счет) – кредитовый оборот счета

Наименование статьи отчета (на русском / английском языке)	Алгоритм автозаполнения
Результат изменений учетной политики / Change in accounting policy affecting equity	Автозаполнение не предусмотрено
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) / Retained earnings	КО (304 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – ДО (304 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”) в корреспонденции со счетом 999 “Суммарные доходы и расходы” + СКД (999 “Суммарные доходы и расходы”)
Прирост (уменьшение) стоимости в результате переоценки / Surplus (deficit) on revaluation of assets	КО (3027 “Резервы на переоценку”) – ДО (3027 “Резервы на переоценку”)
Эффект трансляции операций в инвалюте / Currency translation differences	Вычисляется только при несовпадении функциональной валюты и валюты отчетности
Корректировка отложенных налогов / Deferred tax adjustment	КО (счета учета капитала) – ДО (счета учета капитала) в корреспонденции со счетами 106 “Отложенные налоговые активы” и 407 “Отложенные налоговые обязательства”
Дивиденды / Dividends	ДО (304 “Нераспределенная прибыль

	(непокрытый убыток”) в корреспонденции со счетом 5102 “Дивиденды к выплате”
Выпуск обыкновенных акций / Issuance of ordinary shares	КО (3011 “Акционерный капитал, обыкновенные акции”) + КО (3012 “Эмиссионный доход, обыкновенные акции”)
Выпуск привилегированных акций / Issuance of preference shares	КО (3013 “Привилегированные акции”) + КО (3014 “Эмиссионный доход, привилегированные акции”)
Приобретение собственных акций / Purchase of treasury shares	ДО (303 “Собственные акции, выкупленные у акционеров”)
Продажа выкупленных собственных акций / Sale of treasury shares	КО (303 “Собственные акции, выкупленные у акционеров”) в корреспонденции со счетами расчетов
Аннулирование выкупленных собственных акций / Cancellation of treasury shares	КО (303 “Собственные акции, выкупленные у акционеров”) а корреспонденции со счетом 301 “Собственный капитал”
Изменение справедливой стоимости финансовых активов / Fair value gains (losses) of financial assets	Автозаполнение не предусмотрено
Прочие изменения капитала / Other movements in equity	Разница между общими оборотами по счетам учета капитала и показателями, приведенными выше

Метод полной консолидации

Вопрос 11-1.

Что представляет из себя метод полной консолидации?

Метод полной консолидации - это метод, при котором финансовая отчетность группы нескольких организаций составляется таким образом, как будто это одна организация (п.4 МСФО 27).

В консолидированную отчетность, составляемую материнской компанией, должны быть включены данные всех дочерних компаний (п.12 МСФО 27), за исключением случая, когда дочерняя компания приобретена только для целей дальнейшей перепродажи (тогда действуют нормы МСФО 5 "Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность"). При этом дочерней компанией считается предприятие, которое контролируется каким-либо другим предприятием (материнской компанией), т.е. его финансовая политика и политика в области ведения бизнеса определяется этим предприятием с целью получения выгод (п.4 МСФО 27).

Вопрос 11-2.

Как технически выполняется консолидация?

Общая процедура консолидации описана в МСФО 27, пп. 22-25. Условия, необходимые для консолидации отчетности, указаны в пп. 26-30 этого же стандарта.

Если говорить о процедуре консолидации последовательно, то она состоит в следующем:

- Проверяется, у всех ли организаций, подлежащих консолидации, отчеты составлены на одну и ту же дату (МСФО 27, п.26);
- Проверяется, у всех ли организаций, подлежащих консолидации, отчеты составлены в соответствии с единой учетной политикой (МСФО 27, п.28);
- Производится построчное суммирование соответствующих показателей отчетов - активов, обязательств, капитала, доходов, расходов (МСФО 27, п.22);
- Исключаются (элиминируются) суммы инвестиций в дочерние компании и соответствующие доли материнской компании в уставных капиталах дочерних компаний (МСФО 27, п.22);
- Полностью исключаются все внутригрупповые задолженности, операции, доходы и расходы (МСФО 27, п.24)
- Определяется доля меньшинства в чистой прибыли (убытке) и в чистых активах (МСФО 27, п.22).

При приобретении новых дочерних компаний или их выбытии в дополнение к сказанному существует еще ряд тонкостей, которые мы рассмотрим отдельно.

Вопрос 11-3.

Обычно в учебниках подробно рассматривают консолидацию баланса и отчета о прибылях и убытках. Да и в тексте МСФО 27 напрямую упоминаются статьи именно этих двух отчетов.

Но есть же еще отчет об изменениях в капитале, отчет о

движении денежных средств, их тоже надо консолидировать?

Разумеется, нужно готовить консолидированный отчет о движении денежных средств и отчет об изменениях в капитале, а также примечания к консолидированной отчетности.

Отдельные положения по подготовке консолидированного отчета о движении денежных средств содержатся в МСФО 7. Так, в п.37 данного стандарта предусматривается исключение из отчета о движении денежных средств денежных потоков между инвестором (материнской компанией) и субъектом инвестиций (дочерней компанией). И это не удивительно с точки зрения общей концепции – подготовить консолидированную отчетность так, как будто вся группа представляет собой одно предприятие.

Ну и, разумеется, формы консолидированной отчетности должны соответствовать друг другу – например, показатель чистой прибыли в балансе, отчете о прибылях и убытках и отчете об изменениях в капитале. А для этого нужно применять одинаковые принципы подготовки данных отчетов.

Вопрос 11-4. Как организовать учет, чтобы в дальнейшем было легко отслеживать внутригрупповые операции?

Естественно, нужно внести в учет признак, который бы служил ориентиром при составлении консолидированной отчетности.

Этим признаком могут быть, например, специальные субсчета (или аналитика).

Либо просто нужно взять за правило – проводить любые операции внутри группы через счета расчетов (никогда не допускать, например, признания доходов или расходов в корреспонденции со счетами учета денежных средств или иного имущества, минуя счета расчетов). В последнем случае будет также легко отследить не только все внутригрупповые операции в целом, но и с каждой из компаний в отдельности, что важно для случая, если какая-либо из компаний группы все же не будет консолидироваться в отчетности.

Вопрос 11-5. Как консолидировать отчетность вновь приобретенной дочерней компании? Ведь, например, не вся прибыль этой компании за год должна показываться в консолидированном отчете, а только та, которая возникла после даты приобретения компании?

Действительно, консолидация отчетности вновь приобретенной компании (в год приобретения) имеет свою специфику. Для учета приобретения следует, помимо МСФО 27, также учитывать положения МСФО 3 “Объединения бизнеса”.

В частности, на дату приобретения осуществляется расчет гудвилл – деловой репутации. Она равна разнице между ценой приобретения компании и стоимостью ее чистых активов на дату приобретения (при этом активы оцениваются по справедливой стоимости).

Пример. Пусть 1.07.2004 года компания А приобрела 100% доли в уставном капитале компании В за 1 000 000 руб.

Баланс компании В на указанную дату был следующим (все суммы в руб.):

АКТИВЫ		КАПИТАЛ	
Основные средства	3 850 000	Уставный капитал	500 000
Прочие внеоборотные активы	1 200 000	Нераспределенная прибыль	350 000
Оборотные активы	4 470 000	Обязательства	8 670 000
Всего	9 520 000	Всего	9 520 000

Сумма чистых активов приобретенной компании – 850 000 руб. (9520000 – 8670000). Следовательно, сумму 150 000 руб. покупатель заплатил за деловую репутацию организации.

При составлении консолидированного баланса, помимо суммирования соответствующих показателей, будут отражены:

Уменьшение статьи “Инвестиции в дочерние компании” на 1 000 000 руб. (такой статьи в консолидированном балансе не должно быть вообще, если консолидируются все дочерние компании); логика этого проста – ведь с точки зрения группы в целом никаких инвестиций (под которыми понимаются вложения во внешние компании с целью получения дохода) нет;

Уменьшение статьи “Уставный капитал” на 500 000 руб.; тоже просто объясняется с точки зрения общей концепции группы как единого целого – ведь от факта покупки дочерней компании уставный капитал группы не увеличился (а при формальном сложении показателей такое увеличение имеет место);

Уменьшение статьи “Нераспределенная прибыль” на 350 000 руб. (прибыль, заработанная до приобретения компании, также не является прибылью группы);

Появление статьи “Гудвилл” (или, более привычным языком - “Деловая репутация”) на сумму 150 000 руб. – реально заплаченные за деловую репутацию деньги (активы компании как таковые можно было купить дешевле);

Таким образом, валюта баланса уменьшается на величину 850 000 руб., соответствующую приобретенному капиталу дочерней компании.

Замечания.

- 1. Предполагалось, что активы приобретаемой дочерней компании уже отражены по справедливой стоимости.** Если этого сделано не было, то перед консолидацией нужно привести стоимость активов к справедливой, чтобы выполнить положения п.24 МСФО 3 (а также оценить величину обязательств, включая условные обязательства). Соответственно, величина деловой репутации изменится.
- 2. Если по результатам расчета величина деловой репутации окажется отрицательной, она подлежит списанию в состав доходов (п.56 МСФО 3).** Правда, при этом МСФО 3 содержит норму о необходимости предварительно перепроверить оценку активов и обязательств приобретаемой компании, и если все же разница останется (например, покупатель явно совершил выгодное приобретение), то только тогда признать доход.

Что касается отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, отчета об изменениях в капитале, то из общей концепции группы как единого предприятия можно сделать выводы, что нужно исключать показатели, не имеющие отношения к деятельности группы (но входящие в состав отчетных показателей приобретенной компании – ведь у нее отчетный год не прерывается по причине покупки ее акций другой компанией). То есть, можно сформулировать общее правило подготовки этих

отчетов как следующее:

Прибавить к показателям материнской компании показатели отчетов приобретенной дочерней компании на конец периода (кроме показателей прошлых лет);

Вычесть показатели отчетов приобретенной дочерней компании на дату приобретения (кроме показателей прошлых лет);

Исключить внутригрупповые операции за период нахождения новой компании в составе группы;

Признать гудвилл или, возможно, доходы.

Пример (продолжение). Пусть отчет о прибылях и убытках вновь приобретенной дочерней компании В за 2004 год выглядит следующим образом:

Показатели	2004 г.	2003 г.
Выручка от продаж	2 850 000	2 430 500
Себестоимость продаж	(2 130 000)	(1 915 200)
Валовой доход	720 000	515 300
Прочие доходы /(расходы)	(210 800)	(111 200)
Прибыль/(убыток)	509 200	404 100

И такой же отчет на дату приобретения в 2004 году выглядел следующим образом:

Показатели	Период 2004 г.	Период 2003 г.
Выручка от продаж	1 340 000	1 075 900
Себестоимость продаж	(1 030 000)	(1 015 700)
Валовой доход	310 000	60 200
Прочие доходы /(расходы)	(110 600)	(71 050)
Прибыль/(убыток)	199 400	(10 850)

Отчет о прибылях и убытках материнской компании А за 2004 год содержал следующую информацию:

Показатели	Период 2004 г.	Период 2003 г.
Выручка от продаж	11 720 000	12 280 700
Себестоимость продаж	(10 130 000)	(11 035 300)
Валовой доход	1 590 000	1 245 400
Прочие доходы /(расходы)	(420 500)	(370 050)
Прибыль/(убыток)	1 169 500	875 350

При этом известно, что до даты приобретения дочерней компании В в 2004 году были следующие сделки:

- реализация компанией А товаров компании В на сумму 50 000 руб. (без учета НДС);
- выплата компанией А процентов компании В по займу в сумме 2 000 руб.

После приобретения между компаниями А и В также были подобные операции:

- реализация компанией А товаров компании В на сумму 200 000 руб. (без НДС) при этом компанией была получена прибыль от этой реализации в сумме 15000 руб., и все эти товары компанией В на конец 2004 года не

реализованы – числятся в остатках на складе;

- выплата компанией А процентов компании В по займу в сумме 1 200 руб.

Как будет выглядеть консолидированный отчет о прибылях и убытках?

Покажем подробности формирования консолидированного отчета о прибылях и убытках за 2004 год.

Показатели	Отчет фирмы А на конец периода	Отчет фирмы В на конец периода	Отчет фирмы В на дату приобретения (уже со знаком минус)	Элиминирование операций внутри группы (уже со знаком минус)	Консолидированный отчет группы (сумма гр. 2-5)
1	2	3	4	5	6
Выручка от продаж	11 720 000	2 850 000	(1 340 000)	(200 000)	13 030 000
Себестоимость продаж	(10 130 000)	(2 130 000)	1 030 000	185 000	(11 045 000)
Валовый доход	1 590 000	720 000	(310 000)	(15 000)	1 985 000
Прочие доходы/ (расходы)	(420 500)	(210 800)	110 600	(1 200)	(521 900)
Прибыль/ (убыток)	1 169 500	509 200	(199 400)	(16 200)	1 463 100

Теперь попытаемся объяснить полученные цифры общедоступным языком, чтобы “прочувствовать” их и убедиться, что отчет составлен верно (возможно, такое объяснение пригодится руководству или даже владельцу холдинга). Начнем с конца - ведь именно финансовый результат важен для оценки итогов года и принятия решений.

Приобретенная дочерняя компания реально внесла свой вклад в прибыль группы в сумме 293 600 руб. Как мы это получили? Все просто. Хотя в отчетности этой компании показана прибыль 509 200 руб., 199 400 руб. из нее – фактически не наша прибыль (она была получена до приобретения компании, и нам пришлось ее выплатить собственными деньгами предыдущему владельцу). Остается уже только 209 800 руб. Кроме того, 16 200 руб. тоже на самом деле – не прибыль, так как 15000 руб. – это прибыль материнской компании, показанная от продажи товаров нашей же дочерней компании, которые не реализованы на сторону, а значит, реальной выгоды мы в целом не получили. 1200 руб. доходов “дочки” – проценты, которые мы же и заплатили, т.е. реально здесь тоже доходов группы нет, только “перекладывание денег из одного кармана в другой”. Таким образом, реальная прибыль группы вследствие приобретения дочерней компании – только 293 600 руб., что и показано в отчете.

То же самое можно сказать и про выручку. Хотя в целом за год выручка “дочки”

составила 2 850 000 руб., но из них 1 340 000 руб. – “не наши” (были получены до даты приобретения). 200 000 руб. тоже нужно исключить – это наша продажа своей компании. То есть, реально благодаря покупке “дочки” выручка группы увеличилась не на 2850000 руб. как показано в отчетности дочерней компании, а только на 1 310 000 руб.

Вопрос 11-6.

Как определить долю меньшинства в чистых активах при консолидации отчетности, если материнская компания владеет не 100% долей в уставном капитале дочерней?

Обычно доля меньшинства в чистых активах соответствует доле голосующих акций, принадлежащих миноритарным акционерам. Хотя может иногда быть и иная пропорция, если это специально оговорено в уставных документах.

Что касается технической стороны вопроса (какие статьи и на какую величину уменьшать), то тут следует прежде всего заметить, что чистые активы (то есть разница между стоимостью активов и величиной обязательств) по сумме равны итогу по разделу баланса “Капитал”. Это еще раз подтверждает ту простую истину, что владельцы компании – это владельцы ее капитала прежде всего.

Капитал, отраженный в балансе, скорее всего будет состоять из нескольких статей (уставный капитал, эмиссионный доход, нераспределенная прибыль, резервы переоценки и т.п.). При расчете доли меньшинства нельзя отдать какое-либо предпочтение одной из этих статей, поэтому следует определить долю группы в каждой из них, а оставшиеся суммы показать по статье “Доля меньшинства” (которая тоже с 2005 года входит в раздел баланса “Капитал” в соответствии с новой редакцией МСФО 27).

Пример. Пусть дочерняя компания (80% голосующих акций принадлежит группе) на конец периода имеет следующий баланс (все суммы - в условных денежных единицах):

АКТИВЫ		КАПИТАЛ	
Основные средства	3 250 000	Уставный капитал	500 000
Прочие внеоборотные активы	1 200 000	Нераспределенная прибыль	310 000
Оборотные активы	4 470 000	Обязательства	8 110 000
Всего	8 920 000	Всего	8 920 000

При этом баланс самой материнской компании на ту же дату был таким:

АКТИВЫ		КАПИТАЛ	
Основные средства	8 620 000	Уставный капитал	1 500 000
Инвестиции		Эмиссионный доход	200 000
в дочерние компании	500 000	Нераспределенная прибыль	2 490 000
Прочие внеоборотные активы	1 220 000	Резервы	280 000
Оборотные активы	6 950 000	Обязательства	12 820 000
Всего	17 290 000	Всего	17 290 000

При этом дочерняя компания – единственная, операций между материнской и дочерней компанией не было. Величина гудвилл, определенная при покупке, составила 50000.

Как будет выглядеть консолидированный баланс группы на конец года? Каковы

подробности подсчета?

Нужно обратить внимание на два момента – расчет доли меньшинства и элиминирование инвестиции в дочернюю компанию (их величина составляет 500000, в то время как балансовая оценка доли материнской компании – всего 400000: $500000 * 80\%$).

Первый вопрос, который может возникнуть – на какую статью списать разницу в сумме 50000 руб. (вся разница между долей материнской компании и величиной инвестиций в дочернюю компанию составляет 100000 руб., а гудвилл, по условиям задачи, составляет только 50000 руб.). Вероятно, это будет статья нераспределенной прибыли, поскольку в индивидуальной отчетности материнской компании в соответствии с п.37 МСФО 27 показывается увеличение инвестиций, если они отражаются в соответствии с МСФО 39, а уже в этом стандарте (п.45а МСФО 39) указывается, что активы отражаются по справедливой стоимости с признанием прибылей и убытков.

Таким образом, в первую очередь нужно в консолидированной отчетности:

уменьшить величину инвестиций в дочерние компании до нуля, т.е. на все 500000 руб.;

уменьшить величину статьи “Уставный капитал” на 400000 руб.;

уменьшить величину нераспределенной прибыли на 50000 руб.;

отразить гудвилл в сумме 50000 руб. (при условии, что он не обесценился – иначе сумма обесценения отразится как уменьшение гудвилл и нераспределенной прибыли).

Далее, все составляющие капитала дочерней компании, не принадлежащие группе, следует перенести в статью “доля меньшинства”.

Результат виден в следующей таблице:

Показатели	Отчет материнской компании	Отчет дочерней компании	Элиминирование статей	Доля меньшинства	Консолидированный баланс (сумма гр.2-гр. 5)
1	2	3	4	5	6
АКТИВЫ					
Основные средства	8 620 000	3 250 000			11 870 000
Гудвилл			50 000		50 000
Инвестиции в дочерние компании	500 000		(500 000)		0
Прочие внеоборотные активы	1 220 000	1 200 000			2 420 000

Оборотные активы	6 950 000	4 470 000			11 420 000
Итого активы	17 290 000	8 920 000	(450 000)	0	25 760 000
КАПИТАЛ					
Уставный капитал	1 500 000	500 000	(400 000)	(100 000)	1 500 000
Эмиссионный доход	200 000				200 000
Нераспределенная прибыль	2 490 000	310 000	(50 000)	(62 000)	2 688 000
Резервы	280 000				280 000
Доля меньшинства				162 000	162 000
Итого капитал	4 470 000	810 000	(450 000)	0	4 830 000
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	12 820 000	8 110 000			20 930 000
Итого капитал и обязательства	17 290 000	8 920 000	(450 000)	0	25 760 000

Объяснение полученных результатов следующее.

Из общего капитала дочерней компании величиной 810000 руб. 20%, т.е. 162000 руб., не принадлежит группе. Тем не менее, этот капитал также контролируется группой, поэтому он не исключается из раздела "Капитал" консолидированного баланса (в соответствии с новой редакцией МСФО 27, действующей с 2005 года).

Вопрос 11-7.

Как определить нереализованную прибыль (убыток) в активах при консолидации отчетности?

Прежде чем говорить о возможных методиках определения нереализованной прибыли в активах, сначала стоит остановиться на самой сути этого понятия. По какой причине стало упоминаться это понятие?

Все следует из концепции "группа как единое предприятие". Это означает, что все перемещения ценностей внутри группы никакой реальной прибыли или убытка не приносят, хотя с точки зрения каждого предприятия - участника этой группы сделки могут иметь конкретные финансовые результаты – то есть прибыль или убыток. Для иллюстрации рассмотрим очень простой пример.

Пример. Организация М реализует товар дочерней организации Д (сделка происходит в России). При этом продажная цена товара – 1000 руб. (кроме того, НДС 18% - 180 руб.), закупочная цена товара – 800 руб. (без НДС). Как это будет отражено в учете и отчетности обеих организаций, а также в консолидированной отчетности в случае, если:

А) на конец отчетного периода организация Д реализовала закупленный у организации М товар на сторону за 1100 руб. (+ НДС 18% - 198 руб.);

Б) на конец отчетного периода товар числится на складе организации Д?

Как была бы отражена операция, если бы она производилась самой организацией М, только с разных складов?

Операция в учете организации М отразится следующим образом:

Дт Расчеты с покупателями	Кт Реализация	1180
Дт Реализация	Кт НДС к уплате	180
Дт Себестоимость продаж	Кт Товары	800
Дт Реализация	Кт Прибыль/убыток	200

В результате показатели отчетности организации М будут включать следующие данные:

Организация М	
Отчет о прибылях и убытках за 200х год	
Выручка от реализации	1000
Себестоимость продаж	(800)
Валовая прибыль	<u>200</u>

Организация М		
Баланс на конец 200х года	Отчетный год	Предыдущ. год
АКТИВЫ		
Товары	-	800
Дебиторская задолженность	1180	-
Итого активы	1180	800
КАПИТАЛ		
Нераспределенная прибыль *	200	-
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Кредиторская задолженность	800	800
Налоги к уплате в бюджет	180	-
Итого капитал и обязательства	1180	800

(*для простоты здесь и далее не учитываем налог на прибыль)

В учете организации Д данная сделка отразится так:

Дт Товары	Кт Расчеты с поставщиками	1000
Дт НДС к вычету	Кт Расчеты с поставщиками	180

Если произойдет реализация данного товара, то это будет отражено следующим образом:

Дт Расчеты с покупателями	Кт Реализация	1298
Дт Реализация	Кт НДС к уплате	118
Дт Себестоимость продаж	Кт Товары	1000
Дт Реализация	Кт Прибыль/убыток	100

Отчетность организации Д без учета сделки по реализации товара на сторону и с учетом этой сделки будет включать следующие данные:

Организация Д

Отчет о прибылях и убытках за 200х год

	Без учета реализации	С учетом реализации
Выручка от реализации	-	1000
Себестоимость продаж	-	(800)
Валовая прибыль	-	<u>200</u>

Организация Д

Баланс на конец 200х года

АКТИВЫ

	Без учета реализации	С учетом реализации
Товары	1000	-
НДС к возмещению	180	180
Дебиторская задолженность	-	1298
Итого активов	1180	1478

КАПИТАЛ

Нераспределенная прибыль	-	100
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Кредиторская задолженность	1180	1180
Налоги к уплате в бюджет	-	198
Итого капитал и обязательства	1180	1478

Консолидированная отчетность группы будет включать следующие показатели:

Группа "Организации М и Д"

Консолидированный отчет о прибылях и убытках за 200х год

	Без учета реализации Д	С учетом реализации Д
Выручка от реализации	-	1100
Себестоимость продаж	-	(800)
Валовая прибыль	-	<u>300</u>

Группа "Организации М и Д"

Баланс на конец 200х года

	Без учета реализации Д	С учетом реализации Д
АКТИВЫ		
Товары	800	-

НДС к возмещению	180	180
Дебиторская задолженность	-	1298
Итого активов	980	1478
<hr/>		
КАПИТАЛ		
Нераспределенная прибыль	-	300
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Кредиторская задолженность	800	800
Налоги к уплате в бюджет	180	378
Итого капитал и обязательства	980	1478
<hr/>		

Подробности элиминирования отдельных показателей:

- Исключена дебиторская и кредиторская задолженность по расчетам между организациями М и Д в сумме 1180 руб.;
- Исключена выручка от реализации внутри группы в сумме 1000 руб. и себестоимость внутригрупповой реализации – 800 руб.;
- Для случая, когда товар организацией Д не реализован на сторону, исключена нереализованная прибыль в сумме 200 руб. (и из баланса, и из отчета о прибылях и убытках) и стоимость остатка товара также снижена на 200 руб. – доведена до себестоимости закупки у внешнего поставщика.

Теперь представим дело так, как будто товар сначала просто переместился с одного склада на другой (внутренняя проводка на счете Товары), и только затем был продан на сторону, что отразилось бы в учете следующими записями:

Дт Расчеты с покупателями	Кт Реализация	1298
Дт Реализация	Кт НДС к уплате	118
Дт Себестоимость продаж	Кт Товары	800
Дт Реализация	Кт Прибыль/убыток	300

Тогда отчетность компании М включала бы следующие показатели:

Организация М		
Отчет о прибылях и убытках за 200х год		
	Без учета реализации	С учетом реализации
Выручка от реализации	-	1100
Себестоимость продаж	-	(800)
Валовая прибыль	-	<u>300</u>
Организация М		
Баланс на конец 200х года		
	Без учета реализации	С учетом реализации
АКТИВЫ		
Товары	800	-
Дебиторская задолженность	-	1298
Итого активов	800	1298
<hr/>		
КАПИТАЛ		

Нераспределенная прибыль -		300
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Кредиторская	800	800
задолженность		
Налоги к уплате в бюджет	-	198
Итого капитал и	800	1298
обязательства		

Если сравнить эти показатели с показателями консолидированных отчетов группы, приведенных выше, то можно заметить, что отчеты о прибылях и убытках полностью совпадают, а балансы отличаются только на сумму 180 руб. – величину НДС, которую организация М должна уплатить в бюджет, а организация Д – в будущем возместить из бюджета.

Таким образом, приведенная для сравнения отчетность организации М, как единого целого, наглядно демонстрирует принцип полной консолидации (концепцию предприятия), описанный в МСФО 27.

Рассмотренный случай исключения нерезализованной прибыли по товарам для перепродажи являлся самым простым. Чтобы найти величину этого показателя, было достаточно просто определить, числятся ли закупленные внутри группы товары на конец периода или нет, и если числятся, то какие и в каком количестве. Далее по данным компании-продавца товаров определялась прибыль (а может, и убыток), приходящаяся на все товары, и рассчитывалась ее величина, приходящаяся на остаток товаров на конец периода.

Тем не менее, если списание товаров в реализацию производилось по средней стоимости, логичным представляется расчет нерезализованной прибыли также путем усреднения.

Пример. Всего за отчетный период организацией Д было закуплено у организации М (являющейся материнской компанией по отношению к Д) товара на сумму 50000 руб., при этом общая величина закупок товара составила 2000000 руб., а остаток товара на складах на конец периода – 200000 руб. Списание товаров производилось по средней стоимости. По данным организации М, прибыль от продаж товаров составила 10000 руб. Как можно рассчитать нерезализованную прибыль в товаре на конец периода, подлежащую исключению из консолидированной отчетности группы?

Пропорционально остатку товара и доле прибыли от внутригрупповых операций, приходящихся на приобретенный товар. То есть, остаток товара на конец периода умножается на величину прибыли от внутригрупповой продажи товара и делится на общую стоимость закупленного товара.

В нашем случае это приводит к следующему результату:

$$10000 * 200000/2000000 = 1000 \text{ руб.}$$

Таким образом, при формировании консолидированной отчетности из отчета о прибылях и убытках будет исключена выручка от продаж в сумме 50000 руб., себестоимость в сумме 41000 руб. (50000-10000+1000), и останется реализованная прибыль в сумме 9000 руб. Стоимость остатка товара в балансе будет снижена на 1000 руб.

Теперь рассмотрим более сложный случай – когда приобретенные внутри группы ценности

не реализовывались непосредственно на сторону, а использовались в производстве собственной готовой продукции, часть из которой реализована в отчетном периоде, а часть – нет (осталась лежать на складах).

В этом случае можно последовательно применять алгоритм расчета нереализованной прибыли в активах, приведенный выше для товаров, помня о том, что прибыль от внутригрупповой операции, с точки зрения учета в дочерней компании, является частью стоимости приобретенных активов. А следовательно, она “последовательно переходит” в другие активы, полученные из исходных (незавершенное производство, полуфабрикаты, готовая продукция и т.п.), в том числе в конце концов списывается на себестоимость реализованных товаров.

“В нулевом приближении” (впрочем, обычно достаточном для получения удовлетворительного во всех существенных аспектах результата) это можно проиллюстрировать на следующем примере.

Пример.

Как можно рассчитать нереализованную прибыль в активах на конец периода, подлежащую исключению из консолидированной отчетности группы, по каждой статье активов (материалы, незавершенное производство, готовая продукция)?

Расчет логично проводить “по цепочке”, то есть в направлении реального движения активов. То есть, сначала рассчитать нереализованную прибыль от внутригрупповой операции, приходящуюся на остаток материалов на конец периода (а заодно и прибыль, которая включена дочерней компанией в затраты на производство). На втором этапе рассчитать нереализованную прибыль, приходящуюся на остатки незавершенного производства. На третьем этапе рассчитать нереализованную прибыль, приходящуюся на остаток готовой продукции на складе. И только потом заниматься расчетом прибыли на остаток товаров отгруженных.

№ стр.	Наименование показателя и подробности подсчета	Сумма, руб.
1	Движение материалов	
1а	остаток материалов на начало периода (стр.1г расчета за предыдущий период)	320000
1б	закуплено материалов за период	2000000
1в	передано материалов в производство	2200000
1г	остаток материалов на конец периода (стр.1а+стр.1б-стр.1в)	200000
2	Прибыль от внутригрупповых операций, приходящаяся на материалы	
2а	на начало периода (стр.2г расчета за предыдущий период)	12000
2б	за период (по данным компаний-продавцов)	100000
2в	приходится на материалы, переданные в производство (стр.2а+стр.2б)/(стр.1а+стр.1б)*стр.1в	106207
2г	на конец периода (стр.2а+стр.2б-стр.2в)	5793

3	Затраты на производство	
3а	остаток НЗП на начало периода (стр. 3г расчета за предыдущий период)	270000
3б	всего затрат за период	4380000
3в	в том числе на выпуск продукции	4230000
3г	остаток НЗП на конец периода (стр.3а+стр.3б-стр.3в)	420000
4	Прибыль от внутригрупповых операций, приходящаяся на незавершенное производство	
4а	на начало периода (стр.4г расчета за предыдущий период)	18400
4б	по затратам текущего периода (стр.4б1+стр.4б2)	131007
4б1	по материалам, спианным в производство (стр.2в)	106207
4б2	по услугам, приобретенным внутри группы (по данным компаний-продавцов)	24800
4в	на выпуск продукции (стр.4а+стр.4б)/(стр.3а+стр.3б) *стр.3в	135912
4г	на конец периода (стр.4а+стр.4б-стр.4в)	13495
5	Движение готовой продукции	
5а	остаток на начало периода (стр.5г расчета за предыдущий период)	749000
5б	выпущено продукции за период (стр.3в)	4230000
5в	отгружено продукции покупателям (стр.5в1+стр.5в2)	4390000
5в1	в том числе реализовано	3870000
5в2	в том числе отгружено без перехода рисков и выгод к покупателям	520000
5г	остаток на конец периода (стр.5а+стр.5б-стр.5в)	589000
6	Прибыль от внутригрупповых операций, приходящаяся на готовую продукцию	
6а	остаток на начало периода (стр.6г расчета за предыдущий период)	32600
6б	по выпущенной продукции в текущем периоде (стр.4в)	135912
6в	на отгруженную продукцию (стр. 6в1+стр.6в2)	148578
6в1	в том числе реализованную (стр.6а+стр.6б)/ (стр.5а+стр.5б)*стр.5в1	130978

6в2	в том числе отгруженную без перехода рисков и выгод к покупателям (стр.6а+стр.6б)/(стр.5а+стр.5б)*стр.5в2	17599
6г	на конец периода (стр.6а+стр.6б-стр.6в)	19934
7	Движение отгруженной продукции	
7а	остаток на начало периода (стр. 7г расчета за предыдущий период)	52800
7б	отгружено продукции покупателям без перехода рисков и выгод в момент отгрузки за период (стр.5в2)	520000
7в	реализована ранее отгруженная продукция	565000
7г	остаток на конец периода (стр.7а+стр.7б-стр.7в)	7800
8	Прибыль от внутригрупповых операций, приходящаяся на отгруженную готовую продукцию	
8а	остаток на начало периода (стр. 8г расчета за предыдущий период)	3620
8б	по отгруженной продукции покупателям без перехода рисков и выгод в момент отгрузки за период (стр.6в2)	17599
8в	по реализованной продукции (стр.8а+стр.8б)/ (стр.7а+стр.7б)*стр.7в	20930
8г	остаток на конец периода (стр.8а+стр.8б-стр.8в)	289

Вопрос 11-8.

В каких случаях данные отчетов материнской и дочерней компании о внутригрупповых операциях могут не совпадать? И что делать в таких случаях перед консолидацией?

Наиболее типичные случаи – это отражение операций, происходящих в конце года/начале следующего, в разные моменты времени: по данным учета одной из компаний, операция прошла в отчетном году, а по данным другой – только в начале года, следующего за отчетным.

Пример. 29 декабря 2004 года компания М реализовала своей дочерней компании Д товар и отразила в учете и отчетности дебиторскую задолженность по расчетам с компанией Д. Финансовый год закончился 31 декабря.

Однако, при сверке состояния расчетов на эту дату выяснилось, что компания Д не отразила кредиторскую задолженность по данной сделке перед компанией М в своем учете и отчетности, так как реально товар поступил на склад компании Д только 11 января 2005 года и именно тогда был учтен.

Для целей консолидации такая ситуация явно должна быть исправлена. Например, путем проводки по дебету счета "Товары в пути" и кредиту счета расчетов в учете компании Д от 29 декабря 2004 года (если предположить, что компания М отразила реализацию в момент отгрузки верно). Ведь по существу в описанной в примере ситуации не может быть, чтобы товар не числился на балансе ни одной из двух компаний – кто-то из них обязательно

несет риски и выгоды, связанные с товаром, имеет право распоряжения им и т.п. Если компания М несет такие риски и выгоды по состоянию на конец отчетного периода, то она поторопилась показывать реализацию товара, так как не выполнены все условия отражения выручки по МСФО 18 – ей следовало показать отгрузку товара по счету “Товары отгруженные”. Иначе не права компания Д: ей следовало отразить поступление товара (пусть даже в пути) в 2004 году.

Могут быть и иные ситуации, когда данные учета не совпадают (объективные и не очень), но в любом случае это необходимо фиксировать и корректировать при составлении консолидированной отчетности.

Вопрос 11-9.

**Можно ли составить консолидированную отчетность непосредственно по данным учета?
Если да, как это можно сделать?**

Вообще говоря, можно, если есть исходные данные (то есть данные учета всех компаний, которые включаются в консолидацию).

В этом случае на первом этапе нужно сформировать так называемые элиминирующие проводки (отражение корректировок по внутригрупповым операциям - чтобы отчетность формировать по обычным алгоритмам, но с учетом этих записей). Причем сделать это таким образом, чтобы они не попали в индивидуальную отчетность какой-либо из организаций группы. Тогда в дальнейшем можно составлять отчетность по обычному алгоритму.

В программном решении для “1С:Предприятия 8.0” для этого используются разные разрезы учета – “обычные” проводки делаются по каждой организации, а элиминирующие – без указания организации. Тем самым последние не оказывают влияния на индивидуальную отчетность.

В программном модуле, выполняемом в ходе процедуры консолидации отчетности, делается попытка автоматически выявить основания для элиминирующих проводок (см. [вопрос 11-2](#)).

Пример 11-8. Элиминирование инвестиций в дочернюю компанию. Пусть в учете ОАО “Мебельстройкомплект” на счете 1051 “Инвестиции в дочерние компании” числятся вложения в уставный капитал ТД “Нева” в сумме 6 789,05 евро (евро – функциональная валюта), а в учете ТД “Нева” на счете 3015 “Собственный капитал, прочее”. Данные в регистрах сведений “Собственные контрагенты” и “Контрагенты, связанные с организацией” заполнены.

Необходимо подготовить консолидированную отчетность.

В ходе выполнения обработки “Консолидация МСФО” с выбранными компаниями будет автоматически сформирован документ “Операция международная” (рис.11-8) без указания организации со специфическим комментарием, который сразу позволит выделить эту операцию (и возможно иные подобные ей) среди других.

Проводка позволит уменьшить статьи баланса “Уставный капитал”, с одной стороны, и “Инвестиции в дочерние компании”, с другой, при заполнении консолидированного баланса.

Операция международная: Записан

Действия ▾

Номер: 00000001 от: 12.04.2005 14:47:13

Организация: ... Ответственный: ...

Сумма операции: 0,00

Действия ▾

Счет Дт	СубконтоДт1	Валюта	Счет Кт	СубконтоКт1	Валюта	Сумма	Содержание	№..				
									СубконтоДт2	Вал. сумма	СубконтоКт2	Вал. сумма
									СубконтоДт3	Количество	СубконтоКт3	Количество
3015			1051	Нева ТД		6 789,05	Элиминирование статей отчетности.	К				
	МебельСтро...											

Комментарий: Консолидация данных. Элиминирование статей отчетности.

OK Записать Закреть

Рис. 11-8. Операция, автоматически сформированная процедурой подготовки консолидированной отчетности по данным учета.

Вопрос 11-10.

Какие данные и в каком разрезе необходимы для консолидации индивидуальной отчетности?

Отчасти этот вопрос уже рассматривался выше (см. вопрос 10-8 в предыдущей главе) – необходимы специальные “консолидационные” примечания, касающиеся внутригрупповых операций. Рассмотрим их суть подробнее.

1. Список дочерних компаний, отчетность которых включается в консолидацию.

В программе он должен быть внесен в регистр сведений “Собственные контрагенты” и регистр сведений “Контрагенты, связанные с организациями”.

2. Сведения о дивидендах к получению от компаний группы (в том числе тех, которые объявлены после отчетной даты).

Сведения представляются как о размере итоговых дивидендов, так и о сумме предварительно начисленных дивидендов, а также о размере задолженности по дивидендам на начало и конец периода.

3. Сведения о дивидендах к выплате компаниям группы (в том числе тех, которые объявлены после отчетной даты).

4. Сведения о полученных займах от компаний группы

5. Сведения о долгосрочной и краткосрочной дебиторской задолженности.

6. Сведения о долгосрочной и краткосрочной кредиторской задолженности.

7. Сведения о стоимости услуг, реализованных компаниям группы (без НДС и иных подобных налогов), и о величине прибыли (убытка) от реализации этих услуг.

8. Сведения о стоимости товаров (включая готовую продукцию), реализованных

компаниям группы (без НДС и иных подобных налогов), и о величине прибыли (убытка) от реализации этих товаров.

9. Сведения о реализации основных средств компаниям группы: стоимость (без налогов), прибыль/убыток от реализации.
10. Сведения о приобретении товаров и услуг от компаний, входящих в группу, и о направлениях их использования.
11. Сведения о приобретении основных средств у компаний группы.

В программе для этого существует специальное примечание – “Дочерние компании”, в котором объединены сразу несколько таблиц, связанных с данными о составе группы и о внутригрупповых операциях. Это примечание используется в процедуре консолидации отчетности.

Пример. Консолидация отчетности ОАО “МебельСтройКомплект” (материнская компания) и ООО “ТД “Нева” (дочерняя компания со 100% долей материнской компании в капитале) за 2004 год.

Исходная отчетность:

- балансы ОАО “МебельСтройКомплект” на 31.12.2004 (рис. 11-9-1) и ООО “ТД “Нева” на 31.12.2004 (рис. 11-9-2);

- отчеты о прибылях и убытках ОАО “МебельСтройКомплект” за 2004 год (рис. 11-9-3) и ООО “ТД “Нева” за 2004 год (рис. 11-9-4);

- отчеты о движении денежных средств ОАО “МебельСтройКомплект” за 2004 год (рис. 11-9-5) и ООО “ТД “Нева” за 2004 год (рис. 11-9-6);

- отчеты об изменениях в капитале за 2004 год ОАО “МебельСтройКомплект” (рис. 11-9-7) и ООО “ТД “Нева” (рис. 11-9-8);

- отчет “Учетная политика” за 2004 год;

- примечания к отчетности за 2004 год, в том числе специальное примечание по операциям с дочерней компанией – ОАО “ОАО “МебельСтройКомплект” (рис. 11-9-9) и ООО “ТД “Нева” (рис. 11-9-10).

Необходимо составить консолидированную отчетность группы, включающей ОАО “МебельСтройКомплект” (материнская компания) и ООО “ТД “Нева”. Нереализованной прибыли в активах нет.

Баланс по МСФО (за Январь 2003 г. - Декабрь 2004 г.) (Баланс) *

ОАО "Завод "МебельСтройКомплект"

Бухгалтерский баланс

(все суммы в EUR)

	Год, закончившийся 31 декабря		
	Прим.	2004	2003
АКТИВЫ			
Внеоборотные активы			
Основные средства		64 360	-
Инвестиции в дочерние компании	1	6 789	6 789
Всего внеоборотные активы		71 149	6 789
Оборотные активы			
Запасы		7 982	7 977
Краткосрочные финансовые вложения		119	543
Краткосрочная дебиторская задолженность		1 318	4
Денежные средства и их эквиваленты		12 435	81 469
Прочие оборотные активы		12 186	140
Всего оборотные активы		34 040	90 133
Всего активы		105 189	96 922
КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал		54 312	54 312
Эмиссионный доход		6 789	6 789
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		7 105	2 712
Всего капитал и резервы		68 206	63 813
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Текущие обязательства			
Займы полученные		54	54
Доходы будущих периодов		2 555	-
Обязательства по пенсионному обеспечению		1 842	307
Текущие налоговые обязательства		13 232	4 594
Кредиторская задолженность		874	18 918
Прочие текущие обязательства		18 427	9 236
Всего текущие обязательства		36 983	33 109
Всего собственных средств и обязательств		105 189	96 922

Рис. 11-9-1. Баланс ОАО "Завод "МебельСтройКомплект" на 31.12.04.

Примечание 1 к статье "Инвестиции в дочерние компании" – это как раз и есть примечание не только к самой этой статье, но и вообще по операциям с дочерней компанией.

Баланс по МСФО (за Январь 2003 г. - Декабрь 2004 г.) (Баланс) *

ООО "Торговый дом "Нева"

Бухгалтерский баланс

(все суммы в EUR)

	Год, закончившийся 31 декабря		
	Прим.	2004	2003
АКТИВЫ			
Внеоборотные активы			
Основные средства		1 525	-
Всего внеоборотные активы		1 525	-
Оборотные активы			
Запасы		151	-
Краткосрочные финансовые вложения		407	-
Краткосрочная дебиторская задолженность		1 122	-
Налоги к возмещению из бюджета		45	-
Денежные средства и их эквиваленты		39 145	6 789
Прочие оборотные активы		116	-
Всего оборотные активы		40 987	6 789
Всего активы		42 512	-
КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал		6 789	6 789
Резервы		646	-
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		9 134	-
Всего капитал и резервы		16 569	6 789
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Текущие обязательства			
Займы полученные		10 000	-
Обязательства по пенсионному обеспечению		599	-
Текущие налоговые обязательства		5 209	-
Кредиторская задолженность		2 783	-
		7 353	-
Всего текущие обязательства		25 943	-
Всего собственных средств и обязательств		42 512	6 789

Рис. 11-9-2. Баланс ООО "ТД "Нева" на 31.12.04.

Отчет о прибылях и убытках по МСФО (за Январь 2003 г. - Декабрь 200...

ОАО "Завод "МебельСтройКомплект"

Отчет о прибылях и убытках

(все суммы в EUR)

	Год, закончившийся 31 декабря		
	Прим.	2004	2003
Выручка от реализации		26 589	-
Себестоимость реализации		(14 521)	-
Валовая прибыль		12 068	-
Прочие операционные доходы		465	-
Затраты на сбыт		(521)	-
Административные расходы		(4 240)	(4 314)
Прочие операционные расходы		(845)	-
Прочие операционные доходы		465	-
Прочие расходы		(416)	-
Прибыль (убыток) до налогообложения		6 511	(4 314)
Расход (доход) по налогу на прибыль		(2 118)	-
Прибыль (убыток) за период		4 393	(4 314)
Прибыль на акцию			
- базовая		2	-
- разводненная		1	-

Рис. 11-9-3. Отчет о прибылях и убытках
ОАО "Завод "МебельСтройКомплект" за 2004 год.

Отчет о прибылях и убытках по МСФО (за 2004 г. год) (Отчет о прибылях ...

ООО "Торговый дом "Нева"

Отчет о прибылях и убытках

(все суммы в EUR)

	Год, закончившийся 31 декабря		
	Прим.	2004	2003
Выручка от реализации		51 865	-
Себестоимость реализации		(36 641)	-
Валовая прибыль		15 224	-
Затраты на сбыт		(4 139)	-
Прочие операционные расходы		(180)	-
Прочие расходы		(221)	-
Прибыль (убыток) до налогообложения		10 684	-
Расход (доход) по налогу на прибыль		(1 550)	-

Рис. 11-9-4. Отчет о прибылях и убытках
ООО "ТД "Нева" за 2004 год.

Отчет о движении денежных средств по МСФО (за 2004 г. год) (Отчет о ... _ □ X)

ОАО "Завод "МебельСтройКомплект"

Отчет о движении денежных средств

(все суммы в EUR)

	Год, закончившийся 31 декабря		
	Прим.	2004	2003
Операционная деятельность			
Поступления от покупателей		28 564	-
Выплаты поставщикам		(24 727)	-
Выплаты работникам		(7 771)	(2 454)
Налог на прибыль уплаченный		(1 425)	-
Проценты уплаченные		(648)	-
Прочие поступления (выплаты) по операционной деятельности		(4 324)	(1 432)
Чистые денежные средства от операционной деятельности		(10 331)	(3 886)
Инвестиционная деятельность			
Приобретение основных средств		(58 880)	-
Приобретение дочерних компаний		-	(6 789)
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности		(58 880)	(6 789)
Финансовая деятельность			
Поступления от выпуска акций		-	61 101
Выкуп собственных акций		-	31 043
Чистые денежные средства от финансовой деятельности		-	92 144
Результаты изменения курса валют		177	-
Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов		(69 034)	81 469
Денежные средства и их эквиваленты на начало года		81 469	-
Денежные средства и их эквиваленты на конец года		12 435	81 469

Рис. 11-9-5. Отчет о движении денежных средств ОАО "Завод "МебельСтройКомплект" за 2004 год.

Отчет, как видно, составлен прямым методом.

Отчет о движении денежных средств по МСФО (за 2004 г. год) (Отчет о д... _ □ X)

ООО "Торговый дом "Нева"

Отчет о движении денежных средств

(все суммы в EUR)

	Год, закончившийся 31 декабря		
	Прим.	2004	2003
Денежные потоки по операционной деятельности			
Поступления от покупателей		28 342	-
Выплаты поставщикам		(8 243)	-
Выплаты работникам		(2 140)	-
Уплата налога на прибыль		(1 140)	-
Проценты уплаченные		(241)	-
Прочие поступления (выплаты) по операционной деятельности		7 128	-
Чистые денежные средства от операционной деятельности		23 706	-
Денежные потоки по инвестиционной деятельности			
Приобретение основных средств		(1 608)	-
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности		(1 608)	-
Денежные потоки по финансовой деятельности			
Поступление краткосрочных займов и кредитов		10 000	-
Поступления от выпуска акций		-	6 789
Чистые денежные средства от финансовой деятельности		10 000	6 789
Результаты изменения курса валют		258	-
Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов		32 356	6 789
Денежные средства и их эквиваленты на начало года		6 789	-
Денежные средства и их эквиваленты на конец года		39 145	6 789

Рис. 11-9-6. Отчет о движении денежных средств ООО "ТД "Нева" за 2004 год.

Данный отчет также составлен прямым методом, что естественно: желательно, чтобы отчеты составлялись в одинаковом формате.

Отчет об изменениях в капитале по МСФО (за Январь 2003 г. - Декабрь 2004 г. год) (Отчет ...)

ОАО "Завод "МебельСтройКомплект"

Отчет об изменениях в капитале за Январь 2004 г. - Декабрь 2004 г.
(все суммы в EUR)

	Прим.	Уставный капитал	Эмиссионный доход	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
Остаток на 1 января 2004 г.		54 312	6 789	2 712	63 813
Чистая прибыль (убыток) за период		-	-	4 393	4 393
Остаток на 31 декабря 2004 г.		54 312	6 789	7 105	68 206

Отчет об изменениях в капитале за Январь 2003 г. - Декабрь 2003 г.

	Прим.	Уставный капитал	Эмиссионный доход	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
Остаток на 1 января 2003 г.		54 312	6 789	7 026	68 127
Чистая прибыль (убыток) за период		-	-	(4 314)	(4 314)
Остаток на 31 декабря 2003 г.		54 312	6 789	2 712	63 813

Рис. 11-9-7. Отчет об изменениях в капитале ОАО "Завод "МебельСтройКомплект" за 2004 год.

Отчет об изменениях в капитале по МСФО (за 2004 г. год) (Отчет об изменениях в капитале) * _ □

ООО "Торговый дом "Нева"

Отчет об изменениях в капитале за 2004 г.
(все суммы в EUR)

	Прим.	Уставный капитал	Резервы	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
Остаток на 1 января 2004 г.		6 789	-	-	6 789
Эффект трансляции операций в инвалюте		-	646	-	646
Чистая прибыль (убыток) за год		-	-	9 134	9 134
Остаток на 31 декабря 2004 г.		6 789	646	9 134	16 569

Отчет об изменениях в капитале за 2003 г.

	Прим.	Уставный капитал	Резервы	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
Остаток на 1 января 2003 г.		-	-	-	-
Выпуск обыкновенных акций		6 789	-	-	6 789
Остаток на 31 декабря 2003 г.		6 789	-	-	6 789

Рис. 11-9-8. Отчет об изменениях в капитале ООО "ТД "Нева" за 2004 год.

Примечания к отчетам по МСФО (за 2004 г.) (Дочерние компании) *			
ОАО "Завод "МебельСтройКомплект"			
Примечания			
Основные дочерние компании			
Наименование	Страна рег.	Доля собств., %	Величина инвест.
ООО "Торговый дом "Нева"	Россия	100	6 789
Операции с дочерними компаниями			
	2004	2003	
Реализация	12 598	-	
ООО "Торговый дом "Нева"	12 598	-	
Валовая прибыль	-	-	
ООО "Торговый дом "Нева"	115	-	
Задолженность по расчетам с дочерними компаниями			
	2004	2003	
Дебиторская задолженность	1 318	-	
- текущая	1 318	-	
ООО "Торговый дом "Нева"	1 318	-	
Доходы будущих периодов	2 555	-	
- текущие	2 555	-	
ООО "Торговый дом "Нева"	2 555	-	
Движение денежных средств с дочерними компаниями			
	2004	2003	
Операционная деятельность			
Поступления от покупателей	12 669	-	
Чистые денежные средства от операционной деятельности	12 669	-	
Инвестиционная деятельность			
Приобретение дочерних компаний	-	(6 789)	
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности	-	(6 789)	
Финансовая деятельность			

Рис. 11-9-9. Примечание по дочерним компаниям ОАО "Завод МебельСтройКомплект" за 2004 год.

Стоит попутно обратить внимание, что в примечании по движению денежных средств не детализировано, какой именно компании перечислялись денежные средства (или от кого были получены). Это полностью соответствует общей идее метода полной консолидации, когда предприятие рассматривается как единое целое: денежные потоки между компаниями группы рассматриваются как внутренние и исключаются из отчета о движении денежных средств.

Примечания к отчетам по МСФО (за 2004 г.) (Дочерние компании) *

ООО "Торговый дом "Нева"

Примечания

Операции с дочерними компаниями

	2004	2003
Приобретение	12 598	-
ОАО Завод "МебельСтройКомплект"	12 598	-

Задолженность по расчетам с дочерними компаниями

	2004	2003
Кредиторская задолженность	1 318	-
-текущая	1 318	-
ОАО Завод "МебельСтройКомплект"	1 318	-
Авансы выданные	2 555	-
-текущие	2 555	-
ОАО Завод "МебельСтройКомплект"	2 555	-

Движение денежных средств с дочерними компаниями

	2004	2003
Операционная деятельность		
Выплаты поставщикам	(12 669)	-
Чистые денежные средства от операционной деятельности	(12 669)	-
Инвестиционная деятельность		
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности	-	-
Финансовая деятельность		
Выпуск акций и других долевого инструментов	-	6 789
Чистые денежные средства от финансовой деятельности	-	6 789

Рис. 11-9-10. Примечание по "дочерним" компаниям ОАО "Завод МебельСтройКомплект" за 2004 год, в котором показаны операции с материнской компанией.

После запуска процедуры консолидации по отчетности и выбора периода будет сначала показан список имеющейся индивидуальной отчетности (указано флажками, какие отчеты имеются в базе) и предложено внести сведения о включении отчетности конкретной организации в процесс консолидации (если предполагается консолидировать, надо установить флаг в графе "Вкл."), о способе консолидации, а также о размере нереализованной прибыли (убытка) в активах (рис. 11-9-11). В нашем примере нереализованной прибыли (убытка) нет, поэтому можно нажимать кнопку "Далее".

Консолидация отчетности по МСФО *

Выбор отчетов для консолидации

Период консолидации отчетности: 2004

Фирма	Баланс	Пр.и уб.	ДДС	Дв.кап.	Уч.пол.	Прим.	Вкл.
МебельСтройКомплект завод	✓	✓	✓	✓	✓	✓	<input checked="" type="checkbox"/>
Нева ТД	✓	✓	✓	✓		✓	<input checked="" type="checkbox"/>

При двойном щелчке мышью по ячейке, отмеченной "флажком" откроется форма соответствующего отчета.

Прибыль от внутригрупповых операций в разрезе указанных активов

Фирма	Голов...	Товары (на н...	Материалы (...	НЗП (на нач...	Полуфабрик...	ГП (на начало)	Товары с
		Товары (обо...	Материалы (...	НЗП (оборот)	Полуфабрик...	ГП (оборот)	Товары с
МебельСтройКомплект завод	<input type="checkbox"/>						
Нева ТД	<input type="checkbox"/>						

<

<< Назад

Рис. 11-9-11. Первый шаг консолидации отчетности.

После этого программа сделает попытку автоматически интерпретировать поля примечаний по внутригрупповым операциям и выведет результаты на экран, предоставляя пользователю возможность не только просмотреть эти данные, но и скорректировать их – для случая, если что-то автоматически распознать не удалось. Формы вывода на экран по различным группам статей схожи, поэтому приведем здесь одну из них – по авансам выданным и полученным, рис. 11-9-12 (ниже).

Сразу стоит обратить внимание на реквизит "Итого сумма взаимных авансов...", в который помещается наименьшая из двух найденных сумм по "стыкуемым" показателям. Этот реквизит доступен для редактирования. В конечном счете, именно та сумма, которая указана в этом реквизите, и будет исключена из соответствующих статей консолидированной отчетности.

Консолидация отчетности по МСФО *

Стыковка записей по авансам выданным и доходами буд. периодов (текущие) за 2004 г.

Организация		ОАО "Завод "МебельСтройКомплек...	ООО "Торговый дом "Нева"
ОАО "Завод "МебельСтройКомпле...	Выд.		
ОАО "Завод "МебельСтройКомпле...	Пол.		2 554,8
ООО "Торговый дом "Нева"	Выд.	2 555	
ООО "Торговый дом "Нева"	Пол.		

Итого сумма взаимных авансов за 2004 ... 2 554,800

Стыковка записей по авансам выданным и доходами буд. периодов (текущие) за 2003 г.

Организация		ОАО "Завод "МебельСтройКомплек...	ООО "Торговый дом "Нева"
ОАО "Завод "МебельСтройКомпле...	Выд.		
ОАО "Завод "МебельСтройКомпле...	Пол.		
ООО "Торговый дом "Нева"	Выд.		
ООО "Торговый дом "Нева"	Пол.		

Итого сумма взаимных авансов за 2003 ... 0,000

В таблицах указаны организации, которые выдали или получили краткосрочные авансы друг от друга.

<< Назад **Далее >>** Закрыть

Рис. 11-9-12. Сверка данных о взаимных задолженностях – один из этапов консолидации отчетности.

После сверки всех необходимых данных будут автоматически заполнены и сохранены консолидированные отчеты. Их список появится на экране (рис. 11-9-13):

Консолидация отчетности по МСФО *

Сформированная консолидированная отчетность

Отчет

- Баланс по МСФО
- Отчет о прибылях и убытках по МСФО
- Отчет о движении денежных средств по МСФО
- Отчет об изменениях в капитале по МСФО

< >

<< Назад **Выполнить** Закрыть

Рис. 11-9-13. Сообщение о результате консолидации.

Консолидированные отчеты можно просмотреть прямо из этого окна – по двойному щелчку мыши по строке с названием соответствующего отчета откроется его форма, откуда его можно будет не только просмотреть, но и распечатать.

Баланс по МСФО (за 2004 г.) (Баланс) *

Группа компаний "МебельСтройКомплект"

Бухгалтерский баланс

(все суммы в EUR)

	Год, закончившийся 31 декабря		
	Прим.	2004	2003
АКТИВЫ			
Внеоборотные активы			
Основные средства		65 885	-
Всего внеоборотные активы		65 885	-
Оборотные активы			
Запасы		8 134	7 977
Краткосрочные финансовые вложения		526	543
Краткосрочная дебиторская задолженность		1 122	4
Налоги к возмещению из бюджета		45	-
Денежные средства и их эквиваленты		51 580	88 258
Прочие оборотные активы		9 747	140
Всего оборотные активы		71 154	96 922
Всего активы		137 039	96 922
КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал		54 312	54 312
Эмиссионный доход		6 789	6 789
Резервы		646	-
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		16 239	2 712
Всего капитал и резервы		77 986	63 813
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Текущие обязательства			
Займы полученные		10 054	54
Обязательства по пенсионному обеспечению		2 441	307
Текущие налоговые обязательства		18 441	4 594
Кредиторская задолженность		2 339	18 918
Прочие текущие обязательства		25 779	9 236
Всего текущие обязательства		59 053	33 109
Всего собственных средств и обязательств		137 039	96 922

Рис. 11-9-14. Консолидированный баланс, полученный по данным отчетности двух организаций, за 2004 год.

Консолидационная таблица, оставшаяся "за кадром" (пока отчета о ходе консолидации в программе не предусмотрено, но вероятно она появится в будущем – это ведь необходимо для контроля за ходом консолидации), для показателей баланса за 2004 год выглядит следующим образом.

АКТИВЫ	2004 год			
	МСК	Нева	Элим.	Консол.
Внеоборотные активы				
Основные средства	64360	1525		65885
Инвестиции в дочерние компании	6789		-6789	0
Всего внеоборотные активы	71149	1525	-6789	65885

Оборотные активы				0
Запасы	7982	152		8134
Краткосрочные финансовые вложения	119	407		526
Краткосрочная дебиторская задолженность	1318	1122	-1318	1122
Налоги к возмещению из бюджета		45		45
Денежные средства и их эквиваленты	12435	39145		51580
Прочие оборотные активы	12186	116	-2555	9747
Всего оборотные активы	34040	40987	-3873	71154
Всего активы	105189	42512	-10662	137039
КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ				0
Уставный капитал	54312	6789	-6789	54312
Эмиссионный доход	6789			6789
Резервы		646		646
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	7105	9134		16239
Всего капитал и резервы	68206	16569	-6789	77986
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Текущие обязательства				
Займы полученные	54	10000		10054
Доходы будущих периодов	2555		-2555	0
Обязательства по пенсионному обеспечению	1842	599		2441
Текущие налоговые обязательства	13232	5209		18441
Кредиторская задолженность	874	2783	-1318	2339
Прочие текущие обязательства	18426	7353		25779
Всего текущие обязательства	36983	25944	-3873	59054
Всего собственных средств и обязательств	105189	42513	-10662	137040

Примененные сокращения в консолидационной таблице:

МСК – данные баланса ОАО “Завод “МебельСтройКомплект”,

Нева – данные баланса ООО “Нева”,

Элим. – элиминирование статей баланса,

Консол. – показатели консолидированного баланса.

	Год, закончившийся 31 декабря		
	Прим.	2004	2003
(все суммы в EUR)			
Выручка от реализации		65 856	-
Себестоимость реализации		(38 564)	-
Валовая прибыль		27 292	-
Прочие операционные доходы		465	-
Затраты на сбыт		(4 660)	-
Административные расходы		(4 705)	(4 314)
Прочие операционные расходы		(1 025)	-
Прибыль (убыток) от операционной деятельности		17 367	(4 314)
Прочие доходы		465	-
Прочие расходы		(637)	-
Прибыль (убыток) до налогообложения		17 195	(4 314)
Расход (доход) по налогу на прибыль		(3 668)	-
Чистая прибыль (убыток)		13 527	(4 314)

Рис.11-9-15. Консолидированный отчет о прибылях и убытках

И таблица по данным консолидации за 2004 год:

	МСК	Нева	Элим.	Консол.
Выручка от реализации	26589	51865	-12598	65856
Себестоимость реализации	-14521	-36641	12598	-38564
Валовая прибыль	12068	15224	0	27292
Прочие операционные доходы	465			465
Затраты на сбыт	-521	-4139		-4660
Административные расходы	-4705			-4705
Прочие операционные расходы	-845	-180		-1025
Прибыль (убыток) от операционной деятельности	6462	10905		17367
Прочие доходы	465			465
Прочие расходы	-416	-221		-637

Прибыль (убыток) до налогообложения	6511	10684		17195
Расход (доход) по налогу на прибыль	-2118	-1550		-3668
Прибыль (убыток)	4393	9134		13527

Отчет о движении денежных средств по МСФО (за 2004 г. год) [Отчет о д... _ □ X]

Группа компаний "МебельСтройКомплект"

Отчет о движении денежных средств

(все суммы в EUR)

	Год, закончившийся 31 декабря		
	Прим.	2004	2003
Операционная деятельность			
Поступления от покупателей		44 237	-
Выплаты поставщикам		(20 301)	-
Выплаты работникам		(9 911)	(2 454)
Налог на прибыль уплаченный		(2 565)	-
Проценты уплаченные		(889)	-
Прочие поступления (выплаты) по операционной деятельности		2 804	(1 432)
Чистые денежные средства от операционной деятельности		13 375	(3 886)
Инвестиционная деятельность			
Приобретение основных средств		(60 488)	-
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности		(60 488)	-
Финансовая деятельность			
Поступление краткосрочных займов и кредитов		10 000	-
Поступления от выпуска акций		-	61 101
Выкуп собственных акций		-	31 043
Чистые денежные средства от финансовой деятельности		10 000	92 144
Результаты изменения курса валют		435	-
Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов		(36 678)	88 258
Денежные средства и их эквиваленты на начало года		88 258	-
Денежные средства и их эквиваленты на конец года		51 580	88 258

Рис. 11-9-16. Консолидированный отчет о движении денежных средств за 2004 год.

Таблица, поясняющая процесс консолидации показателей отчета о движении денежных средств за 2004 год, приведена ниже.

Операционная деятельность	МСК	Нева	Элим.	Консол.
Поступления от покупателей	28564	28342	-12669	44237
Выплаты поставщикам	-24727	-8243	12669	-20301
Выплаты работникам	-7771	-2140		-9911

Налог на прибыль уплаченный	-1425	-1140		-2565
Проценты уплаченные	-648	-241		-889
Прочие поступления (выплаты) по операционной деятельности	-4324	7128		2804
Чистые денежные средства от операционной деятельности	-3942	23706		13375
Инвестиционная деятельность				
Приобретение основных средств	-58880	-1608		-60488
Приобретение дочерних компаний				
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности	- 65269	-1608		-60488
Финансовая деятельность				
Поступление краткосрочных займов и кредитов		10000		
Чистые денежные средства от финансовой деятельности	-	10000		10000
Результаты изменения курса валют	177	258		435
Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов	- 69034	32356		-36678
Денежные средства и их эквиваленты на начало года	81469	6789		88258
Денежные средства и их эквиваленты на конец года	12435	39145		51580

Метод пропорциональной консолидации

Применение метода пропорциональной консолидации означает, что баланс компании-участника совместного предприятия включает часть активов, которые он контролирует совместно, и часть обязательств за которые он несет совместную ответственность.

Консолидированный отчет о прибылях и убытках участника включает его долю в доходах и затратах совместно контролируемой компании.

Участник может показывать свою долю в совместно контролируемой компании, используя один из двух форматов представления отчетности:

- Компания-участник может отразить свою часть активов, обязательств, дохода и затрат совместно контролируемой компании путем построчного суммирования с аналогичными статьями своей финансовой отчетности.
- В качестве альтернативы, компания-участник может включить в отчетность отдельные статьи, для отражения в них своей части активов, обязательств, дохода и затрат совместно контролируемой компании.

В программе реализован первый из двух указанных методов. При этом коэффициент, с которым статьи отчетности зависимой компании включаются в консолидированную отчетность, определяется

Участник должен прекратить использование метода пропорциональной консолидации с даты прекращения совместного контроля над совместным предприятием.

Метод долевого участия

Для зависимых компаний не требуется консолидации на постатейной основе, как это рассматривалось выше. Вместо этого, в консолидированный баланс одной статьей включают долю группы в чистых активах компании, а в консолидированный отчет о прибылях и убытках (и отчет об изменениях в капитале) – принадлежащую группе часть прибыли после налогообложения, также одной строкой.

Инвестиции в зависимые компании, показанные в индивидуальном балансе инвестора, подлежат замене величиной, рассчитываемую как доля группы в чистых активах зависимой компании на отчетную дату плюс остаточная (т.е. за вычетом проведенной уценки) стоимость гудвилла, возникшего в момент приобретения зависимой компании.

В капитал группы (нераспределенную прибыль и прочие резервы) необходимо включить принадлежащую компании-инвестору часть прибыли и прочих резервов зависимой компании, созданных после даты приобретения.

Принадлежащая группе часть прибыли зависимой компании после налогообложения включается в консолидированный отчет о прибылях и убытках вместо дивидендного дохода от инвестиций в зависимую компанию, который отражается в индивидуальном отчете о прибылях и убытках инвестора.

В программе доступен упрощенный алгоритм консолидации по методу долевого участия:

- предполагается, что доля в зависимой компании не менялась в течение отчетного периода;
- предполагается, что сумма вложения инвестора в капитал зависимой компании изменялась исключительно за счет деятельности этой компании (то есть полученной прибыли или убытка),

Таким образом, в пассиве баланса изменяется именно статья нераспределенной прибыли (убытка).

В настоящем разделе приведена различная справочная информация, которая может быть полезной при ознакомлении и/или применении МСФО.

Приложение 1. Перечень стандартов МСФО, действующих в 2005 году

Стандарт	Наименование на русском / английском языке	Действует
МСФО (IAS) 1	Представление финансовой отчетности/ Presentation of Financial Statements (новая редакция, принятая в декабре 2003 г.)	с 1.01.05 (предыдущая редакция - с 1.07.98)
МСФО (IAS) 2	Запасы / Inventories (новая редакция, принятая в декабре 2003 г.)	с 1.01.05 (предыдущая редакция - с 1.01.95)
МСФО (IAS) 7	Отчет о движении денежных средств / Cash Flow Statements	с 1.01.94
МСФО (IAS) 8	Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки / Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (новая редакция, принятая в декабре 2003 г.)	с 1.01.05 (предыдущая редакция - с 1.01.95)
МСФО (IAS) 10	События после отчетной даты / Events After the Balance Sheet Date (новая редакция, принятая в декабре 2003 г.)	с 1.01.05 (предыдущая редакция - с 1.01.00)
МСФО (IAS) 11	Договоры подряда / Construction Contracts	с 1.01.95
МСФО (IAS) 12	Налоги на прибыль / Income Taxes	с 1.01.98
МСФО (IAS) 14	Сегментная отчетность / Segment Reporting	с 1.07.98
МСФО (IAS) 16	Основные средства / Property, Plant and Equipment (новая редакция, принятая в декабре 2003 г.)	с 1.01.05 (предыдущая редакция - с 1.01.95)
МСФО (IAS) 17	Аренда / Leases (новая редакция, принятая в декабре 2003 г.)	с 1.01.05 (предыдущая редакция - с 1.01.99)
МСФО (IAS) 18	Выручка / Revenue	с 1.01.99
МСФО (IAS) 19	Вознаграждения работникам / Employee Benefits	с 1.01.99
МСФО (IAS) 20	Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи / Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	с 1.01.84
МСФО (IAS) 21	Влияние изменений валютных курсов / The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (новая редакция, принятая в декабре 2003 г.)	с 1.01.05 (предыдущая редакция - с 1.01.95)
МСФО (IAS) 23	Затраты по займам / Borrowing Costs	с 1.01.95
		с 1.01.05

МСФО (IAS) 24	Раскрытие информации о связанных сторонах / Related Party Disclosures (новая редакция, принятая в декабре 2003 г.)	(предыдущая редакция – с 1.01.86)
МСФО (IAS) 26	Учет и отчетность по пенсионным планам / Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	с 1.01.98
МСФО (IAS) 27	Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность / Consolidated and Separate Financial Statements (новая редакция, принятая в декабре 2003 г.)	с 1.01.05 (предыдущая редакция – с 1.01.90)
МСФО (IAS) 28	Инвестиции в ассоциированные компании / Investments in Associates (новая редакция, принятая в декабре 2003 г.)	с 1.01.05 (предыдущая редакция - с 1.01.90)
МСФО (IAS) 29	Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции / Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	с 1.01.91
МСФО (IAS) 30	Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых учреждений / Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	с 1.01.91
МСФО (IAS) 31	Участие в совместной деятельности / Interests in Joint Ventures (новая редакция, принятая в декабре 2003 г.)	с 1.01.05 (предыдущая редакция - с 1.01.92)
МСФО (IAS) 32	Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации / Financial Instruments: Disclosure and Presentation (новая редакция, принятая в декабре 2003 г.)	с 1.01.05 (предыдущая редакция - с 1.01.96)
МСФО (IAS) 33	Прибыль на акцию / Earnings per Share (новая редакция, принятая в декабре 2003 г.)	с 1.01.05 (предыдущая редакция - с 1.01.98)
МСФО (IAS) 34	Промежуточная финансовая отчетность / Interim Financial Reporting	с 1.01.99
МСФО (IAS) 36	Обесценение активов / Impairment of Assets (новая редакция, принятая в марте 2004 г.)	с 1.04.04 (предыдущая редакция - с 1.07.99)
МСФО (IAS) 37	Резервы, условные обязательства и условные активы / Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	с 1.07.99
МСФО (IAS) 38	Нематериальные активы / Intangible Assets (новая редакция, принятая в марте 2004 г.)	с 1.04.04 (предыдущая редакция - с 1.07.99)
МСФО (IAS) 39	Финансовые инструменты: признание и оценка / Financial Instruments: Recognition and Measurement (новая редакция, принятая в декабре 2003 -марте 2004 г.)	с 1.01.05 (предыдущая редакция - с 1.01.01)
МСФО (IAS) 40	Инвестиции в недвижимость (часто переводят также буквально - Инвестиционная собственность) / Investment Property (новая редакция, принятая в декабре 2003 г.)	с 1.01.05 (предыдущая редакция - с 1.01.01)
МСФО (IAS) 41	Сельское хозяйство / Agriculture	с 1.01.2001
МСФО (IFRS) 1	Первое применение МСФО / First-Time Adoption of IFRS	с 1.01.2004

МСФО (IFRS) 2	Выплаты долевыми инструментами / Share-Based Payments	С 1.01.2005
МСФО (IFRS) 3	Объединения бизнеса / Business Combinations	С 1.04.2004
МСФО (IFRS) 4	Договоры страхования / Insurance Contracts	С 1.01.2005
МСФО (IFRS) 5	Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность / Disposal of Non-Current Assets Held for Sale, and Discontinued Operations	С 1.01.2005

Приложение 2. Перечень официальных разъяснений (интерпретаций) МСФО, действующих в 2005 году

№	Название на русском/ на английском языке
ПКИ-7 (SIC 7)	Введение Евро / Introduction of the Euro
ПКИ-10 (SIC 10)	Государственная помощь - Отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью / Government Assistance — No Specific Relation to Operating Activities
ПКИ-12 (SIC 12)	Консолидация — компании специального назначения / Consolidation — Special Purpose Entities
ПКИ-13 (SIC 13)	Совместно контролируемые компании — неденежные вклады со стороны инвесторов / Jointly Controlled Entities — Non-Monetary Contributions by Venturers
ПКИ-15 (SIC 15)	Операционная аренда — стимулы / Operating Leases — Incentives
ПКИ-21 (SIC 21)	Налоги на прибыль — возмещение переоцененной стоимости активов, не подлежащих амортизации / Income Taxes — Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets
ПКИ-25 (SIC 25)	Налоги на прибыль — изменение налогового статуса компании или ее акционеров / Income Taxes — Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders
ПКИ-27 (SIC 27)	Установление сущности сделок, имеющих юридическую форму аренды / Evaluating the Substance of Transactions in the Legal Form of a Lease
ПКИ-29 (SIC 29)	Раскрытие информации — Соглашения по сервисным концессиям / Disclosure — Service Concession Arrangements
ПКИ-31 (SIC 31)	Выручка — бартерные сделки в отношении рекламных услуг / Revenue — Barter Transactions Involving Advertising Services
ПКИ-32 (SIC 32)	Нематериальные активы — Затраты на вебсайт / Intangible Assets — Web Site Costs New