

Учреждение образования
«Гомельский государственный университет имени Ф. Скорины»

Экономический факультет

Кафедра бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной
деятельности

**ТЕКСТЫ ЛЕКЦИЙ ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ
МАГИСТЕРСКОЙ ПОДГОТОВКИ**

**Реформирование национальной системы
учета Республики Беларусь**

для специальности 1-25 80 05 «Бухгалтерский учет, статистика»

Составитель: Панова Т. И.

Гомель, 2017

Содержание

Введение.....	3
1.1 Международные стандарты как инструмент реформирования бухгалтерского учета.....	4
1.2 Принципы МСФО и их реализация в Республике Беларусь.....	6
1.3 Общие подходы международных стандартов к составлению финансовой отчетности.....	12
1.4 Содержание и структура отдельных отчетных форм в соответствии с МСФО.....	16
1.5 Учет основных средств: сравнение национальных стандартов Беларуси с МСФО.....	25
1.6 Учет нематериальных активов: сравнение национальных стандартов Беларуси с МСФО.....	31
1.7 Учет денежных средств и дебиторской задолженности: сравнение национальных стандартов Беларуси с МСФО.....	38
1.8 Учет запасов: сравнение национальных стандартов Беларуси с МСФО.....	40
1.9 Учет обязательств организации: сравнение национальных стандартов Беларуси с МСФО.....	42
1.10 Учет финансовых результатов: сравнение национальных стандартов Беларуси с МСФО.....	45
Перечень рекомендуемой литературы.....	75

Введение

Современный этап развития экономики характеризуется глобализацией и интернационализацией бизнеса. Этот процесс невозможен без гармонизации и стандартизации бухгалтерского учета, предоставляющего информацию для формирования отчетности и выработки управляющих решений.

В Республике Беларусь в настоящее время действует программа перехода на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). В данном направлении проводится реформирование бухгалтерского учета и аудита, а подготовка специалистов экономического профиля немыслима без изучения соответствующей дисциплины.

Целью дисциплины «Реформирование национальной системы учета Республики Беларусь» является углубление знаний по основным принципам, положенным в основу формирования международных стандартов учета и формирование практических навыков их применения.

Задачами дисциплины являются:

- ознакомление с международной практикой бухгалтерского учета;
- овладение принципами международных стандартов финансовой отчетности;
- анализ основных отличий организации бухгалтерского учета в Республике Беларусь от МСФО;
- формирование умений и навыков пользования международными стандартами.

В результате изучения дисциплины «Реформирование национальной системы учета Республики Беларусь» магистрант должен углубить знания по следующим направлениям:

- принципы МСФО и их реализация в Республике Беларусь;
- основные отличия системы учета в Республике Беларусь от международных стандартов;
- современные направления развития национальной системы учета Республики Беларусь;
- проблемы реформирования учета в Республике Беларусь в процессе перехода на международные стандарты.

Материал дисциплины магистерской подготовки «Реформирование национальной системы учета Республики Беларусь» основан на ранее полученных знаниях по дисциплинам «Бухгалтерский учет», «Бухгалтерский учет ВЭД», «Международные стандарты».

Дисциплина магистерской подготовки «Реформирование национальной системы учета Республики Беларусь» изучается магистрантами специальности 1-25 80 05 «Бухгалтерский учет, статистика» дневной формы обучения в объеме 34 часа учебных занятий (из них 20 часов лекционных и 14 часов практических занятий); заочной формы обучения – 10 часов, из них 6 час. лекций, 4 часа практических занятий.

Тема 1 Международные стандарты как инструмент реформирования бухгалтерского учета

- 1 Предпосылки стандартизации бухгалтерского учета
2. Международное сотрудничество в области стандартизации бухгалтерского учета
3. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности, его функции и структура
4. Структура международных стандартов финансовой отчетности и порядок их разработки

В XX веке стали активно зарождаться и распространяться транснациональные корпорации. Им стало необходимо составлять отчетность, объединяющую показатели бухгалтерских балансов компаний, находящихся в разных странах, понятную при этом инвесторам во всем мире. С целью улучшения и гармонизации практики финансовой отчетности в международном масштабе **в 1973 году** общественные бухгалтерские и аудиторские организации ряда стран создали международную профессиональную неправительственную организацию – Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) (*International Accounting Standards Committee, IASC*).

С 1981 года КМСФО был полностью автономным во внедрении международных стандартов финансовой отчетности и в вопросах обсуждения документов, касающихся международного учета. В 2002 Европейская комиссия принимает Директиву Европейского Союза о том, что все компании, чьи акции котируются на биржах Европы, начиная с 2005 года, обязаны готовить консолидированную отчетность по МСФО.

В рамках реструктуризации в апреле 2001 года Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) был преобразован в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО).

Управляющим органом СМСФО является **Институт Попечителей**.
Функции Института Попечителей:

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

Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board – IASB) состоит из 15 членов (12 из которых работают на постоянной основе) и назначаются попечителями на срок от трёх до пяти лет.

Функции СМСФО:

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

Перед СМСФО поставлены три основные цели:

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

Комитет по интерпретациям МСФО (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC) (КИМФО) (до реорганизации 2002 года – Постоянный комитет по интерпретациям (ПКИ) был создан в апреле 1997 года).

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

Функции КИМФО:

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

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

Консультативный совет по стандартам консультирует членов СМСФО и КИМФО и предоставляет форум для организаций и лиц, желающих участвовать в обсуждении методических и иных вопросов, касающихся применения и формулировки стандартов, – а также в выработке рекомендаций Совету и Попечителям по вопросам повестки дня и приоритетам. Консультативный совет по стандартам состоит из 48 членов, назначаемых Попечителями на 3 года, представляющих различные географические регионы и области деятельности. Консультативный совет проводит, как минимум, 3 открытые встречи с СМСФО в год.

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

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

Процесс принятия стандарта включает следующие этапы:

1. Всесторонний анализ проблемы, и оценка возможности применения «Концептуальных основ подготовки и представления финансовой отчётности».

2. Изучение национальных требований и практики бухгалтерского учёта и обмен мнениями с национальными органами, устанавливающими стандарты.

3. Проведение консультаций с Институтом попечителей и Консультативным советом о включении данной темы в повестку дня СМСФО.

4. Создание рабочей группы.

5. Публикация дискуссионного документа (Discussion paper) для всеобщего обсуждения.

6. Публикация проекта стандарта (Exposure draft) для всеобщего обсуждения.

7. Вместе с проектом стандарта публикуется документ «Основания для принятия решения» (Basis for Conclusion) и позиции членов СМСФО, не согласных с положениями проекта стандарта.

8. Рассмотрение всех полученных комментариев, полученных в течение периода, отведенного для сбора комментариев.

9. Если это необходимо, то проводятся общественные слушания и тестирование применимости стандарта.

10. Утверждение стандарта, для этого требуется, по крайней мере, 9 голосов членов СМСФО.

11. Публикация стандарта вместе с основаниями для принятия решений, где

описывается, помимо всего прочего, процесс создания стандарта и приводятся комментарии СМСФО в ответ на критические замечания, полученные от профессионального сообщества, а также приводятся альтернативные точки зрения членов СМСФО которые не нашли своего отражения в итоговом тексте стандарта.

Тема 2. Принципы МСФО и их реализация в Республике Беларусь

1. Цели и основополагающие допущения МСФО
2. Качественные характеристики информации, представленной в финансовой отчетности
3. Элементы финансовой отчетности и методы их оценки

Документ «Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности» (далее – Концептуальные основы) сам по себе не является стандартом. Тем не менее, именно этот документ определяет основные требования к качеству финансовой отчетности, а также является базой для принятия решения в ситуациях, которые напрямую не регулируются стандартами отчетности. Однако важно помнить, что при наличии указаний о порядке отражения тех или иных операций в стандарте, они имеют приоритет, если эти указания в чём-либо противоречат Концептуальным основам.

Цели документа:

- содействовать Совету по МСФО в разработке новых стандартов МСФО и пересмотре действующих МСФО;
- содействовать Совету по МСФО в продвижении к гармонизации правил, бухгалтерских стандартов представления финансовой отчетности через создание основ для уменьшения количества допустимых альтернативных подходов в МСФО;
- оказывать помощь национальным органам, устанавливающим стандарты, в разработке национальных стандартов;
- оказывать помощь составителям финансовой отчетности в применении МСФО;
- оказывать помощь аудиторам в формировании мнения о соответствии финансовой отчетности требованиям МСФО;
- оказывать помощь пользователям финансовой отчетности в толковании информации, содержащейся в финансовой отчетности, подготовленной по МСФО;
- предоставлять всем лицам, интересующимся работой СМСФО, информацию о подходе к формулированию МСФО.

Целью подготовки финансовой отчётности является предоставление финансовой информации о компании существующим и потенциальным инвесторам, кредитным учреждениям и другим кредиторам для принятия решений о предоставлении ими финансовых ресурсов для компании. Решения этих пользователей включают покупку, продажу, удержание долговых и долевых инструментов, предоставление или требование погашения займов или других форм кредитования.

Согласно данному документу, **основные пользователи**, для которых предназначается финансовая отчётность:

- существующие и потенциальные инвесторы;
- заимодавцы;
- прочие кредиторы.

Кроме того, существуют и прочие пользователи:

- руководство компании;
- регулирующие органы;
- другие заинтересованные лица.

Пользователей интересуют следующие вопросы:

- Покупка, продажа, удержание ценных бумаг;
- Ожидаемый доход от инвестирования в эти бумаги и возвратность (например, дивиденды, выплаты основного долга и процентов, изменение рыночной цены);
- Предоставление или требование погашения займов или других форм кредитования;
- Ожидаемый доход и возвратность (например, выплаты основного долга и процентов и другие виды дохода);

Ожидания относительно дохода и возвратности строятся на основе оценочных будущих чистых денежных притоков в компанию.

Для данных оценок необходима следующая информация:

- ресурсы компании (активы) и требования к компании (обязательства);
- изменения в ресурсах и требованиях;
- насколько эффективно руководство компании использует ресурсы компании.

Поэтому основная **цель финансовой отчётности** – это предоставить информацию о финансовом положении компании (которая включает информацию об активах и обязательствах компании) и о финансовых результатах деятельности. Финансовая отчетность также предоставляет информацию об изменениях в экономических ресурсах и требованиях, случившихся:

1. в результате финансовой деятельности:

- представленной по методу начисления (отчет о прибылях и убытках);
- представленной в виде денежных потоков (отчет о движении денежных средств);

2. в результате прочих событий или операций (например, выпуска долговых или долевых инструментов).

Принцип начисления состоит в том, что результаты экономических операции и прочих событий, влияющих на экономические ресурсы компании и требования к компании должны признаваться и отражаться в том периоде, в котором они произошли, независимо от уплаты или получения денежных средств;

Финансовая отчётность должна быть подготовлена на основе **основополагающего допущения** о непрерывности деятельности компании, которое означает, что компания будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у компании должны быть экономические возможности продолжать свою деятельность.

Качественные характеристики полезной финансовой информации – это атрибуты, которые делают информацию, представленную в финансовой отчётности, полезной для пользователей.

Фундаментальные (основные) качественные характеристики – это уместность (*relevance*) и достоверное представление (*faithful representation*).

Вспомогательные качественные характеристики – это сопоставимость (*comparability*), подтверждаемость (*verifiability*), своевременность (*timeliness*), понятность (*understandability*).

Финансовая информация является **уместной**, если она способна повлиять на принятие экономических решений. Финансовая информация может повлиять на принятие экономических решений, если она имеет:

- прогнозный характер (т.е. может использоваться для прогноза событий в будущем);
- подтверждающий характер (т.е. подтверждает или не подтверждает предыдущие оценки),

или оба перечисленных выше свойства.

Важным аспектом уместности информации является ее **существенность** (*materiality*). Информация **существенна**, если её искажение или пропуск могут повлиять на решение пользователя финансовой отчётности. Существенность зависит от размера объекта или ошибки, оцениваемой в конкретных обстоятельствах.

Финансовая информация представлена **достоверно**, если она является:

- Полной (*complete*)- включение всей информации необходимой для понимания того или иного события пользователем (включая все описания и объяснения);
- нейтральной (*neutral*)- выбор информации для представления и представление информации должны быть непредвзятыми;
- не содержащей ошибок (*free from error*)- описание события не должно содержать ошибки или упущения, точно также как ее выбор и использование.

Информация важна для принятия экономических решений, если она одновременно является уместной и достоверно представленной.

Сопоставимость (*comparability*) - позволяет пользователям определять и понимать сходства и различия между показателями (сопоставимость между различными компаниями, и между различными периодами деятельности одной и той же компании). Последовательность помогает добиться сопоставимости.

Подтверждаемость (*verifiability*)- означает, что различные независимые и компетентные эксперты подтвердят, что событие представлено достоверно.

Своевременность (*timeliness*)- означает, что информация имеется в наличии для принятия решения на ее основе тогда, когда она способна повлиять на такое принимаемое решение.

Понятность (*understandability*)- отчетливость и конкретность в классификации, описании и представлении информации (очень важно помнить, что, даже если какая-либо сделка или событие представляются сложными с точки зрения понимания пользователями, это не может являться причиной того, чтобы исключить эту информацию из отчётности).

Элементы финансовой отчётности

Концептуальные основы определяют пять основных элементов финансовой отчётности:

1. активы;
2. обязательства;
3. доходы;
4. расходы;
5. капитал.

Практически все элементы отчётности первоначально признаются по их исторической стоимости, однако позднее, в зависимости от конкретного вида активов и обязательств, могут использоваться и другие виды оценок.

Для последующих оценок стандарты дают компаниям возможность выбирать методы оценки.

Активы – ресурсы, контролируемые компанией в результате прошлых событий, от которых ожидается в будущем увеличение экономических выгод.

Они характеризуют, прежде всего, способность компании получать выгоды от использования конкретных ресурсов или же ограничивать права других лиц на получение этих выгод. Компания может использовать контролируемые активы для оказания услуг, а также производства или продажи товаров, погашения обязательств и пр. Как правило, контроль подкрепляется юридическим правом собственности или фактическим владением активом, но это не является определяющим фактором. Суть соглашения важнее его юридической формы. Таким образом, для принятия решения о признании актива в учёте необходимо определить, кто контролирует объект и кто несёт основные риски, связанные с этим объектом.

Пример. Признание актива при отсутствии права собственности

В случае получения или передачи активов в пользование по договорам финансовой аренды арендодатель фактически продолжает являться владельцем актива, но утрачивает

контроль над ним и не несёт существенных экономических и физических рисков (например, связанных с его утратой). Как следствие, арендодатель должен прекратить признание такого актива в своём учёте. С другой стороны, арендатор, не имея формальных прав собственности, использует актив в своей деятельности, получает выгоды от его использования, а также несёт ответственность за его сохранность перед формальным владельцем. То есть арендатор должен признать этот актив в своём отчёте о финансовом положении согласно МСФО (IAS) 17 «Аренда».

Активы, признаваемые в учёте, должны возникать в результате прошлых событий (операций). Как правило, такими событиями являются приобретение активов за деньги, в кредит или по бартеру, продажа товаров или услуг, заключение соглашений на получение каких-либо экономических выгод в будущем. Некоторые естественные природные ресурсы подлежат признанию только после их добычи, а биологические активы и продукция сельского хозяйства возникают в результате сельскохозяйственной деятельности (МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»).

Важно отметить, что для признания актива совершенно необязательно нести какие-либо затраты. Активы, получаемые безвозмездно, не лишены способности приносить компании будущие экономические выгоды и, как следствие, признаются в учёте наряду с приобретенными активами. Согласно определению, данному в Концептуальных основах, будущие экономические выгоды выражаются в способности актива вносить свой вклад в увеличение чистых денежных притоков компании. Естественно, это может происходить либо за счёт возможности генерировать дополнительный денежный приток, либо за счёт сокращения оттока денежных средств.

Обязательства – настоящая обязанность компании, возникшая в результате прошлых событий, погашение которой приведёт к уменьшению экономических выгод. Настоящая обязанность, согласно определению, возникает в результате прошлых событий, называемых обязывающими. Обязывающими являются события, в результате которых у компании нет иной альтернативы, как только исполнить обязательство.

Важной характеристикой обязательства является неизбежный отток будущих экономических выгод. Понятие «неизбежный» является очень важным, так как наличие альтернативы сразу ставит под сомнение существование обязательства. Так, например, при оформлении заказа на поставку сырья обязательство, как правило, не возникает. Это происходит только при непосредственном получении заказанной продукции.

Капитал – это доля, которая остаётся в активах компании после погашения всех её обязательств. Как следствие, капитал является балансирующим элементом.

В общем случае активы превышают обязательства, и капитал является положительной величиной. Однако ситуация может быть обратной, и капитал становится отрицательным. Означает ли это невозможность продолжения деятельности компании автоматически? Нет, если у такой компании есть стабильный внешний источник финансирования.

Капитал компании может **увеличиваться** в результате:

- выпуска новых долевых инструментов;
- дополнительных вкладов собственников;
- реинвестирования чистой прибыли;
- переоценки долгосрочных активов в результате роста их справедливой стоимости.

Капитал компании может **уменьшаться** в результате:

- выплат собственникам (например, дивидендов);
- выкупа собственных акций;
- чистых убытков;
- переоценки долгосрочных активов в результате падения их справедливой стоимости

Доход – это прирост экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, приводящий к увеличению капитала, не связанного со взносами участников.

Таким образом, согласно определению, доходом является не только выручка, но и иные прибыли, отражаемые в отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе.

Расход – это уменьшение экономических выгод в виде оттока активов или увеличения обязательств, которое приводит к уменьшению капитала, не связанного с распределением между участниками.

Компания может испытывать «отток экономических выгод» в связи с созданием нового актива. В таких ситуациях важно установить, соответствует ли последний определению актива, для того чтобы быть признанным в отчёте о финансовом положении, и если нет, то затраты должны быть признаны расходами периода, в котором они были понесены. Определение расходов включает в себя понятие убытков. Убытки могут возникать в результате увеличения курсов иностранных валют в отношении займов, полученных в этой валюте. Уменьшение стоимости активов в связи с их обесценением также относится к категории убытков.

Критерии признания – условия, при выполнении которых элемент финансовой отчётности может быть включён в финансовую отчётность.

Существует три критерия признания элементов финансовой отчётности:

- соответствие определению одного из элементов финансовой отчётности;
- вероятность того, что будущая экономическая выгода, связанная с конкретным элементом отчётности, будет получена или утрачена;
- возможность надёжно измерить или оценить стоимость элемента финансовой отчётности.

Безусловно, понятие «вероятность» является достаточно расплывчатым, и стандарты умышленно не дают никаких количественных границ для её определения. Это связано с тем, что компании при подготовке отчётности должны руководствоваться, прежде всего, оценкой **сути событий**, а не их формой, а любые количественные ограничения, как правило, приводят к обратному результату.

Кроме того, независимо от выполнения первого критерия отсутствие возможности надежно оценить или измерить стоимость объекта учёта приводит к тому, что такой объект не может быть признан в учёте и отчётности.

Методы оценки элементов отчетности

Оценка – это процесс определения денежного эквивалента стоимости элемента финансовой отчётности, который подлежит признанию и отражению в отчёте о финансовом положении или отчёте о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе. Для целей оценки используются различные основы, перечисленные и имеющие краткое описание в Концептуальных основах:

- **историческая стоимость** (*historical cost*) – это сумма, уплаченная в момент приобретения активов или полученная в обмен на обязательство;
- **текущая стоимость** (*current cost*) – это сумма, которую нужно уплатить для приобретения такого же или аналогичного актива на рынке в настоящий момент;
- **возможная цена продажи** (*realisable value*) – это сумма, которая можно получить от реализации такого же или аналогичного актива в настоящий момент;
- **дисконтированная (приведённая) стоимость** (*present value*) – это сумма будущих денежных потоков, связанных с активом или обязательством, скорректированная на коэффициент временной стоимости денег (коэффициент дисконтирования).

Тема 3. Общие подходы международных стандартов к составлению финансовой отчетности

1. Отражение операций на счетах и составление пробного баланса
2. Операции по завершению учетного цикла. Корректирующие и закрывающие проводки.

В течение отчетного периода все хозяйственные операции регистрируются на счетах. По окончании отчетного периода информация, накопленная на счетах, объединяется и формирует финансовую отчетность.

Все счета, используемые предприятием, объединяются в План счетов. В некоторых странах существует единый национальный План счетов (РФ, РБ, Франция), в других (странах англо-американской системы) каждое предприятие разрабатывает свой План счетов исходя из особенностей своей деятельности. Однако и здесь существуют общие принципы. Основные элементы финансовой отчетности определены в МСФО: активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы. Для каждого элемента предназначен свой класс счетов.

При этом счета активов, обязательств и собственного капитала служат для формирования баланса, на них информация накапливается из периода в период. Их называют постоянными или реальными счетами (permanent (real)).

Счета доходов и расходов закрываются в конце каждого отчетного периода на счета собственного капитала. Их называют временными или номинальными счетами. Кроме того, можно выделить оценочные счета, которые регулируют оценку отдельных активов или обязательств. Если они отражают увеличение стоимости какой-либо статьи, то они называются добавочными счетами, а если уменьшают – контрсчетами (например, амортизация, резерв по сомнительным долгам).

Совокупность всех счетов, используемых на предприятии, представляет собой Главную книгу (General Ledger). В ней записывают все операции по дебету и кредиту соответствующих счетов. Но такие записи не дают достаточной информации о содержании хозяйственных операций. Поэтому в организации ведут еще один учетный регистр – журнал операций (General Journal), где фиксируют в хронологической последовательности все операции с указанием корреспондирующих счетов. Каждая операция сначала записывается в журнал операций, а затем переносится в Главную книгу.

Пример: Операция по уплате арендной платы за октябрь в размере \$ 1000 произошла 31 октября 2016 г. В операции задействованы счета «Расходы на аренду (501)» и «денежные средства» (№ 101). Операция записана на 25-й странице журнала операций.

Форма учетных записей операций принятая, например, в США, отличается от нашей. Счет, задействованный по дебету, и сумма по дебету пишутся на верхней строке левее, а счет и сумма по кредиту – на нижней строке правее:

10.31.2016	Расходы на аренду	1000
	Денежные средства	1000

При наличии у предприятия небольшого количества разнородных операций для ведения учета достаточно этих двух регистров. Но обычно предприятие совершает большое количество операций, многие из которых повторяются. Для каждого вида операций заводят специальные журналы.

Виды журналов:

- журнал продаж
- журнал закупок
- журнал поступления денежных средств
- журнал выплат денежных средств

и т.п.

В течение месяца операции записываются в эти журналы, а в конце месяца итоговые суммы переносятся в Главную книгу со ссылкой на соответствующий журнал.

Кроме общей информации об оборотах и сальдо счетов бывает необходима более детальная информация, особенно по расчетным операциям (счета дебиторов, счета кредиторов). Для отражения такой информации

заводят Вспомогательные книги, они аналогичны аналитическим счетам. Их задача – обеспечить информацию о задолженности и ее погашении по каждому дебитору и кредитору.

Перенос информации из Специальных журналов во Вспомогательные книги производят обычно ежедневно.

Таким образом, основные типы учетных регистров:

1. Журнал операций
2. Главная книга
3. Специальные журналы:
 - журнал продаж;
 - журнал закупок;
 - журнал поступления денежных средств;
 - журнал выплат денежных средств;
4. Вспомогательные книги.

В конце каждого месяца (как правило) и на конец года (обязательно) составляется пробный баланс (Trail Balance) для сверки сальдо счетов на конец периода. Он представляет собой таблицу, в которой приведены все счета Главной книги и значение сальдо по каждому счету.

Если сумма граф дебета и кредита равны, то можно приступать к составлению отчетности. В противном случае надо искать ошибку.

2. Отражение на счетах всех произведенных за отчетный период операций не означает, что учтены все доходы и расходы, относящиеся к данному периоду. Существуют доходы и расходы, которые относятся к данному периоду, но не были оплачены и не отражены в учете, а также уже учтенные доходы и расходы, которые относятся к разным периодам и должны быть распределены между ними.

Поэтому в конце отчетного периода требуется выполнение корректирующих проводок. Корректирующие проводки всегда связывают счет, относящийся к балансу, и счет, относящийся к отчету о прибылях и убытках.

Существует несколько типов корректирующих проводок:

1. начисления
 - а)- начисление расходов
 - б)- начисление доходов
2. распределения
 - а)- распределение предоплаченных расходов
 - б)- распределение предоплаченных доходов
3. оценочные корректировки

1а. Данный тип корректирующих проводок необходим для расходов, которые были понесены в отчетном периоде, но еще не были отражены в учете и не были оплачены, т.е. представляют собой обязательства. Например, начисление зарплаты, процентов, налогов.

1б. Данные корректировки необходимы для тех доходов, которые были заработаны в отчетном периоде, но не были еще отражены в учете и деньги

по данным операциям не получены. Например, причитающиеся к получению проценты, доходы по аренде и т.п.

2а. данные проводки корректируют записи по операциям, отражающим расходы, отраженные в учете и оплаченные, но относящиеся к разным отчетным периодам, т.е. в течение отчетного периода были авансом оплачены расходы, которые частично относятся к будущим периодам (и должны отражаться как расходы будущих периодов). Например, арендная плата, выплаченная авансом, страховой полис и т.п.

2б. Это корректировка по операциям, отражающим полученные доходы (поступившие деньги), относящиеся к разным отчетным периодам, т.е. их необходимо распределить между отчетными периодами.

3) Оценочные корректировки производятся с помощью контрсчетов. При этом сумма доходов или расходов, относимых на данный отчетный период, оценивается на основании расчетов, например, начисление амортизации ОС и НМА, начисление резерва по сомнительным долгам и т.п.

Корректирующие проводки записываются в журнал операций и переносятся в Главную книгу. После этого составляется скорректированный пробный баланс.

По его данным составляют баланс и отчет о прибылях и убытках. Они могут быть составлены с помощью рабочего листа (Work sheet).

Разница между итогом граф дебет и кредит графы отчета о прибылях и убытках представляет собой чистую прибыль (чистый убыток). На эту величину должны не сходиться графы Дт и Кт баланса, т.к. чистая прибыль должна быть отнесена на увеличение собственного капитала (в балансе).

Завершающий этап бухгалтерских записей в конце отчетного периода – это закрытие счетов доходов и расходов, т.е. закрывающие проводки. Эта процедура необходима по завершению каждого отчетного периода, т.к. счета доходов и расходов являются временными и следующий период они должны начать с нулевым сальдо. В закрытии данных счетов можно выделить 2 этапа.

Сначала счета доходов и расходов закрывают на сводный счет прибылей и убытков. Суммы доходов списываются в кредит, а расходов – в дебет сводного счета прибылей и убытков.

Таким образом, на сводном счете прибылей и убытков собирается вся информация, необходимая для составления отчета о прибылях и убытках за отчетный год. Сальдо данного счета представляет собой чистую прибыль или чистый убыток за год.

На втором этапе сводный счет прибылей и убытков закрывается на счета собственного капитала.

Для индивидуальных частных предприятий и партнерств сводный счет закрывается непосредственно на счета капитала владельцев. Для корпораций – на счет накопленной нераспределенной прибыли.

Таким образом, сводный счет прибылей и убытков является транзитным: он открывается в конце отчетного периода для обобщения информации о доходах и расходах организации и сразу же закрывается.

Для проверки правильности отражения закрывающих записей может составляться пробный баланс после закрытия счетов.

В конце учетного цикла может быть использован еще один технический прием – обратные (реверсирующие) проводки. Они не являются обязательными, делаются в первый день нового отчетного периода и представляют собой записи, обратные корректирующим проводкам. Причем, не все корректирующие записи могут реверсировать, а только начисления.

Организация учетного процесса в Республике Беларусь определяется его законодательным регулированием. Нашими организациями используется Типовой план счетов с единой нумерацией счетов, утвержденный Минфином. Предприятия разрабатывают рабочие планы счетов на его основе, но на практике изменения вносятся лишь в состав и нумерацию субсчетов. При необходимости введения дополнительных счетов используются свободные позиции Плана счетов.

Документирование хозяйственных операций осуществляется с использованием типовых или самостоятельно разработанных форм первичных документов. Причем, для кассовых, банковских операций, а также операций отгрузки и реализации применение типовых форм документов обязательно.

Отражение операций в бухгалтерских регистрах, т.е. состав и формы регистров, порядок обобщения в них информации определяется применяемой формой бухгалтерского учета. Формы регистров также разрабатываются и рекомендуются Министерством финансов.

Наибольшее распространение у нас имеет журнально-ордерная форма учета. Основными учетными регистрами являются журналы-ордера, содержащие информацию о кредитовых оборотах по отдельным счетам. Например, ж/о № 1 – по кредиту счет 50 «Касса». Их дополняют ведомости, в которых чаще всего расшифровываются дебетовые обороты по данным счетам (например, ведомость № 1 по дебету счет 50 «касса»).

По окончании каждого месяца журналы – ордера закрываются, а их итоговые суммы переносятся в Главную книгу. В Беларуси принято вместо пробного баланса составлять оборотно-сальдовую ведомость.

Закрытие счетов доходов и расходов проходит в 2 этапа, причем 1 этап – ежемесячно, 2 этап – в конце года.

Тема 4 Содержание и структура отдельных отчетных форм в соответствии с МСФО

1. Виды и формы баланса, содержание статей
2. Отчет о финансовых результатах
3. Другие формы отчетности

Полный комплект финансовой отчетности, согласно МСФО, включает следующие компоненты:

1. отчёт о финансовом положении - баланс (*Statement of financial position*);
2. отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе (*Statement of profit or loss and other comprehensive income*);
3. отчёт об изменениях в собственном капитале за период (*Statement of changes in equity*);
4. отчёт о движении денежных средств (*Statement of Cash Flows*);
5. примечания, состоящие из краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Многие компании помимо финансовой отчетности представляют финансовые обзоры руководства, в которых описываются и объясняются основные характеристики финансовых результатов деятельности компании, её финансового положения и основных неопределённостей, с которыми она сталкивается.

В мировой учетной практике в финансовой отчетности основная роль отводится бухгалтерскому балансу.

Бухгалтерский баланс следует рассматривать с экономическо-правовой и с учетной точек зрения. Первый подход представляет собой совокупность всего того, что в хозяйстве может быть, и исчисляется в стоимостной (денежной) форме. В этом смысле бухгалтерский баланс хозяйства существует вне зависимости от ведения бухгалтерского учета. Каждое хозяйство, если оно и не вело никакого учета, все же имеет свой баланс, который определяет его имущественное состояние на известный момент. При этом в имущественном состоянии хозяйства всегда есть две стороны: одна определяет собой совокупность имеющихся в хозяйстве средств, которые называют активом, другая указывает источники получения этих средств (собственные или заемные). Обе стороны, естественно, равны, так как всякая ценность, привлеченная в хозяйство, имеет свой источник получения. Отсюда характеристика имущественного состояния хозяйства - юридического лица.

Бухгалтерский баланс отражает не только состояние хозяйства на тот или иной момент, но и всех процессов, происходящих в хозяйстве и исчисленных в стоимостной форме. Отсюда бухгалтерский баланс, с одной стороны, отражает его имущественное состояние, с другой - показывает движение имущества, капитала и все происходящие изменения в составе хозяйства.

В зависимости от теории баланса (статической или динамической) применяется одна из формул балансового равенства:

$$\text{АКТИВЫ} = \text{ОБЯЗАТЕЛЬСТВА} + \text{КАПИТАЛ}$$

или

$$\text{АКТИВЫ} - \text{ОБЯЗАТЕЛЬСТВА} = \text{КАПИТАЛ}.$$

По форме бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, состоящую из двух разделов, - актива и пассива. В нем представлено имущество (активы) организации и источники его формирования (пассивы) в денежной оценке на начало отчетного года и конец отчетного периода.

В первой, называемой активом, (от латинского *activus* – деятельный) хозяйственные средства предприятия классифицируются по их составу. Во второй – по источникам их формирования. Разумеется, итоги обеих частей равны между собой, т.к. в обоих отражаются одни и те же средства, по-разному классифицированные и сгруппированные.

В отечественном бухгалтерском балансе активы отражаются по принципу повышения уровня ликвидности активов. В нем вначале отражаются менее ликвидные активы, а в конце – наиболее ликвидные.

Кроме деления на актив и пассив, баланс имеет разделы, группы и статьи в соответствии с экономическим содержанием отдельных видов средств, их значимостью и ролью в воспроизводстве. Это разграничение обусловлено различием в источниках финансирования; оно важно для контроля за направлением и использованием собственных и заемных средств предприятия. Для того чтобы «читать» баланс, надо знать сущность, экономический смысл и способ оценки каждой его статьи, связи с другими статьями, характер изменения средств и их источников.

В нашей практике в последние десятилетия складывался упрощенный взгляд на баланс как счетную таблицу, в то время как это характеризует лишь его форму, но не раскрывает содержания.

В международной практике применяются две формы бухгалтерского баланса: горизонтальная и вертикальная.

При *горизонтальной* активы показываются в левой части баланса, а пассивы – в правой. При *вертикальной* же форме актив и пассив в балансе располагаются последовательно, т. е. сначала актив, затем обязательства и капитал таким образом, что разность двух первых разделов равна третьему.

Моделирование баланса и его содержание находятся в прямой зависимости от целей его составления. Принципиальные различия в целях привели к появлению двух теорий баланса – *динамической* и *статической*.

Данные цели определяют различия в методологии бухгалтерского учета, то есть различия в определении содержания баланса, группировки и оценки его статей.

Идея *статической* теории - отражение кредитоспособности предприятия, его возможности погасить свои долги. Основными пользователями отчетности здесь провозглашаются кредиторы компании. Идея *динамической* балансовой теории отражение в отчетности эффективности деятельности фирмы, исчисление финансовых результатов этой деятельности. Здесь в роли основного пользователя бухгалтерской информации выступают собственники компании.

Цель статического баланса - показать, насколько предприятие в состоянии оплачивать свои долги. Это предполагает рассмотрение актива баланса как

имущества, служащего обеспечением долгов фирмы, а пассива - как перечня таких долгов перед собственниками предприятия и прочими кредиторами. При этом та часть пассива баланса, которую мы сегодня называем «Капитал», трактуется как долг фирмы своим собственникам. Чем больше этот долг, тем больше прибыль компании.

Понимание актива как перечня имущества, обеспечивающего погашение долгов фирмы, определяет правила его формирования и оценки его статей. Прежде всего, статическая интерпретация баланса предполагает включение в актив только имущества компании, которое может быть продано, и собственно денежных средств. Эта идея формирует правило, по которому в активе баланса может быть показано только имущество, находящееся у предприятия на праве собственности. Если предприятие вкладывает деньги во что-то отличное от приобретения могущего быть проданным имущества (например, финансирует рекламную компанию), это рассматривается как получение убытков.

При разработке данной концепции немецким юристом Г.В. Симоном для оценки имущества был использован принцип фиктивной ликвидации. Т.е., определение актива как обеспечения долгов фирмы формирует правило оценки его статей по ценам возможной продажи соответствующего имущества. При этом актив должен постоянно (по мере изменения цен возможной продажи) переоцениваться. Пользователя, оценивающего платежеспособность компании, интересуют, конечно, не те цены, по которым имущество когда-то было приобретено, а те цены, по которым его можно продать сегодня, чтобы расплатиться по долгам. Рост цен возможной продажи имущества трактуется как прибыль компании, снижение этих цен – как убыток.

Очевидно, что такой подход к построению актива баланса и оценке его статей делает результаты анализа платежеспособности предприятия максимально объективными. Однако переоценка активов затрагивает величину собственных источников средств предприятия. Таким образом, финансовый результат зависит не от эффективности деятельности предприятия, а от изменения цен на ее имущество.

В отличие от статического баланса, цель **динамического баланса** - оценить эффективность деятельности компании, исчислить финансовый результат его деятельности - прибыль или убыток. Динамический баланс показывает кругооборот капитала компании. Элементы баланса - это стадии движения доходов и расходов фирмы. Для динамического баланса характерно совершенно иное понимание актива. Здесь актив трактуется как комплекс расходов фирмы, которые должны принести ей доходы в будущих отчетных периодах. Актив показывает направления вложения денег с целью получения прибыли.

В динамическом балансе актив рассматривается как расходы, относящиеся к будущим отчетным периодам. Приобретая имущество, фирма несет расходы с целью получения прибыли. Чтобы исчислить финансовый результат от приобретения данного имущества, нужно расходы на его приобретение

сопоставить с теми доходами, которые будут получены в результате его эксплуатации. Это доходы от продажи продукции, которая на нем будет выпущена. Однако продукция будет выпущена и продана в будущих отчетных периодах. Пока же этого не произошло, расходы на приобретение оборудования капитализируются - отражаются в активе баланса как расходы, относящиеся к будущим отчетным периодам.

Такая трактовка формирует определенные особенности группировки статей актива и их оценки. Прежде всего, динамический баланс предполагает включение в актив только того, на что предприятие потратило деньги, то есть тех статей, за которыми стоят реально понесенные предприятием расходы. Так, например, если фирма получает какое-либо имущество безвозмездно, оно вообще не должно отражаться в активе баланса или может быть отражено в условной оценке в один рубль.

Динамический баланс предполагает группировку элементов актива по срокам окупаемости понесенных на их формирование расходов. Отсюда деление активов компании на внеоборотные (срок окупаемости расходов более года) и оборотные (год и менее).

Но главная особенность динамического понимания актива баланса - это подход к оценке его статей. Если актив понимается как расходы предприятия, его элементы должны оцениваться по себестоимости, то есть в сумме фактических затрат на их формирование - сумме вложенных в них денег. При этом актив ни при каких обстоятельствах не должен переоцениваться, так как для исчисления прибыли полученные доходы мы должны сопоставить с суммами средств, вложенных компанией с целью их (доходов) получения.

Оппоненты оценки активов по себестоимости в качестве аргумента против данного подхода часто говорили о несопоставимости оценки совершенно одинаковых активов, купленных по разным ценам. Однако здесь следует понимать, что речь идет не об отражении физического состава имущества или демонстрации его стоимости на текущий момент времени, а об отражении объема средств, вложенных в эти активы, то есть реального объема расходов компании.

Очень важным для восприятия идей теории динамического баланса является и понимание динамической трактовки пассива. Шмаленбах впервые кредиторскую задолженность предприятия определил как «доходы, которые еще не стали расходами». Действительно, кредиторская задолженность - это временные доходы фирмы, инвестиции контрагентов в бизнес предприятия, дополнительные к обеспечиваемым собственными источниками средств вливания в его деятельность. Наличие кредиторской задолженности - это дополнительные средства в обороте компании. И с экономической точки зрения кредиторская задолженность - это именно доходы в том смысле, в котором доходом может быть назван любой получаемый компанией кредит.

Методология учета, соответствующая теории динамического баланса, формирует наиболее объективные оценки финансового результата деятельности предприятия, однако идет вразрез с идеями оценки

платежеспособности, так как цены приобретения (себестоимость) имущества могут совершенно не соответствовать возможным ценам их продажи как обеспечения долгов фирмы.

Итак, мы имеем две достаточно стройные и логически выдержанные концепции бухгалтерского баланса, каждая из которых соответствует определенной цели формирования бухгалтерской отчетности. При этом методики бухгалтерского учета, соответствующие данным двум теориям, решая совершенно разные задачи, противоречат друг другу. Решение одной задачи исключает решение другой. Или мы более-менее достоверно представляем в отчетности картину платежеспособности компании, но утрачиваем объективную информацию о ее финансовых результатах, либо отчетность позволяет оценить эффективность деятельности предприятия, но при этом вуалируется картина его платежеспособности.

В теории цели оценки платежеспособности и рентабельности предприятия могут рассматриваться как существующие независимо друг от друга. На практике и та, и другая цели стоят перед одной и той же составляемой бухгалтером отчетностью. Как показывает практика организации бухгалтерского учета большинства стран, в настоящее время преобладает совмещение статических и динамических подходов к составлению отчетности.

МСФО в данном вопросе также закрепляют эклектический характер бухгалтерского баланса, вытекающий из поставленных целей - удовлетворить информационные потребности всех разнообразных пользователей. Защищая интересы кредиторов, финансовая отчетность должна базироваться на принципах статической теории. Собственники для выявления реальных финансовых результатов и оценки качества работы администрации предпочли бы динамический баланс. Информационные потребности менеджеров организации вообще, как правило, не вписываются ни в одну из представленных теорий. Таким образом, составляемый на сегодняшний день нашими бухгалтерами баланс можно назвать статико-динамическим.

Общее правило оценки активов - сумма фактических затрат на их приобретение (динамическая трактовка), при этом мы имеем возможность переоценивать основные средства, начислять оценочные резервы (статический баланс). В активе показывается имущество, принадлежащее компании на праве собственности, владения или распоряжения (статический баланс), в то же время актив включает такие позиции как "Расходы будущих периодов", "Нематериальные активы" (динамическая концепция) и так далее. Можно сказать, что таким образом практика пришла к разумному решению существующей проблемы. Однако, с другой стороны, можно с уверенностью констатировать, что такое смешение принципов статического и динамического баланса приводит к тому, что составляемая на сегодняшний день отчетность не содержит ни объективной картины платежеспособности компании, ни достоверных данных о ее финансовых результатах.

МСФО не представляют форматов баланса, определяя лишь перечень

статей, подлежащих раскрытию. МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» предусматривает раскрытие в балансе трех важнейших элементов отчетности: активов, обязательств, капитала.

Все элементы отражаются в балансе только тогда, когда они удовлетворяют критерию признания.

Общий критерий признания состоит в том, что элемент, удовлетворяющий определению, должен признаваться в отчетности только при одновременном выполнении следующих условий: наличии вероятности притока или оттока будущих экономических выгод, связанных с данным элементом; возможности надежной оценки его стоимости.

Таблица – Минимальное число статей баланса в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

Активы	Обязательства	Собственный капитал
Основные средства Нематериальные активы Финансовые активы: инвестиции, учтенные по методу участия; – торговая и другая дебиторская задолженность; – денежные средства и их эквиваленты; – налоговые активы Запасы	Торговая и другая кредиторская задолженность Налоговые обязательства Долгосрочные процентные обязательства Резервы	Собственный капитал и резервы Доля меньшинства

Исходя из этого критерия, активы признаются только тогда, когда существует вероятность притока будущих экономических выгод, а стоимость актива может быть надежно оценена или измерена. Если известно, что приток экономических выгод не выйдет за рамки текущего учетного периода, то такое расходование средств отражается как расходы.

Обязательства отражаются в том случае, когда существует вероятность будущего оттока ресурсов, воплощающих экономические выгоды, в результате погашения существующего обязательства и величина такого погашения может быть надежно измерена.

Доходы отражаются в отчетности, когда увеличение будущих экономических выгод может быть надежно измерено. Из определения доходов очевидно, что одновременно с признанием дохода будет признаваться увеличение актива или уменьшение обязательства.

Расходы отражаются в отчетности, когда уменьшение будущих экономических выгод может быть надежно измерено. Международные стандарты финансовой отчетности не специфицируют принцип соответствия, однако указывают, что при отражении расходов обычно действует правило соответствия (matching concept), т.е. расходы признаются в отчетном периоде в том случае, если они привели к доходам данного периода. Отметим, что убытки попадают под определение расходов.

Международные стандарты не регламентируют порядок ликвидности, но требуют его соблюдения, т.е. статьи в балансе могут располагаться и в порядке уменьшения, и в порядке увеличения ликвидности. По международным стандартам баланс может быть как классифицированным, так и неклассифицированным, но в любом случае активы и обязательства сроком погашения менее и более 12 месяцев должны быть представлены раздельно.

МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» не регламентирует содержание баланса, но определяет требования к минимальному набору статей, которые должны быть отражены непосредственно в балансе. Требование отдельного представления данных статей непосредственно в балансе обусловлено их сущностью и значимостью для пользователей.

В статье «Вложенный капитал и резервы» отражаются резервы, создаваемые из чистой прибыли, которые являются частью собственного капитала; они принципиально отличаются от тех резервов (provisions), которые являются обязательствами с неопределенной суммой или сроком.

Другие статьи представляются в балансе, когда это требуется иными международными стандартами или необходимо для справедливого представления финансового положения предприятия. Это могут быть или дополнительные статьи, или более детализированная информация по указанным статьям. При необходимости отдельного представления статьи в балансе следует руководствоваться, например, такими оценками, как сущность, ликвидность или существенность величины активов, функциональное назначение активов, величина и срок погашения обязательств и т.п.

Формирование отчёта о прибылях и убытках

Финансовый результат деятельности организации может быть отражён как в балансе, так и в отчёте о прибылях и убытках (принцип двойной бухгалтерии). В бухгалтерском балансе показывается сумма полученного по данным бухгалтерского учёта финансового результата на отчётную дату.

В отличие от бухгалтерского баланса финансовый результат в отчёте о прибылях и убытках определяется как разница между сальдо доходов и расходов отчётного периода нарастающим итогом.

Международные стандарты не предписывают определённого формата отчёта о прибылях и убытках, они лишь рассматривают ряд вопросов, связанных с его представлением.

В зарубежной практике в отчёте о прибылях и убытках или в примечаниях к нему компания должна представлять анализ доходов и расходов, используя:

- либо классификацию, основанную на методе характера доходов и расходов;
- либо классификацию, основанную на методе функции затрат в рамках компании.

Если при составлении отчёта о прибылях и убытках используется метод характера затрат, то расходы объединяются в соответствии с их характером (например, амортизация, закупки материалов, транспортные

расходы, заработная плата и жалование, затраты на рекламу) и не перераспределяются между различными функциональными направлениями внутри компании. Этот метод применяется во многих небольших компаниях, где не требуется распределения операционных расходов в соответствии с функциональной классификацией.

Изменения в запасах готовой продукции и незавершённом производстве в течение отчётного периода представляют собой корректировку производственных расходов, означающую либо увеличение уровня производственных запасов, либо его уменьшение за счёт превышения продаж над производством.

Отчёт о прибылях и убытках, составленный по характеру затрат, можно представить следующим образом (таблица 7):

Таблица 7 – Отчёт о прибылях и убытках по методу характера затрат

Наименование показателя	Расходы	Доходы
Выручка		X
Прочие операционные доходы		X
Изменения в запасах готовой продукции и незавершённом производстве	X	
Использованное сырьё и расходные материалы	X	
Заработная плата	X	
Расходы на амортизацию	X	
Прочие операционные расходы	X	
Итого операционных расходов	X	

Метод функции затрат, или себестоимости продаж, классифицирует расходы в соответствии с их функцией как часть себестоимости продаж, распределения или административной деятельности, например: себестоимость продаж, сбытовые расходы, административные расходы и т.п.

Такое представление часто даёт пользователям более чёткую информацию, чем классификация расходов по их характеру, но распределение затрат по функциям может быть спорным и предполагает значительную долю субъективности.

В соответствии с МСФО компании, классифицирующие расходы по функции, должны сообщать дополнительную информацию о характере расходов, в т.ч. информацию о расходах на амортизацию и оплату труда.

Форма отчёта о прибылях и убытках, составленного по методу функции затрат, выглядит следующим образом (таблица 8):

Таблица 8 – Отчёт о прибылях и убытках по методу функции затрат

Наименование показателя	Расходы	Доходы
Выручка		X

Себестоимость продаж	X	
Валовая прибыль		X
Прочий операционный доход		X
Сбытовые расходы	X	
Административные расходы	X	
Прочие операционные расходы	X	
Прибыль от операционной деятельности		X

Выбор метода при составлении отчёта зависит как от исторических, так и от отраслевых факторов и характера организации. Оба метода указывают на те затраты, прямое или косвенное изменение которых может предполагаться с изменением уровня продаж или объёма производства компании. Так как каждый метод выгоден для различных компаний, необходимо выбирать тот, который наиболее точно представляет результаты деятельности. Однако в силу того, что информация о компании полезна для прогнозирования будущих потоков денежных средств, при использовании классификации, основанной на себестоимости продаж, требуется дополнительное раскрытие информации.

Подводя итог, можно сказать, что основными причинами, которые определяют различия между МСФО и отечественной практикой бухгалтерского учета являются:

1) Финансовая отчетность, составленная по национальным стандартам, до сих пор направлена на удовлетворение информационных потребностей налоговых и других регулирующих органов. В результате этого корпоративная финансовая информация классифицируется и предоставляется в соответствии с налоговым законодательством. Финансовая отчетность требуется или может быть полезной различным пользователям в процессе хозяйственной деятельности. Чтобы это обеспечить, отчетность должна быть пересмотрена и переписана, прежде чем она может быть понятной и полезной.

2) Законодательная база, регулирующая учет в нашей стране не позволяет руководству (управленческому персоналу) использовать свои суждения при принятии решений. Обычно это ведет к увеличению балансовой стоимости активов по сравнению с их справедливой рыночной стоимостью, завышает срок полезного использования активов и пр.

3) Несмотря на то, что принципы отечественного учета похожи на принципы МСФО, их практическое применение содержит недостатки. На практике форма превалирует над содержанием, компании не всегда следуют методу начислений или принципу консерватизма в отношении возможных убытков. В национальном учете эти факторы объединяются и завышают реальную прибыльность и стоимость бизнеса.

4) Белорусская система бухгалтерского учета не ориентирована на предоставление достоверной и объективной картины финансового положения и результатов деятельности предприятия. Компании привыкли манипулировать финансовой отчетностью в своих интересах.

Таким образом, финансовая отчетность организации, составленная по МСФО, представляет собой довольно четко структурированный документ, содержащий важную информацию о её финансовом положении и финансовых результатах деятельности. Однако следует также отметить, что МСФО является целостным механизмом, объединяющим отдельные стандарты. Поэтому необходимый эффект наступит только при полном применении каждого из них. Любые отклонения, связанные, в том числе с адаптацией к белорусскому учёту, будут провоцировать искажения в соответствующих статьях отчетности. Поэтому до момента полного ввода в действие МСФО не стоит ожидать существенного повышения достоверности финансовой отчетности.

Тема 5. Учет основных средств: сравнение национальных стандартов Беларуси с МСФО

- 1 Состав основных средств, критерии их признания
- 2 Амортизация и ее отражение в учете
- 3 Учет движения основных средств

Основной международный стандарт, регулирующий порядок учета основных средств, – международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 16 «Основные средства», согласно которому основные средства – это материальные активы со сроком службы более 1 года, которые используются:

- для производства или поставки товаров и предоставления услуг;
- сдачи в аренду другим компаниям;
- административных целей.

Для признания основных средств используются общие критерии:

– достаточная вероятность, что компания получит связанные с активом будущие экономические выгоды;

- себестоимость актива может быть надежно оценена.

Признание основных средств производится по первоначальной стоимости, элементы которой:

– покупная цена, в т.ч. импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку за минусом торговых скидок;

– прямые затраты по доставке актива к месту назначения и приведения его в рабочее состояние;

– предполагаемая стоимость разборки и удаления актива и восстановления площадки, на которой он находился (резерв на вывод из эксплуатации, признанный в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»);

– затраты по займам (признанные согласно МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»).

Последующие затраты по основным средствам могут относиться:

- на затраты периода (затраты на сервисное обслуживание и эксплуатацию, т.е. текущие расходы);
- на стоимость основного средства (капитальные затраты).

Затраты капитализируются в том случае, если они увеличивают экономические выгоды, которые ожидаются от использования основного средства против первоначально запланированных (увеличивается производственная мощность, улучшается качество продукции, снижаются затраты). Учет основных средств может осуществляться по одной из следующих моделей:

- по первоначальной (исторической) стоимости – балансовая стоимость равна себестоимости за вычетом накопленной амортизации основных средств и накопленных убытков от обесценения;
- по переоцененной стоимости – балансовая стоимость равна переоцененной стоимости, представляющей собой справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки за вычетом накопленной впоследствии амортизации и убытков от обесценения.

Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию и независимыми друг от друга сторонами.

Международные стандарты рекомендуют определять справедливую стоимость объектов основных средств при проведении переоценки на основе оценок профессиональных оценщиков (метод прямой оценки). При этом чаще всего наиболее обоснованным показателем справедливой стоимости выступает рыночная цена активов, расчет которой предполагает применение процедур переоценки и тестирования объектов основных средств на обесценение.

При определении справедливой стоимости машин и оборудования обычно используют их рыночную стоимость на момент переоценки. Если же рыночные индикаторы отсутствуют по причине специфического характера объектов основных средств, справедливая стоимость определяется на основе проведения дополнительных расчетов. Это может быть расчет текущей стоимости будущих доходов, которые предполагается получить от использования таких объектов основных средств и др.

В соответствии с МСФО 16 «Основные средства» после проведения переоценки объекта основных средств накопленная амортизация на дату переоценки может учитываться по одному из следующих методов:

- метод пересчета накопленной амортизации основных средств;
- метод списания накопленной амортизации основных средств.

Метод пересчета накопленной амортизации часто используется тогда, когда объекты основных средств переоцениваются индексным методом. При использовании данного метода накопленная амортизация переоценивается пропорционально изменению валовой балансовой стоимости объекта основных средств так, что после переоценки балансовая стоимость

равняется его переоцененной стоимости. После определения справедливой стоимости объекта основных средств определяется пропорция, в соответствии с которой изменяется накопленная сумма амортизации. В балансе основные средства отражаются по справедливой стоимости, которая соответствует скорректированной первоначальной стоимости за минусом скорректированной амортизации. Это означает, что новая остаточная стоимость соответствует справедливой стоимости. Разность, которая возникла в результате переоценки амортизации, относится на те же счета, что и разность от переоценки основных средств.

Метод списания накопленной амортизации, заключающийся в том, что сначала вся сумма накопленной амортизации списывается на уменьшение первоначальной стоимости объекта основных средств, а полученный результат подлежит переоценке. В результате первоначальная стоимость становится справедливой, а амортизация приводится к нулю. Метод списания часто применяется при переоценке зданий .

Чтобы определить, не произошло ли обесценение объекта основных средств, предприятие применяет МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Этот стандарт поясняет, каким образом предприятие проверяет балансовую стоимость своих активов, как оно определяет возмещаемую стоимость актива и когда оно признает, или восстанавливает убытки от обесценения.

Убыток от обесценения – это сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость .

В результате выявления признаков обесценения объектов основных средств, производится расчет суммы возможной компенсации (возмещаемой стоимости), которая сравнивается с их балансовой стоимостью. Суммой возможной компенсации (возмещаемой стоимости) считается наибольшее значение, выбранное из величин текущей рыночной стоимости подлежащего тестированию на обесценение объекта основных средств за вычетом расходов, связанных с его реализацией, и ценностью объекта основных средств. Следует отметить, что, по мнению некоторых экономистов, и мы с ними согласны, определение ценности использования объекта основных средств является важнейшим и наиболее сложным компонентом процедуры тестирования актива на обесценение .

Убытки от обесценения объекта основных средств подлежат признанию в качестве уменьшения финансового результата отчетного периода только в том случае, если данный объект ранее не переоценивался. Если же тестируемый на обесценение актив ранее уже отражался в финансовой отчетности по переоцененной стоимости, убытки от его обесценения признаются в учете как уменьшение собственного капитала в сумме, которая не превышает прироста стоимости объекта основных средств, выявленного по итогам предыдущей переоценки.

Компания должна на каждую дату составления отчетности определить наличие признаков, указывающих на возможность уменьшения убытка от обесценения, признанного в прошлые периоды. При этом используются внешние и внутренние источники. Если возмещаемая сумма превышает

балансовую стоимость актива, то необходимо произвести возмещение убытка.

Признание балансовой стоимости объекта основных средств прекращается:

- когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод;

- при его выбытии.

Выбытие объекта основных средств может осуществляться различными способами, например:

- продажа;

- финансовая аренда;

- дарение.

Ожидаемый платеж при выбытии первоначально учитывается по справедливой стоимости.

Согласно IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» активы, удовлетворяющие критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, должны оцениваться по наименьшей из:

- балансовой стоимости;

- справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, при этом амортизация таких активов должна быть прекращена .

Финансовый результат, возникающий в связи со списанием объекта основных средств, определяется как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью объекта. При этом доходы или расходы от выбытия основного средства включаются в состав прибыли или убытка при списании объекта. Финансовый результат от выбытия не должен классифицироваться как выручка.

Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 16 «Основные средства» определяет амортизацию основных средств как систематическое распределение стоимости актива на протяжении срока его полезного использования. Актив может признаваться по частям, амортизация каждой из которых начисляется отдельно. Для расчета амортизации части, имеющие одинаковые сроки полезной службы, могут быть сгруппированы. Если организация отдельно амортизирует некоторые компоненты объекта основных средств, она должна отдельно амортизировать и остальную часть этого объекта .

Амортизируемая величина актива – это величина, которая подлежит равномерному погашению на протяжении срока полезного использования этого актива. Амортизируемая величина актива определяется после вычета его остаточной стоимости.

Пример 1.

Первоначальная стоимость представительского автомобиля составляет 70000 единиц. Руководство оценивает срок полезной службы данного актива в 7 лет, и по истечении этого срока автомобиль можно будет реализовать за 15000 единиц. Тогда 15000 единиц – это остаточная стоимость, а амортизируемая величина составит

55000 единиц (70000 – 15000). Предположим, что организация использует линейный метод начисления амортизации, годовая сумма амортизации составит 7857,14 единиц (55000 / 7 лет).

На практике остаточная стоимость актива часто составляет незначительную величину и, следовательно, несущественна при расчете амортизируемой стоимости. Вместе с тем в некоторых случаях остаточная стоимость актива может увеличиваться до суммы, равной его балансовой стоимости или превышающей ее. Если это происходит, то амортизационные отчисления по данному активу равны нулю, если только его остаточная стоимость впоследствии не становится, ниже балансовой стоимости.

Согласно МСФО сроки полезного использования основных средств определяются организацией самостоятельно, с точки зрения предполагаемой полезности актива для предприятия, и должны периодически пересматриваться:

- в сторону увеличения, если производятся затраты, улучшающие состояние основного средства сверх первоначально установленных нормативов, или становится более эффективной политика компании в области ремонта и обслуживания;

- в сторону сокращения в случае неблагоприятных изменений технологии или ситуации на рынке.

Оценка срока полезной службы актива является предметом профессионального суждения, основанного на опыте работы организации с аналогичными активами.

Пересмотр сроков полезного использования (осуществляется согласно МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения бухгалтерских оценок и ошибки») рассматривается как изменение бухгалтерских оценок и требует корректировки суммы амортизационных отчислений текущего и будущих отчетных периодов.

Для погашения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. Предприятие выбирает тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев изменения, в структуре потребления этих будущих экономических выгод.

Методы **начисления амортизации** по МСФО (IAS) 16 «Основные средства»:

- метод линейной амортизации (равномерного начисления);
- методы уменьшаемого остатка;
- метод единиц производства продукции .

Метод равномерного начисления заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезной службы актива, если при этом не меняется его ликвидационная стоимость.

Методы ускоренной амортизации приводят к уменьшению суммы начисления амортизации на протяжении срока полезной службы, так как

основное средство в первые годы использования приносит больше выгод предприятию, чем в последние годы. Соответственно, и расходы на износ должны быть больше в первые годы полезной службы актива и ниже в последние годы. МСФО 16 упоминает только об одном методе ускоренного начисления износа, методе уменьшающего остатка, но другие методы используются во множестве стран в соответствии с более ранними или другими современными стандартами бухгалтерского учета.

Метод суммы лет, определяется суммой лет срока службы какого-то объекта, являющейся знаменателем в расчетном коэффициенте. В числителе этого коэффициента находятся числа лет, остающиеся до конца срока службы объекта (в обратном порядке). При данном методе, чистая балансовая стоимость каждый год уменьшается на сумму износа до тех пор, пока она не достигнет ликвидационной стоимости.

Метод уменьшающего остатка, когда с удвоенной ставкой производится списание износа. Это фиксированная ставка относится к чистой балансовой стоимости в конце каждого года. Предполагаемая ликвидационная стоимость не принимается в расчет при подсчете амортизации, за исключением последнего года, когда сумма износа ограничена величиной, необходимой для уменьшения чистой балансовой стоимости актива до ликвидационной.

Метод суммы произведенных единиц состоит в начислении суммы амортизации, исходя из предполагаемого использования или предполагаемой производительности. Этот метод начисления износа основан на фактическом физическом использовании актива. Этот метод лучше всего подходит к таким активам, как машины и оборудование, предполагаемый срок службы которых наиболее рационально определяется количеством произведенной продукции.

Метод суммы производственных единиц наиболее полно отвечает форме поступления экономических выгод от использования актива на предприятии, поскольку в периоды, когда предприятие уменьшает по каким-либо причинам объемы выпуска продукции, то соответственно уменьшается и сумма начисленного износа, а при увеличении объемов выпуска соответственно возрастает и сумма начисленного износа. Если бы предприятие применяло метод равномерного начисления износа, то в определенные периоды производственная себестоимость единицы запасов готовой продукции была бы завышена и превысила бы их чистой стоимости реализации.

Начисление амортизации начинается с момента, когда актив готов к использованию, т.е. доставлен в установленное место и приведен в рабочее состояние. С этого момента прекращается капитализация затрат в стоимость актива. Как только актив готов к использованию, т.е. может эксплуатироваться в соответствии с намерениями руководства, он подлежит амортизации. При этом не важно, используется ли этот актив в действительности: он готов и должен приносить экономические выгоды.

Начисление амортизации прекращается с наиболее ранней из дат:

– момента классификации актива в качестве предназначенного на продажу согласно МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;

– прекращения признания актива.

В рамках МСФО начисление амортизации не приостанавливается во время ремонта и текущего обслуживания и не прекращается в случае простоя актива или прекращения его активного использования, за исключением случаев, когда актив полностью самортизирован .

Таким образом, можно сказать, что процесс интеграции системы бухгалтерского учета Республики Беларусь в мировую хозяйственную систему обусловлен максимальным приближением национальных стандартов учета принципам и требованиям, предусмотренным МСФО.

Тема 6. Учет нематериальных активов: сравнение национальных стандартов Беларуси с МСФО

1. Понятие нематериальных активов и критерии их признания
2. Оценка нематериальных активов
3. Особенности амортизации нематериальных активов

Основной международный стандарт, регулирующий порядок учета нематериальных активов, – международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 38 «Нематериальные активы», согласно которому

Нематериальный актив (*intangible asset*) – это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.

Примерами НМА могут быть:

- бренды;
- лицензии;
- заголовки, названия публикаций, если права на них зарегистрированы;
- компьютерные программы;
- авторские права, патенты и прочие права на производственное имущество,
- услуги или операционные права;
- рецепты, формулы, модели, дизайны или прототипы.

Приведенный перечень является иллюстративным. Группы можно объединять в более крупные или, наоборот, дробить, в зависимости от существенности и уместности представления информации в отчетности.

Нематериальные активы являются, прежде всего, активами. Это означает, что, для того чтобы иметь возможность признать (поставить на учет) такой актив, он должен соответствовать определению и критериям признания:

- актив должен быть идентифицируемым ;
- компания должна обладать контролем над этим активом;

- поток будущих экономических выгод от использования актива должен быть высоко вероятен;
- стоимость актива может быть надежно оценена.

В противном случае затраты относятся на финансовый результат как расходы периода.

Для того чтобы актив был **идентифицируемым**, он должен:

- быть отделяемым от компании (может быть продан, передан, использован, сдан в аренду, обменен и т.д.
- возникать из юридических или контрактных прав.

Идентифицируемость нематериальных активов является основным качеством, отличающим их от гудвила (гудвил представляет собой превышение затрат на приобретение компании над справедливой стоимостью принадлежащих ей чистых активов).

Контроль определяется возможностью:

- получения будущих экономических выгод от использования актива;
- ограничения доступа других лиц к получению этих выгод.

В этом смысле нематериальные активы ничем не отличаются от любых других активов. Как правило, компании регистрируют патенты, авторские права и т.д. именно для того, чтобы облегчить возможность контроля над своими нематериальными активами (например, патент дает его владельцу эксклюзивное право на использование относящегося к нему продукта или процесса. Однако нематериальные активы, возникающие в результате владения определенными знаниями; профессиональными навыками (полученными в результате работы или обучения и т.п.), не могут быть признаны в качестве активов в отчете о финансовом положении, несмотря на очевидные выгоды для компании, так как контроль над ними установить невозможно. Даже если компания затратила значительные средства и усилия для повышения квалификации своих сотрудников, выгоды от этого обучения не подконтрольны компании просто потому, что обученные работники могут уволиться. Таким образом, насколько дорогостоящим бы ни было обучение персонала, все затраты на него должны признаваться расходами в отчете о прибылях и убытках сразу. Другими часто встречающимися примерами затрат, которые не могут капитализироваться, являются: занимаемая доля или ниша рынка; отношения с клиентами и поставщиками; перечень постоянных клиентов (за исключением случаев, когда клиенты связаны юридическими обязательствами).

Будущие экономические выгоды могут быть выражены как в форме дополнительных доходов, так и в форме сокращения затрат. Очень важно, чтобы компания была в состоянии продемонстрировать поток этих будущих выгод, в противном случае все затраты являются расходами периода. Это особенно актуально для оценки затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР). Оценка вероятности получения будущих экономических выгод должна базироваться на разумных

и обоснованных допущениях руководства компании, отражающие наилучшие оценки экономических условий, которые будут существовать на протяжении оставшегося срока службы актива.

2 Оценка НМА

Все нематериальные активы, соответствующие определению и критериям признания, должны учитываться по сумме затрат на их приобретение. Эти затраты соответствуют справедливой стоимости уплаченного при покупке вознаграждения. Таким образом, если нематериальный актив приобретается за денежные средства, то их сумма и является определяющей при первоначальной оценке. Необходимо помнить, что в случае приобретения актива с отсрочкой платежа его стоимость будет эквивалента приведенной (дисконтированной) стоимости всех будущих денежных выплат за него. При этом разница между стоимостью первоначального признания актива и суммарными выплатами будет представлять собой процентный расход, признаваемый в течение срока отсрочки платежа, если только она не капитализируется в соответствии с порядком учёта, предусмотренным в МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

Первоначальная стоимость нематериального актива включает:

- покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку (за вычетом торговых скидок);

- прямые затраты по приведению актива в состояние предполагаемого использования, например:

- затраты на вознаграждения работникам, непосредственно связанные с приведением актива в его рабочее состояние;

- затраты на профессиональные услуги (например, оплату юридических услуг);

- затраты на тестирование нематериального актива, чтобы убедиться в том, что он функционирует правильно. Учет затрат на установку и настройку не должен зависеть от того, осуществляются ли данные работы сторонними организациями по договору подряда либо собственными силами сотрудников компании. Однако важно помнить, что затраты на обучение персонала капитализации не подлежат и должны быть признаны расходами в том периоде, в котором они были понесены.

Нематериальные активы, созданные внутри компании

Процесс создания нематериального актива включает две стадии:

1. стадию исследований (НИР)

2. стадию разработок (ОКР).

Примерами научно-исследовательских разработок являются:

- деятельность, направленная на получение новых знаний;
- поиск, оценка и окончательный отбор способов применения результатов исследований или других знаний;
- поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;

- формулирование, конструирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив для новых или улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг.

Затраты на исследования должны признаваться в качестве **расхода** в том периоде, в котором они были понесены, и они не могут быть признаны в качестве нематериального актива.

Примерами опытно-конструкторских разработок являются:

- проектирование, конструирование и тестирование образцов и моделей до начала производства или использования;
- проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, в том числе для новой технологии;
- проектирование, конструирование и эксплуатация опытной установки, которая по масштабам не подходит экономически для коммерческого производства;
- проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг.

Для того чтобы иметь возможность провести капитализацию затрат на стадии

разработок, требуется наличие **всех** нижеприведенных **критериев**:

- техническая осуществимость завершения создания нематериального актива с тем, чтобы он был готов к использованию или продаже;
- намерение компании завершить создание нематериального актива и использовать или продать его;
- способность компании использовать нематериальный актив или продать его;
- наличие определенности, каким образом нематериальный актив будет создавать будущие экономические выгоды;
- наличие технических, финансовых и прочих ресурсов, необходимых для завершения разработки и использования или продажи нематериального актива;
- способность надежно оценить затраты, относящиеся к разработке нематериального актива.

Если компания не может отделить стадию исследования от стадии разработки, то затраты относятся на расходы периода.

Стоимость нематериальных активов, созданных внутри компании, формируется путем капитализации всех прямых затрат, понесенных в связи с созданием этого актива, начиная с момента, когда актив впервые может быть признан в отчете о финансовом положении компании. Все затраты, понесенные до этой даты, должны были быть списаны на расходы периода и в последующем восстановлению не подлежат.

К прямым затратам относятся затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные в процессе создания актива, затраты на оплату труда тех, кто принимал в этом процессе непосредственное участие. В

затраты включаются также и соответствующие накладные расходы (например, затраты по амортизации используемых основных средств, а также патентов и лицензий, необходимых для создания нематериального актива).

Накладные расходы, связанные с неэффективным или непродуктивным использованием ресурсов, списываются на расходы периода и капитализации не подлежат. Общие административные затраты, напрямую не относящиеся к создаваемому активу, должны быть также списаны на расходы периода.

Капитализации могут подлежать и затраты по обслуживанию кредитов, если соблюдаются все требования капитализации, рассмотренные в МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

Однако, согласно данному стандарту внутренне созданные бренды, торговые марки, заголовки газет, права на публикации, списки клиентов и т.п. никогда не могут быть признаны в качестве нематериальных активов, поскольку расходы на их создания неотделимы от развития бизнеса в целом.

Внутренне созданный гудвил

Созданный компанией гудвил никогда не признается в качестве нематериального актива. Причиной тому является невозможность идентифицировать этот актив или отделить его от других активов компании. Кроме того, его зачастую нелегко контролировать. По тем же причинам и многие другие нематериальные активы, создаваемые компанией для собственных нужд, не могут быть признаны в качестве активов. Важно отметить еще и то, что стоимость такого актива для компании тоже практически невозможно надежно оценить.

Последующие затраты, связанные с обслуживанием и поддержанием качества учитываемого нематериального актива, должны списываться на расходы в периоде, в котором они понесены. Это, прежде всего, связано с самой природой нематериальных активов. В большинстве случаев практически невозможно определить, насколько те или иные затраты улучшили свойства нематериального актива, что приведет к притоку дополнительных выгод для предприятия. Таким образом, все последующие затраты списываются на расходы, за исключением случаев, когда:

- 1) существует вероятность получения выгод от использования нематериального актива в большем объеме, чем это ранее предполагалось;
- 2) затраты на это улучшение могут быть надежно оценены.

Также как и МСФО (IAS) 16 «Основные средства», данный стандарт предусматривает две модели **последующей оценки** нематериальных активов:

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

Компания должна выбрать модель последующего учёта для каждого класса нематериальных активов.

Переоцененная стоимость представляет собой справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и накопленного

убытка от обесценения. Переоценка должна проводиться с достаточной регулярностью, с тем, чтобы на отчётную дату не возникало существенных различий между балансовой и справедливой стоимостью.

Однако данную модель можно применять только в тех случаях, когда существует активный рынок аналогичных нематериальных активов. Таким образом, совершенно очевидно, что для многих видов нематериальных активов такого рынка не существует.

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

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

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

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

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

При выбытии нематериального актива резерв переоценки полностью переносится на нераспределённую прибыль.

3 Особенности амортизации НМА

Амортизируемая стоимость нематериального актива с определённым сроком

полезной службы должна распределяться на систематической основе на протяжении срока его полезной службы.

Начисление амортизации на нематериальный актив начинается, когда нематериальный актив готов к использованию, и заканчивается, когда:

- нематериальный актив классифицирован как актив, предназначенный для продажи или
- нематериальный актив более не признаётся в отчёте о финансовом положении.

Амортизационные отчисления относятся на расходы текущего периода, если в соответствии с другими стандартами не могут или не должны быть отнесены на увеличение стоимости другого актива.

Метод амортизации должен отражать характер потребления компанией экономических выгод от использования нематериального актива. Если такой характер установить не представляется возможным, то необходимо использовать линейный метод амортизации.

Ускоренная амортизация в данном случае не применяется. Подходы к определению метода амортизации нематериального актива являются специфическими, отличающимися от амортизации основных средств.

Тем не менее, общим является то, что избранные методы амортизации, сроки полезного использования и ликвидационная стоимость нематериальных активов должны регулярно, хотя бы один раз в год, пересматриваться.

Нематериальные активы, используемые на основании лицензии (как, например, компьютерные программы), должны амортизироваться в течение срока действия лицензии или ожидаемого срока их полезной службы, если он короче. В целом при определении срока службы нематериального актива необходимо учитывать следующие факторы:

- срок ожидаемого применения актива компанией;
- наличие общедоступной информации об оценках сроков службы аналогичных типов активов, которые используются аналогичным образом;
- техническое устаревание в результате изменения или совершенствования производства, а также изменения в рыночном спросе на товары или услуги, получаемые от актива;
- уровень затрат на поддержание и защиту актива, необходимых для получения будущих экономических выгод от него, а также возможности и намерения компании по достижению такого уровня затрат;
- ожидаемые действия конкурентов, в том числе и потенциальных;
- юридические или аналогичные ограничения на использование актива, такие как даты истечения соответствующих договоров аренды;
- зависимость срока полезной службы нематериального актива от сроков полезной службы других активов компании.

Срок полезной службы считается неопределенным, если невозможно установить предел периода, в течение которого от актива ожидаются чистые поступления денежных средств. Неопределенный срок службы в данном случае не является неограниченным. Нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы не амортизируются, а ежегодно тестируются на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

В отчетности для каждого класса нематериальных активов (отдельно для внутренне созданных и прочих) нужно указать:

- 1) срок полезной службы (определенный или нет), и если определенный – то используемую ставку амортизации;
- 2) используемый метод амортизации для нематериальных активов с определенным сроком полезной службы;
- 3) балансовую стоимость и накопленную амортизацию (вместе с накопленным убытком от обесценения) как на начало, так и на конец периода;
- 4) строку отчета о прибылях и убытках, в которую включены амортизационные расходы нематериальных активов;

Однако есть и дополнительные специфические требования. Необходимо:

1) раскрывать информацию об активах с неопределенным сроком полезной службы;

2) отдельно описывать индивидуальные нематериальные активы, стоимость которых существенна с точки зрения отчета о финансовом положении компании в целом;

3) для нематериальных активов, приобретенных за счет государственных субсидий или грантов и представленных в отчете о финансовом положении по справедливой стоимости, указать стоимость их первоначального признания, балансовую стоимость таких активов на отчетную дату и применяемую модель последующего учёта;

5) сверку изменения балансовой стоимости нематериальных активов, включая: приобретения (отдельная покупка и приобретения путем объединения компаний), переклассификации в категорию предназначенных на продажу, суммы переоценок, убытки от обесценения и их восстановление, амортизационные начисления, курсовые разницы и прочие существенные изменения.

В случае если нематериальные активы учитываются по переоцененной стоимости, в Примечаниях необходимо раскрыть следующую информацию:

- дату переоценки по каждому классу нематериальных активов;
- балансовую стоимость по каждому классу нематериальных активов;
- балансовую стоимость по каждому классу нематериальных активов, которая сформировалась бы, если бы они учитывались по модели первоначальной стоимости;
- сумму резерва переоценки на начало и конец периода, его изменение за период и ограничения на распределение его остатка между акционерами;
- методы и допущения, используемые для определения справедливой стоимости.

Компания также должна раскрыть сумму затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, признанную в качестве расходов периода.

Тема 7. Учет денежных средств и дебиторской задолженности: сравнение национальных стандартов Беларуси с МСФО

1 Учет денежных средств и эквивалентов

2 Учет дебиторской задолженности покупателей, скидки и резервы

1. Денежные средства – наиболее ликвидные активы. Они отражаются в балансе по строке «денежные средства» только в том случае, когда на их

использование не наложено именных ограничений (иначе – как другие текущие активы).

К денежным средствам относятся:

- счета в банках;
- наличность в кассе;
- банковские переводные векселя;
- денежные переводы;
- чеки;
- иностранная валюта.

Денежные эквиваленты – это легко реализуемые высоколиквидные низкорисковые ценные бумаги. В Международных стандартах срок их погашения не указан, но на практике обычно – не больше 3 месяцев.

2. Дебиторская задолженность – (ДЗ) обязательство различных контрагентов перед предприятием. Ее обычно разделяют на 2 вида: торговую и неторговую. В балансе их показывают отдельно.

В торговой дебиторской задолженности выделяют счета к получению и векселя к получению. К неторговой дебиторской задолженности относят неторговые векселя к получению; проценты к получению; авансы, выданные работникам; дивиденды к получению и т.п.

При отражении в балансе счетов возникает проблема признания и оценки дебиторской задолженности, т.к. покупателям часто предоставляют скидки.

Скидки могут быть:

а) торговые (trade discounts) – процентные скидки от базовой цены товара (при распродаже, для постоянных клиентов...);

б) за оплату в срок (cash (sales) discounts) – предоставляются в зависимости от срока оплаты.

Торговые скидки являются простым уменьшением цены (например, скидка на 20 % от стоимости \$100 означает, что товар продается за \$ 80).

Скидки за оплату в срок предназначены для того чтобы стимулировать покупателя оплатить счет до окончания оговоренного срока оплаты.

Предоставление скидок должно быть обозначено в договоре. Срок нормативной оплаты (торгового кредита) в 30 дней обозначается n/30. Если при этих условиях товар оплачен в течение, например, 10 дней, то скидка может быть установлена, к примеру, 5 %. Такие условия скидки обозначаются: 5/10, n/30.

Для учета скидок используются 2 метода:

1. Валовой;
2. Чистый.

При валовом методе скидка не признается до того момента, пока покупатель ее не получил. Дебиторскую задолженность показывают в полной сумме выставленного счета. Сальдо счета «Скидки» при составлении отчета о прибылях и убытках вычитается из величины выручки от продаж.

При чистом методе учета неполученные покупателем скидки трактуются как штраф за увеличение срока оплаты, т.е. дебиторская задолженность отражается в учете сразу за вычетом скидки.

Если покупатель не успевает оплатить товар в период действия скидки, то упущенная сумма скидки отражается на специальном счете и считается доходом. В отчете отражается как «прочие доходы».

По сомнительным (безнадежным) долгам создается резерв.

Дт	Кт
90	63

В балансе дебиторская задолженность показывают за вычетом резерва. В следующем году, если дебитор не платит, его долг списывается за счет резерва:

Дт	Кт
63	62 (76)

В МСФО прямо не регламентируется порядок создания резервов. Но согласно сложившейся международной практике на конец отчетного года определяются безнадежные долги и напрямую их списывают:

Дт	Кт
Расходы (90)	Дз(62)

Для оставшейся части дебиторской задолженности создают резерв методом ранжирования. Дебиторская задолженность группируется по срокам оплаты (просроченная на 30 дн., 60дн., 90дн...), и к каждой группе применяют свой коэффициент возможной неоплаты.

Отдельный вид дебиторской задолженности – векселя к получению. Векселя бывают процентные и дисконтные. Бухгалтерские записи:

Дт	Кт	
62	90	1000
62/в	62	1000 (на срок 60 дней под 12 % годовых)
через 60 дней:		
51	62/в	1000
51	91	20 – доход (1000*0,12*60/360)

Вексель можно досрочно сдать в банк (дисконт векселя). Например, под 14 % за 20 дней до истечения срока.

В балансе векселя отражаются аналогично счетам к получению, т.е. для них может быть создан резерв.

Тема 8. Учет запасов: сравнение национальных стандартов Беларуси с МСФО

1. Постоянная и периодическая системы учета запасов
2. Методы оценки запасов
- 3 Отражение запасов в отчетности

С запасами связано несколько учетных проблем:

- отражение запасов в учете (выбор системы учета запасов)
- оценка запасов (ФИФО, МИФО, ср. взвеш.)
- Отражение в отчетности (по наименьш. из с/с и рыноч. ц.)

Для учета запасов применяют 2 возможные системы учета:

а) система постоянного учета, которая основана на том, что любое движение запасов отражается на бухгалтерском счете, а сальдо счета равно величине запасов на отчетную дату (Как у нас)

б) система периодического учета, при которой счет запасов остается неизменным в течение всего отчетного периода. Закупки учитываются на отдельном счете. По окончании отчетного периода проводится инвентаризация и определяется величина запасов на конец периода: З кон. После чего рассчитывается себестоимость реализованных (израсходованных) запасов:

$$\text{З расх.} = \text{Знач.} + \text{Покупка} - \text{Зкон.}$$

Делается закрывающая проводка на конец года:

Дт	Кт
Зкон	Знач.
с/с реализ.тов	Покупки

Пример: Нач. запасы товаров \$ 30 (3 шт. * \$ 10)

Приобретено 10 шт. по \$ 10 = \$ 100

Продано 6 шт. по \$ 18 = \$ 108

а) Дт	Кт	Σ
10	60	100
90	10	60
62	90	108

Сальдо сч 10 +70 (30+100+60)

б) Дт	Кт	Σ
Покупки	60	100
62	90	108

Конец отч. периода:

- расчет. ст-ть остатка запасов

$$7 \text{ шт} * 10 = 70$$

- расчет. ст-ть реализованных тов.:

$$30 + 100 - 70 = 60$$

Закрывающая проводка:

Дт	Кт
запасы конеч. – 70	Покупки – 100
с/с реализ. тов. – 60	Запасы нач. – 30

2 Методы оценки запасов

Для оценки конечных запасов и реализованных (отпущенных в производство) запасов существует несколько методов:

- специфической идентификации (по с/с каждой единицы)
- средневзвешенной ст-ти;
- ФИФО;
- ЛИФО (недостовечно, не рекомендуется)

В системе постоянного учета стоимость оставшихся и реализованных запасов рассчитываются каждый раз в момент реализации (средневзвешенная пересчитывается после каждой закупки).

В системе периодического учета данные о закупках берутся за период в целом; сначала рассчитывается стоимость конечных запасов, а затем – реализованных.

3. В отчетности запасы должны отражаться по правилу низшей из 2-х оценок: себестоимости или рыночной цены (LCM). В качестве рыночной цены ам. ГААП принимают стоимость замещения, а МСФО – чистую стоимость реализации.

LCM может быть рассчитана – по V виду запасов;

- по группам однородных запасов;
- по общей величине запасов.

ПБУ 05/01 В целом соответствует.

С-ма постоянного учета.

При отражении в отчетности может быть создан резерв под обесценение, если запасы морально устарели, потеряли свое первоначальное качество, их текущая рыночная стоимость (стоимость продажи) снизилась.

Дт	Кт
91	14

Тема 9 Учет обязательств организации: сравнение национальных стандартов Беларуси с МСФО

- Вопросы: 1. Классификация обязательств в МСФО.
2. Учет условных обязательств.

Обязательства являются важным элементом финансовой отчетности. Они возникают в результате прошлых событий, их погашение приведет к оттоку ресурсов, воплощающих экономические выгоды.

МСФО (37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»)

Классификация: 1. – по срокам погашения: краткосрочные и долгосрочные;

2. – по сущности обязательств.

Обязательства считаются текущими (краткосрочными), если:

- ожидается, что они будут погашены в течение нормального операционного цикла П;
- они должны быть погашены в течение 12 месяцев с даты составления баланса.

Сюда включаются также долгосрочные обязательства, срок погашения которое наступает в течение 12 месяцев с даты составления баланса.

2. По сущности обязательства подразделяют на стандартные, условные и резервы:



Стандартные обязательства – это обычные обязательства организации, кредиторская задолженность.

Юридические возникают из контракта или требований законодательства (по счетам поставщиков, по поставке товаров, по уплате налогов...).

Начисленные возникают при начислении расходов (т.е. понесенные, но не оплаченные расходы) – заработная плата, отчисления в ФСЗН и т.п.

Чтобы стандартные обязательства признавались в учете, они должны удовлетворять общим критериям признания элементов финансовой отчетности:

- должны быть вероятности оттока ресурсов, воплощающих экономические выгоды;
- они могут быть надежно оценены.

Кроме стандартных обязательств у организации могут быть и другие, которые возникают в результате опубликованного заявления или сложившейся практики. Предприятие дает понять заинтересованным лицам, что оно примет на себя определенную ответственность (обязательства). Их обычно отражают как резервы.

Резервы – это обязательства, для которых существует неопределенность во времени или в сумме. Например, по гарантийному обслуживанию, на выплату призов покупателям и т.п.

Их отражают в учете и отчетности как краткосрочные (долгосрочные) обязательства.

Условное обязательство – это:

1)- существующее на отчетную дату обязательство, возникающее из прошлых событий, но не признаваемое в учете по причине:

- сумма не может быть измерена с достаточной надежностью;
- не велика вероятность того, что потребуется отток ресурсов для его погашения.

2)- возможное обязательство организации, существование которого на отчетную дату может быть подтверждена только наступлением или не наступлением в будущем некоторых событий, не находящихся под контролем организации.

Например: - единичные гарантии по обязательствам третьих лиц,
- обязательства, которые могут возникнуть (с малой вероятностью) в результате судебных разбирательств. Они в балансе не отражаются, а показываются в примечаниях к отчетности.

Условные факты хозяйственной деятельности

Условный факт – факт хозяйственной деятельности, имеющий место в настоящем времени, но в отношении последствий которого в будущем есть неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или нет в будущем 1 или несколько неопределенных событий.

К ним относятся:

- не завершённые на отчетную дату судебные разбирательства
- не завершённые на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;
- выданные до отчетной даты гарантии, поручительства в пользу третьих лиц;
- учтенные до отчетной даты векселя, срок платежа по которому не поступил;

- выданные гарантийные обязательства в отношении проданных товаров;
 - обязательства в отношении охраны окружающей среды.
 - продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, закрытие или перемещение подразделений;
- и т.д.

Подобные факты отражаются в учете как условные факты только при условии, что вероятность уменьшения или увеличения в будущем экономических выгод, вызванная этими фактами, высокая (очень высокая); иначе – в учете не отражается.

Последствиями условного факта могут быть условные обязательства или условные активы.

Условное обязательство – такое последствие условного факта, которое в будущем с высокой степенью вероятности могут привести к экономическим выгодам.

Условные активы - такое последствие условного факта, которое в будущем с высокой степенью вероятности могут привести к экономическим выгодам.

Все существенные последствия условных фактов подлежат отражению в бухгалтерской отчетности. (они признаются существенными, если без их учета невозможно достоверно оценить финансовое состояние и результаты деятельности организации).

Условные активы на счетах бухгалтерского учета не отражаются. В пояснительной записке для целей отражения в бухгалтерской отчетности условные обязательства делятся на 2 группы:

1. существенные на отчетную дату обязательства, в отношении величины или срока погашения которых неопределенность.

В связи с ними организация создает резервы, которые относят на расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы :

Дт 90,91 Кт 96(Резерв)

При этом необходимо соблюдение следующих условий:

- у организации нет возможности отказаться от исполнения обязательств; (исходя из требований договора, законодательства или сложившейся практики)
- величина обязательства могут быть достаточно обоснованно оценена.

В конце года резервы подлежат инвентаризации и, если необходимо – корректируются (уточнение расчета).

При наступлении фактов, ранее признанных условными, расходы отражают за счет соответствующего резерва. Неиспользованная сумма резерва (в случае избыточности зарезервированных сумм) признается доходом.

Дт Кт
96 (Р) 90, 91

Для целей налогообложения сумма резерва не учитываются в составе расходов.

2. возможные обязательства, существование которого на отчетную дату может быть подтверждено только наступлением или не наступлением будущих событий, не контролируемых организацией.

Информация о них на бухгалтерских счетах не отражается, а должна быть раскрыта в пояснительной записке.

Оценка условных обязательств производится посредством составления обоснованного расчета.

Способы оценки: а) путем выбора из некоторого набора значений.

Определяется ср. взвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на его вероятность.

б) путем выбора из интервала значений. определяется как среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.

в) путем выбора из определенного набора интервалов значения. Сначала определяются средние значения каждого интервала, оцениваются с учетом вероятности появления соответствующего интервала значений. Определяют средневзвешенную. информация о тах возможной величине условного обязательства раскрывается в пояснительной записке.

Тема 10 Учет финансовых результатов: сравнение национальных стандартов Беларуси с МСФО

1. Методы определения прибыли
2. Учет выручки
3. Принципы отложенного налогообложения

В международной практике существует несколько методов определения прибыли, которые применяются параллельно:

1) Метод «затраты-выпуск». Здесь сопоставляются доходы и расходы. Обычно их подразделяют по видам деятельности на текущие (обычные), финансовые и инвестиционные. Особенностью этого метода является, что расходы учитываются по экономическим элементам. То есть себестоимость не калькулируется. Чаще всего для этого метода предназначены специальные классы счетов.

2) По остаткам балансовых счетов на определённую дату. Финансовый результат определяется как разница между остатком по активным и остатками по пассивным счетам. Если дебетовые остатки больше кредитовых, то получена прибыль. А если сумма по кредитовым остаткам больше суммы по дебету, то убыток.

3) В управленческой бухгалтерии финансовый результат рассчитывают как результат от продаж (выручка – себестоимость). Причём он может быть определён по отдельным видам продукции, по отдельным рынкам сбыта и другим сегментам.

4) Через счета-экраны, соединяющие финансовую и управленческую бухгалтерии.

Также в соответствии с зарубежной практикой можно выделить два типа схем структуры счёта финансового результата, которые мы будем называть модель 1 и модель 2. Они представлены на рисунках 3 и 4.

Расходы	Доходы
Себестоимость реализованной продукции Издержки обращения Административные расходы Финансовые расходы Налоги Результат	Объём реализации (выручка)

Рисунок 3 – Схема структуры счёта финансового результата, при которой расходы сгруппированы по функциям (Модель 1)

Расходы	Доходы
Запасы на начало периода Услуги, выполненные сторонними организациями Расходы по заработной плате Амортизация Финансовые расходы Налоги Результат (прибыль)	Запасы на конец периода Объём реализации (выручка)

Рисунок 4 – Схема структуры счёта финансового результата, при которой расходы сгруппированы по экономическим элементам (Модель 2)

Модель 1 имеет целью получение результата как разности между объёмом продаж и себестоимостью реализации. Себестоимость представлена по функциям (издержки производства, обращения и т.п.).

Что касается модели 2, то в течение отчётного периода бухгалтерия фиксирует в стоимостном выражении реализацию продукции и закупки сырья, материалов, расходы на заработную плату и т. п. То есть расходы группируются по экономическим элементам. В соответствии с данной группировкой вначале показывается сумма материальных затрат. Величина запасов указывается только при использовании периодической системы учёта запасов.

В теории учета финансовые результаты рассматривают с позиции статической или динамической концепции. Согласно статической теории, финансовый результат определяется как прирост (уменьшение) собственного капитала за отчетный период, не считая взносов и изъятий

собственника. Динамическая теория бухгалтерского учета рассматривает прибыль как превышение доходов организации над ее расходами.

В Республике Беларусь принят динамический подход к определению прибыли. Финансовый результат определяют путем сопоставления доходов и расходов за отчетный период. При этом доходы и расходы можно классифицировать по разным признакам. У нас принята классификация по видам деятельности: текущая, инвестиционная, финансовая.

Доходы и расходы по текущей деятельности учитываются на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»: по кредиту счета – доходы, по дебету – расходы. Доходы и расходы по инвестиционной и финансовой деятельности отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Надо отметить, что понятие текущей деятельности в нашем законодательстве трактуется гораздо шире, чем процесс реализации продукции (товаров, работ, услуг). Сюда включаются операции по выбытию краткосрочных активов (продажа, безвозмездное поступление, излишки, недостачи материальных ценностей, денежных средств); создание и списание резервов по сомнительным долгам и других оценочных резервов; выплаты работникам, носящие характер социальных льгот (материальная помощь, вознаграждение по итогам работы за год, подарки и т.п.); штрафные санкции (начисленные к уплате и к получению) и ряд других, в том числе чрезвычайные доходы и расходы. Таким образом, информационное наполнение счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в Типовом плане счетов Республики Беларусь шире, чем в российской системе учета, однако методика отражения доходов и расходов одинаковая, и она соответствует динамической концепции бухгалтерского учета – сопоставлению доходов и расходов организации за отчетный период.

В финансовом учете зарубежных стран прибыль давно исчисляют несколькими методами. Так, по данным пробного баланса (сальдовой ведомости по синтетическим счетам) можно определить финансовый результат двумя методами: как прирост собственного капитала и как разницу между доходами и расходами.

Схема определения прибыли по пробному балансу представлена на рисунке 1. В данной схеме классы счетов укрупнены: все виды активов, так же как и все обязательства, сведены в один класс. Три первых класса счетов формируют бухгалтерский баланс, остальные – отчет о прибылях и убытках. Метод двойной записи обеспечивает равенство показателя прибыли, исчисленного обоими методами. При составлении бухгалтерского баланса значение данного показателя присоединяется к собственному капиталу.

Экономический смысл данной величины – прирост стоимости чистых активов, или изменение собственного капитала за отчетный период. Если в рассматриваемом периоде не происходило изменений капитала за счет вкладов или изъятий собственника (как в нашем примере), то прирост мог произойти только за счет полученной за отчетный период прибыли. Таким образом, прибыль определяется по методологии статического учета.

Классы бухгалтерских счетов	Сальдо		Способ определения финансового результата
	дебет	кредит	
I Активы	3300		Прибыль = I – (II+III) 3300 – (1400+1100)=800
II Обязательства		1400	
III Собственный капитал (до выявления прибыли)		1100	
IV Доходы		1800	Прибыль = IV–V 1800 – 1000=800
V Расходы	1000		
Итого:	4300	4300	

Рисунок 1 – Схема определения прибыли по балансовым счетам

Показатель прибыли можно получить также путем сопоставления доходов с расходами, используя данные счетов 4 и 5 классов. Таким образом, финансовый результат рассчитывают дважды – согласно статической и динамической концепций бухгалтерского учета.

Финансовый результат деятельности организации с позиции статической теории учета рассматривается как прирост (или уменьшение) ее собственного капитала, не считая изъятий и взносов собственника. По-видимому, появившийся в 2012 году в белорусской модели учета новый показатель «совокупная прибыль» предназначен как раз для исчисления финансового результата в соответствии с данной концепцией. Его предлагается определять как сумму чистой прибыли, результатов переоценки долгосрочных активов, не относимых на счета прибыли, и изменения собственного капитала за счет других операций, которые не включаются в чистую прибыль. Чаще всего на практике к величине чистой прибыли добавляют только прирост фондов переоценки, учитываемых в составе добавочного капитала. В результате совокупная прибыль характеризует изменение собственного капитала организации за отчетный период.

Учет выручки

Согласно международным стандартам, выручка организаций определяется как поступление активов, которое происходит в результате выбытия товаров и услуг. Понятие выручки в МСФО направлено на определение момента и суммы признания выручки. В соответствии с МСФО 18, выручка в финансовой отчетности, как правило, признаётся по моменту отгрузки. Однако в данном стандарте также оговаривается, что в современном финансовом учёте отсутствует единый для всех типов обменных операций подход к признанию выручки; для различных типов обстоятельств существуют различные, а порой и несовместимые правила.

Таким образом, можно выделить ключевые подходы к способу признания выручки, каждый из которых применим в конкретных ситуациях. Одним из таких подходов является подход, основанный на выделении

определяющего момента в процессе получения выручки. Согласно данному подходу, выручка может признаваться:

- 1) По окончании процесса производства
- 2) В момент продажи
- 3) После поставки

Признание выручки по окончании процесса производства. Если предприятие заключило надёжный контракт на производство и доставку продукции, продажная цена известна, то коммерческие расходы, соответственно, могут быть определены. Если предположить, что расходы на доставку продукции и риск неплатежа могут быть также оценены с достаточной степенью надёжности, то выручка может быть признана в момент окончания процесса производства. Примером применения такого подхода на практике может служить признание выручки в строительстве по методу «законченного контракта», согласно которому выручка признаётся для целей бухгалтерского учёта только тогда, когда контракт полностью выполнен или выполнен в значительной степени.

Признание выручки в момент продажи. Это наиболее широко используемый подход в сфере торговли. Это происходит потому, что в большинстве случаев момент продажи служит критической точкой в осуществлении сделки. Однако данный метод не является универсальным. В большинстве случаев договор продажи товаров вступает в силу после того, как товары приобретены либо произведены продавцом, и доставка товаров покупателю происходит либо в этот же момент, либо позже. На практике моментом продажи, как правило, считается момент доставки продукции покупателю.

Признание выручки после поставки. В некоторых случаях неопределённости, остающиеся после поставки продукции покупателю, настолько существенны, что признание выручки в момент поставки становится неприемлемым. Когда существует высокая вероятность неплатежа, прибыль от данной операции признаётся после оплаты.

К примеру, когда признание выручки возможно лишь после доставки продукции покупателю, относится ситуация, в которой предприятие продаёт товары, но оставляет за покупателем право их возврата. Выручку можно признать на момент продажи только в отношении невозвращаемой части, если предстоящие возвраты можно с достаточной степенью уверенности спрогнозировать: если это невозможно, выручку следует признать в момент поступления оплаты.

Управленческие расходы. В советской системе бухгалтерского учёта в расчет полной себестоимости включались все затраты: и производственные, и общехозяйственные. Согласно МСФО общие и административные расходы не включаются в себестоимость продукции. Действующее законодательство по бухгалтерскому учёту в Беларуси также рекомендует списывать такие расходы в дебет счета 90.

Принцип отложенного налогообложения давно используется в развитых странах и регламентируется МСФО 12 «Налоги на прибыль». Суть МСФО (IAS) 12 заключается в том, что расходы компании по налогу на прибыль включают расходы по текущему налогу (возмещения) и расходы по отложенному налогу (возмещения). Таким образом, согласно данному стандарту в финансовой отчетности отражаются активы и/или обязательства по отложенному налогу, а также их изменения.

Основная цель стандарта состоит в определении порядка учета налогов на прибыль. Они оперируют такими категориями, как отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы, с помощью которых определяется порядок корректировки налога на прибыль. Объективная необходимость таких корректировок вызвана различиями в способах оценки активов и обязательств, признания доходов и расходов бухгалтерского учета с принципами налогообложения, которые и приводят к возникновению постоянных и временных разниц.

Принципиальная задача, которую решает МСФО 12, заключается в том, чтобы показать в отчетности не только текущие, но и будущие налоговые последствия операций, которые компания провела за отчетный период, а также то, как повлияет на налог на прибыль возмещение стоимости отраженных в отчетности активов и погашение обязательств компании. Зачем это нужно? Вспомним, что в соответствии с МСФО основная цель финансовой отчетности – предоставить пользователям информацию для принятия ими экономических решений. В первую очередь, речь идет о собственниках компании (акционерах) и об инвесторах. Их интересует, сможет ли компания выплачивать дивиденды, проценты, возвращать заемные средства и т. д. А это зависит от доходов и расходов компании в будущем, в том числе и от предстоящих налоговых платежей. Поэтому если будущую величину налога на прибыль можно надежно предсказать, то это должно найти отражение в отчетности компании. Кроме того, учет будущих налоговых обязательств позволяет более корректно определить текущий финансовый результат.

Будущие платежи по налогу на прибыль приведут к оттоку средств компании. Поэтому на величину ожидаемого в будущем налога на прибыль компания, в соответствии с МСФО 12, должна сформировать обязательство, равное размеру ожидаемых платежей. Аналогично, уменьшение налога на прибыль в будущем – это актив компании. Таким образом, конечная цель применения МСФО 12 – это формирование отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов.

В зарубежной практике временные разницы возникают вследствие различий между учетной политикой для целей бухгалтерского учета и учетной политикой для целей налогообложения по следующим направлениям:

- 1) методу признания доходов и расходов;
- 2) способу начисления амортизации по объектам основных средств;

- 3) способу определения стоимости сырья и материалов, отпущенных в производство;
- 4) способу определения стоимости реализованных товаров;
- 5) созданию (не созданию) резерва на ремонт основных средств;
- 6) созданию (не созданию) резерва по сомнительным долгам;
- 7) созданию (не созданию) резерва на оплату отпусков сотрудников;
- 8) созданию (не созданию) резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- 9) созданию (не созданию) резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

Основная доля временных разниц возникает в результате различий между бухгалтерским и налоговым учетом амортизации основных средств, когда в бухгалтерском учете применяется линейный метод начисления амортизации, а для целей налогового учета – нелинейный метод. Это приводит к различиям между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью, которые в свою очередь приводят к возникновению временных разниц. Временные разницы – это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или в других отчетных периодах. Соответственно, налог на прибыль уплачивается в первые годы меньше, а в последующие – больше, хотя общая сумма налога за весь период эксплуатации основного средства будет одинаковой. Таким образом, организация получает отсрочку по налогу на прибыль.

В нашей учетной системе отложенное налогообложение также применяется (Инструкция № 113), но весьма ограниченно. Временные разницы возникают, в основном, при безвозмездном получении активов и начислении штрафных санкций.

ЛИТЕРАТУРА

ОСНОВНАЯ

- 1 Чая, В.Т. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / В.Т. Чая, Г.В.Чая. – М.: КНОРУС, 2010. – 304 с.
- 2 Вахрушина, М.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / М.А. Вахрушина. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 321 с.
- 3 Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери-АССА, 1999. – 1135 с.
- 4 Михалкевич, А. П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. пособие / А.П. Михалкевич. – Мн.: ООО Мисанта, ОООФУАинформ, 2003. – 202 с.
- 5 Мюллер, Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г.Миик. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 136 с.
- 6 Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 486 с.
- 7 Николаева, О.Е. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М.:Эдиториал УРСС, 2001. – 202 с.
- 8 Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учебник. – 3-е изд., испр. и доп. / В.Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 512 с..
- 9 Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / под ред. проф. В.Г. Гетьмана. – М. : Финансы и статистика, 2012. – 656 с.
- 10 Панков, Д. А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: учеб. пособие / Д.А. Панков. – М.: Новое знание, 2003. – 251с.
- 11 Панкова, С.В. Международные стандарты аудита: учеб. пособие / С.В. Панкова. – М.: Юрист, 2003. – 214 с.
- 12 Рожнова, О. В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности: учеб. пособие / О.В. Рожнова. – М.: Экзамен, 2013. – 256с.
- 13 Ришар, Ж. Бухгалтерский учёт: теория и практика : учеб. пособие / Ж. Ришар. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160
- 14 Соловьева, О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности / О.В. Соловьева. – М.: Аналитик, 1998. – 288 с.
- 15 Соловьева, О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность / О.В. Соловьева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 328 с.
- 16 Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности. / В.А. Терехова. – СПб.: Питер, 2010. – 272 с.
- 17 Ткач, В.И. Международная система учета и отчетности / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.

18 Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета / под ред. проф. Я.В. Соколова пер. с англ. / Э.С. Хендриксен. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576с.

19 Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни : учеб. пособие / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2010. – 224 с.

20 Цыганков, К.Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К.Ю. Цыганков. – М.: Магистр, 2009. – 462 с.

ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ

22 Акулич, Ю. И. Особенности зарубежной финансовой отчетности / Ю.И. Акулич // Планово-экономический отдел. – 2004. – №5. – с. 39.

23 Акулич, Ю. И. Принципы построения МСФО и проблемы внедрения их в отечественную практику / Ю.И. Акулич // Планово-экономический отдел. – 2003. – №4 – с. 39.

24 Акулич, Ю. И. Условия составления и представления отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности / Ю.И. Акулич // Планово-экономический отдел. – 2004. – №2. – с. 46.

25 Лебедев, П. Международные стандарты финансовой отчетности / П. Лебедев // Планово-экономический отдел. – 2003. – №4. – с. 36.

26 Лебедев, П. Международные стандарты финансовой отчетности / П. Лебедев // Планово-экономический отдел. – 2003. – №5. – с. 45.

27 Маренков, Н.Л. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах. / Н.Л. Маренков. – М.: Едиторная УРСС, 2010. – 403 с.

28 Шнейдман, Л.З. Соответствие отчетности международным стандартам / Л.З. Шнейдман // Бухгалтерские учет. – 2001. – №12. – с. 23.