

АССА
Прикладные навыки
ФИНАНСОВАЯ
ОТЧЕТНОСТЬ (FR)

Учебное пособие

Ташкент 2024

ОГЛАВЛЕНИЕ

Глава I.	Представление финансовой отчетности (IAS 1)	стр.3
Глава II.	Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки (IAS 8).....	стр.15
Глава III	Часть 1. Учет внеоборотных материальных активов (IAS 16, IAS 20, IAS 23, IAS 40).....	стр.21
	Часть 2. Учет нематериальных активов (IAS 3).....	стр.59
Глава IV.	Внеоборотные активы, предназначенные для продажи. Прекращенная деятельность (IFRS 5).....	стр.72
Глава V.	Обесценение активов (IAS 36).....	стр.86
Глава VI.	Учет материалов. Запасы. (IAS 2).....	стр.103
Глава VII.	Сельское хозяйство (IAS 41).....	стр.110
Глава VIII.	Оценка справедливой стоимости (IFRS 13).....	стр.116
Глава IX.	Влияние изменений валютных курсов (IAS 21).....	стр.123
Глава X.	Финансовая отчетность (с корректировками).....	стр.132

ГЛАВА I

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (IAS 1)

МСФО (IAS) 1 — Представление финансовой отчетности

Обзор

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» устанавливает общие требования к финансовой отчетности, в том числе то, как она должна быть структурирована, минимальные требования к ее содержанию и основные концепции, такие как непрерывная деятельность, метод учета по методу начисления и текущие/долгосрочные финансовые отчеты. различие. Стандарт требует, чтобы полный комплект финансовой отчетности включал отчет о финансовом положении, отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, отчет об изменениях в капитале и отчет о движении денежных средств.

МСФО (IAS) 1 был переиздан в сентябре 2007 года и применяется к годовым периодам, начинающимся 1 января 2009 года или после этой даты.

Краткое изложение МСФО (IAS) 1

Цель МСФО (IAS) 1

Целью МСФО (IAS) 1 (2007 г.) является установление основы представления финансовой отчетности общего назначения для обеспечения сопоставимости как с финансовой отчетностью предприятия за предыдущие периоды, так и с финансовой отчетностью других предприятий. МСФО (IAS) 1 устанавливает общие требования к представлению финансовой отчетности, рекомендации по ее структуре и минимальные требования к ее содержанию. [IAS 1.1] Стандарты признания, оценки и раскрытия информации о конкретных операциях рассматриваются в других стандартах и интерпретациях. [МСФО 1.3]

Объем

МСФО (IAS) 1 применяется ко всей финансовой отчетности общего назначения, подготовленной и представленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). [МСФО 1.2]

Финансовая отчетность общего назначения – это отчетность, предназначенная для пользователей, которые не в состоянии требовать финансовые отчеты, адаптированные к их конкретным информационным потребностям. [МСФО 1.7]

Цель финансовой отчетности

Целью финансовой отчетности общего назначения является предоставление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств предприятия, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии

экономических решений. Для достижения этой цели финансовая отчетность предоставляет информацию о: [IAS 1.9]

- активы
- обязательства
- капитал
- доходы и расходы, включая прибыли и убытки
- вклады и выплаты владельцам (в их качестве владельцев)
- денежные потоки.

Эта информация, наряду с другой информацией в примечаниях, помогает пользователям финансовой отчетности прогнозировать будущие потоки денежных средств организации и, в частности, их сроки и достоверность.

Компоненты финансовой отчетности

Полный комплект финансовой отчетности включает: [IAS 1.10]

- отчет о финансовом положении (баланс) на конец периода
- отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период (представленный в виде единого отчета или путем представления раздела о прибылях и убытках в отдельном отчете о прибылях и убытках, за которым сразу следует отчет, представляющий совокупный доход, начиная с прибыли или потеря)
- отчет об изменениях в капитале за период
- отчет о движении денежных средств за период
- примечания, содержащие краткое изложение основных положений учетной политики и другие пояснительные примечания.
- сравнительная информация, предусмотренная стандартом.

Организация может использовать названия заявлений, отличные от указанных выше. Все финансовые отчеты должны быть представлены с одинаковой значимостью. [МСФО 1.10]

Когда организация применяет учетную политику ретроспективно или делает ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности, или когда она реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности, она также должна представить отчет о финансовом положении (балансовый отчет) по состоянию на начало отчетного периода. Самый ранний сравнительный период.

Отчеты, представленные вне финансовой отчетности, включая финансовые обзоры руководства, экологические отчеты и отчеты о добавленной стоимости, не входят в сферу применения МСФО. [МСФО 1.14]

Достоверное представление и соблюдение МСФО

Финансовая отчетность должна «честно представлять» финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия. Достоверное представление требует правдивого представления последствий операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов, изложенными в Концепции. Предполагается, что применение МСФО, с дополнительным раскрытием информации, когда это необходимо, приведет к составлению финансовой отчетности, которая обеспечивает достоверное представление. [МСФО 1.15]

МСФО (IAS) 1 требует от предприятия, финансовая отчетность которого соответствует МСФО, сделать четкое и безоговорочное заявление о таком соответствии в примечаниях. Финансовую отчетность нельзя назвать соответствующей МСФО, если она не соответствует

всем требованиям МСФО (включая Международные стандарты финансовой отчетности, Международные стандарты бухгалтерского учета, Интерпретации IFRIC и Интерпретации SIC). [МСФО 1.16]

В соответствующей учетной политике не вносятся исправления ни путем раскрытия используемой учетной политики, ни примечаний или пояснительных материалов. [МСФО 1.18]

МСФО (IAS) 1 признает, что в крайне редких случаях руководство может прийти к выводу, что соблюдение требований МСФО будет настолько вводить в заблуждение, что это будет противоречить целям финансовой отчетности, изложенным в «Концепции». В таком случае организация обязана отступить от требований МСФО с подробным раскрытием характера, причин и последствий отступления. [МСФО 1.19-21]

Действующее предприятие

В Концептуальных основах отмечается, что финансовая отчетность обычно составляется с допущением, что предприятие является действующим предприятием и продолжит свою деятельность в обозримом будущем. [Концептуальная основа, пункт 4.1]

МСФО (IAS) 1 требует, чтобы руководство провело оценку способности предприятия продолжать свою деятельность в непрерывном режиме. Если руководство имеет значительные сомнения относительно способности предприятия продолжать свою деятельность в непрерывном режиме, неопределенности должны быть раскрыты. Если руководство приходит к выводу, что предприятие не является непрерывным, финансовая отчетность не должна готовиться на основе принципа непрерывности деятельности, и в этом случае МСФО (IAS) 1 требует раскрытия ряда сведений. [МСФО 1.25]

Метод начисления в бухгалтерском учете

МСФО (IAS) 1 требует, чтобы предприятие готовило свою финансовую отчетность, за исключением информации о движении денежных средств, используя метод начисления. [МСФО 1.27]

Последовательность представления

Представление и классификация статей в финансовой отчетности должны сохраняться от одного периода к другому, за исключением случаев, когда изменение оправдано либо изменением обстоятельств, либо требованиями нового МСФО. [МСФО 1.45]

Существенность и агрегирование

Информация является существенной, если можно разумно ожидать, что ее пропуск, искажение или сокрытие повлияют на решения, которые основные пользователи финансовой отчетности общего назначения принимают на основе этой финансовой отчетности, которая предоставляет финансовую информацию о конкретной отчитывающейся организации. [МСФО 1.7] *

Каждый существенный класс аналогичных статей должен быть представлен в финансовой отчетности отдельно. Разнородные статьи могут быть объединены только в том случае, если они индивидуально несущественны. [МСФО 1.29]

Однако информация не должна скрываться путем агрегирования или предоставления несущественной информации; соображения существенности применяются ко всем частям финансовой отчетности, и даже если стандарт требует конкретного раскрытия информации, соображения существенности применяются. [МСФО 1.30A-31]

Смещение

Активы и пассивы , а также доходы и расходы не могут быть взаимозачтены, если этого не требует или не разрешает МСФО. [МСФО 1.32]

Сравнительная информация

МСФО (IAS) 1 требует раскрытия сравнительной информации в отношении предыдущего периода по всем суммам, отраженным в финансовой отчетности, как в самой финансовой отчетности, так и в примечаниях, если другой стандарт не требует иного. Сравнительная информация предоставляется в описательном и описательном виде, если она важна для понимания финансовой отчетности текущего периода. [МСФО 1.38]

Предприятие обязано представить, как минимум два из следующих первичных финансовых отчетов : [IAS 1.38A]

- отчет о финансовом положении*
- отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе
- отдельные отчеты о прибылях и убытках (если они представлены)
- отчет о движении денежных средств
- отчет об изменениях в капитале
- соответствующие примечания по каждому из вышеуказанных пунктов. *

Третий отчет о финансовом положении должен быть представлен, если предприятие ретроспективно применяет учетную политику, пересчитывает статьи или реклассифицирует статьи, и эти корректировки оказали существенное влияние на информацию в отчете о финансовом положении на начало отчетного периода. Сравнительный период. [МСФО 1.40A]

Если сравнительные суммы изменяются или реклассифицируются, требуется раскрытие различной информации. [МСФО 1.41]

Структура и содержание финансовой отчетности в целом

МСФО (IAS) 1 требует, чтобы компания четко идентифицировала: [IAS 1.49-51]

- финансовая отчетность , которую необходимо отличать от другой информации в опубликованном документе
- каждый финансовый отчет и примечания к финансовой отчетности .

Кроме того, следующая информация должна быть размещена на видном месте и при необходимости повторяться: [IAS 1.51]

- название отчитывающейся организации и любые изменения в названии
- ли финансовая отчетность группой предприятий или отдельной организацией
- информация о том составление отчетов период
- представления (согласно определению МСФО (IAS) 21) Последствия изменений валютных курсов)
- используемый уровень округления (например, тысячи, миллионы).

Отчетный период

Предполагается , что финансовая отчетность будет готовиться не реже одного раза в год. Если годовой отчетный период изменяется и финансовая отчетность подготовлена за другой период, предприятие должно раскрыть причину изменения и заявить, что суммы не полностью сопоставимы. [МСФО 1.36]

Отчет о финансовом положении (баланс) Текущая и долгосрочная классификация

Предприятие обычно должно представлять классифицированный отчет о финансовом положении, разделяя текущие и внеоборотные активы и обязательства, за исключением случаев, когда представление, основанное на ликвидности, обеспечивает надежную информацию. [IAS 1.60]. В любом случае, если категория активов (обязательств) объединяет суммы, которые будут получены (погашены) через 12 месяцев, с активами (обязательствами), которые будут получены (погашены) в течение 12 месяцев, требуется раскрытие примечания, которое разделяет долгосрочные суммы из 12-месячных сумм. [МСФО 1.61]

Текущие активы являются ресурсами, которые являются : [МСФО 1.66]

- ожидается, что он будет реализован в рамках обычного операционного цикла организации
- предназначенные главным образом для целей торговли
- предполагается реализовать в течение 12 месяцев после отчетного периода
- денежные средства и их эквиваленты (если не установлены ограничения).

Все остальные активы являются внеоборотными . [МСФО 1.66]

Текущие обязательства таковы: [IAS 1.69]

- ожидается, что расчеты будут погашены в рамках обычного операционного цикла организации
- удерживается с целью торговли
- должны быть урегулированы в течение 12 месяцев
- по которым предприятие не имеет права на конец отчетного периода отложить расчет более чем на 12 месяцев.

Прочие обязательства являются долгосрочными.

Когда ожидается, что долгосрочная задолженность будет рефинансирована в рамках существующей кредитной линии, и предприятие имеет право сделать это по своему усмотрению, задолженность классифицируется как долгосрочная, даже если в противном случае обязательство должно было быть погашено в течение 12 месяцев. [МСФО 1.73]

Если обязательство стало подлежать оплате по требованию из-за того, что организация нарушила обязательство по долгосрочному кредитному соглашению на отчетную дату или до нее, обязательство является текущим, даже если кредитор согласился, после отчетной даты и до выдачи разрешения. финансовой отчетности к выпуску, а не требовать выплаты вследствие нарушения. [IAS 1.74] Однако обязательство классифицируется как долгосрочное, если кредитор согласился к отчетной дате предоставить льготный период, заканчивающийся как минимум через 12 месяцев после окончания отчетного периода, в течение которого предприятие может устранить нарушение и в течение, которого кредитор не может требовать немедленного погашения. [МСФО 1.75]

Расчет путем выпуска долевых инструментов не влияет на классификацию. [МСФО 1.76B]

Позиции

В отчет о финансовом положении должны быть включены следующие статьи: [IAS 1.54]

- (а) основные средства
- (б) инвестиционная недвижимость
- (в) нематериальные активы
- (г) финансовые активы (за исключением сумм, указанных в пунктах (е), (h) и (i))
- (д) инвестиции, учтенные по методу долевого участия
- (е) биологические активы

- (ё) запасы
- (ж) торговая и прочая дебиторская задолженность
- (з) денежные средства и их эквиваленты
- (и) активы, предназначенные для продажи
- (й) торговая и прочая кредиторская задолженность
- (к) положения
- (л) финансовые обязательства (за исключением сумм, указанных в пунктах (к) и (л))
- (м) текущие налоговые обязательства и текущие налоговые активы, как они определены в МСФО (IAS) 12.

(н) отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы, как они определены в МСФО (IAS) 12.

- (о) обязательства, включенные в группы выбытия
- (п) неконтролирующие доли участия, представленные в составе капитала
- (р) выпущенный капитал и резервы, принадлежащие владельцам материнской компании.

Для достоверного представления финансового положения организации могут потребоваться дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоги. [МСФО 1.55]

Когда организация представляет промежуточные итоги, эти промежуточные итоги должны состоять из статей, состоящих из сумм, признанных и оцененных в соответствии с МСФО; быть представлены и обозначены в ясной и понятной форме; быть последовательным от периода к периоду; и не отображаться с большей заметностью, чем требуемые промежуточные итоги и итоги. [МСФО 1.55A] *

* Добавлено Инициативой по раскрытию информации (поправки к МСФО (IAS) 1) с 1 января 2016 года.

Дальнейшие подклассификации представленных статей приведены в отчете или примечаниях, например: [IAS 1.77-78]:

- о классы основных средств
- о дезагрегирование дебиторской задолженности
- о дезагрегирование запасов в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы».
- о дезагрегирование резервов на вознаграждения работникам и другие статьи
- о классы собственного капитала и резервов.

Формат заявления

МСФО (IAS) 1 не предписывает формат отчета о финансовом положении. Активы могут быть представлены как краткосрочные, затем долгосрочные, или наоборот, а обязательства и собственный капитал могут быть представлены как краткосрочные, затем долгосрочные, а затем собственный капитал, или наоборот. Допускается представление чистых активов (активы минус обязательства). Подход долгосрочного финансирования, используемый в Великобритании и других странах – основные средства + оборотные активы – краткосрочная кредиторская задолженность = долгосрочный долг плюс собственный капитал – также приемлем.

Акционерный капитал и резервы

требуется раскрытие следующей информации: [IAS 1.79]

- о количество объявленных, выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но не полностью оплаченных акций
- о номинальная стоимость (или акции не имеют номинальной стоимости)
- о сверка количества акций, находящихся в обращении на начало и конец периода
- о описание прав, предпочтений и ограничений
- о собственные акции, включая акции, принадлежащие дочерним и зависимым компаниям

- о акции, зарезервированные для выпуска по опционам и контрактам
- о описание характера и назначения каждого резерва в составе капитала.

Дополнительное раскрытие информации требуется в отношении компаний, не имеющих акционерного капитала, а также в тех случаях, когда компания реклассифицировала финансовые инструменты с правом досрочного погашения. [МСФО 1.80-80А]

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе

Концепции прибыли или убытка и совокупного дохода

Прибыль или убыток определяются как «сумма доходов за вычетом расходов, исключая компоненты прочего совокупного дохода». Прочий совокупный доход определяется как включающий «статьи доходов и расходов (включая корректировки по реклассификации), которые не признаются в составе прибыли или убытка, как того требуют или разрешают другие МСФО». Общий совокупный доход определяется как «изменение капитала в течение периода в результате операций и других событий, кроме тех изменений, которые происходят в результате операций с владельцами, выступающими в качестве владельцев». [МСФО 1.7]

Все статьи доходов и расходов, признанные в периоде, должны быть включены в состав прибыли или убытка, если стандарт или интерпретация не требуют иного. [IAS 1.88] Некоторые МСФО требуют или разрешают исключать некоторые компоненты из прибыли или убытка и вместо этого включать их в прочий совокупный доход.

Примеры статей, признанных за пределами прибыли или убытка

- Изменения в приросте стоимости от переоценки при использовании метода переоценки согласно МСФО (IAS) 16. Основные средства и МСФО (IAS) 38 Нематериальные активы
- Переоценка чистого обязательства или актива с установленными выплатами, признанного в соответствии с МСФО (IAS) 19. Льготы сотрудникам (2011 г.)
- Курсовые разницы от пересчета функциональных валют в валюту представления в соответствии с МСФО (IAS) 21. Последствия изменений валютных курсов
- Прибыли и убытки от переоценки финансовых активов, имеющих в наличии для продажи, в соответствии с МСФО (IAS) 39. Финансовые инструменты: признание и оценка
- Эффективная часть прибылей и убытков от хеджирования инструментов при хеджировании денежных потоков согласно МСФО (IAS) 39 или МСФО (IFRS) 9. Финансовые инструменты
- Прибыли и убытки от переоценки инвестиций в долевые инструменты, если предприятие решило представить их в составе прочего совокупного дохода в соответствии с МСФО (IFRS) 9.
- Влияние изменений кредитного риска по финансовому обязательству, - оцениваемому по справедливой стоимости через прибыль и убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

Кроме того, МСФО (IAS) 8 Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки требуют исправления ошибок, а эффект от изменений в учетной политике должен признаваться в составе прибыли или убытка за текущий период. [МСФО 1.89]

Выбор презентации и основные требования

У организации есть выбор представления :

- единый отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, в котором прибыль или убыток и прочий совокупный доход представлены в двух разделах, или
- два заявления :
- отдельный отчет о прибылях и убытках
- отчет о совокупном доходе, следующий сразу за отчетом о прибыли или убытке и начиная с прибыли или убытка [IAS 1.10A]

В заявлении(ях) должно быть указано: [IAS 1.81A]

- прибыль или убыток
- итого прочий совокупный доход
- совокупный доход за период
- распределение прибыли или убытка и совокупного дохода за период между неконтролирующими долями участия и владельцами материнской компании.

Раздел или отчет о прибылях и убытках

Следующие минимальные статьи должны быть представлены в разделе о прибылях и убытках (или в отдельном отчете о прибылях и убытках, если он представлен): [IAS 1.82-82A]

- доход
- прибыли и убытки от прекращения признания финансовых активов, оцениваемых по амортизированной стоимости
- финансовые затраты
- доля прибыли или убытка ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемая по методу долевого участия
- определенные прибыли или убытки, связанные с реклассификацией финансовых активов
- налоговые расходы
- единая сумма на общую сумму снятых с производства позиций Расходы, - признаваемые в составе прибыли или убытка, следует анализировать либо по характеру (сырье, расходы на персонал, амортизация и т. д.), либо по функциям (себестоимость продаж, реализация, административные и т. д.). [IAS 1.99] Если предприятие классифицирует по функциям, то должна быть раскрыта дополнительная информация о характере расходов – по минимальному расходу на износ, амортизацию и вознаграждения работникам. [МСФО 1.104]

«Прочие совокупные доходы»

В другом разделе совокупного дохода необходимо представить статьи, которые классифицируются по своему характеру и сгруппированы между теми статьями, которые будут или не будут реклассифицированы в состав прибылей и убытков в последующих периодах. [МСФО 1.82A]

Доля предприятия в составе ПСД ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемых методом долевого участия, представляется в совокупности как отдельные статьи в зависимости от того, будет ли она впоследствии реклассифицирована в прибыль или убыток. [МСФО 1.82A]*

* Разъяснено Инициативой по раскрытию информации (поправки к МСФО (IAS) 1) , вступающими в силу с 1 января 2016 года.

Когда организация представляет промежуточные итоги, эти промежуточные итоги должны состоять из статей, состоящих из сумм, признанных и оцененных в соответствии с МСФО; быть представлены и обозначены в ясной и понятной форме; быть последовательным от периода к периоду; не отображаться с большей заметностью, чем требуемые промежуточные итоги и итоги; и сверены с промежуточными итогами или итоговыми суммами, требуемыми МСФО. [МСФО 1.85A-85 B]*

* Добавлено Инициативой по раскрытию информации (поправки к МСФО (IAS) 1) с 1 января 2016 года.

Другие требования

Для достоверного представления результатов деятельности организации могут потребоваться дополнительные статьи. [МСФО 1.85]

Статьи не могут быть представлены как «чрезвычайные статьи» в финансовой отчетности или примечаниях. [МСФО 1.87]

Некоторые статьи должны раскрываться отдельно либо в отчете о совокупном доходе, либо в примечаниях, если они существенны, в том числе: [IAS 1.98]

- списание запасов до чистой стоимости реализации или основных средств до возмещаемой стоимости, а также восстановление такого списания
- реструктуризация деятельности предприятия и сторнирование любых резервов на расходы по реструктуризации
- выбытие объектов основных средств
- выбытия из вложения
- это продолжается операции
- судебные разбирательства населенные пункты
- другой развороты из видения

Заявление из наличные потоки

Вместо того, чтобы устанавливать отдельные требования к представлению отчета о движении денежных средств, МСФО (IAS) 1.111 ссылается на МСФО (IAS) 7. Отчет о движении денежных потоков.

Отчет об изменениях в капитале

МСФО (IAS) 1 требует, чтобы компания представляла отдельный отчет об изменениях в собственном капитале. Заявление должен показать : [IAS 1.106]

- общий совокупный доход за период с указанием отдельно сумм, относящихся к владельцам материнской компании и неконтролирующим долям участия
- последствия любого ретроспективного применения учетной политики или пересчетов, произведенных в соответствии с МСФО (IAS) 8, отдельно для каждого компонента прочего совокупного дохода.
- сверки между балансовой стоимостью на начало и конец периода по каждому компоненту капитала, отдельно раскрывая:
- выгода или потеря

- другой всесторонний доход *
- операции с собственниками, в которых отдельно отражаются вклады и выплаты собственникам, а также изменения долей участия в дочерних обществах, не приводящие к потере контроля

* Анализ прочего совокупного дохода по статьям необходимо представить либо в отчете, либо в примечаниях. [МСФО 1.106А]

Следующие суммы также могут быть представлены в отчете об изменениях в капитале или в примечаниях: [IAS 1.107]

- сумма дивидендов, признанных в качестве распределения
- соответствующая сумма на акцию.

Примечания к финансовой отчетности

Примечания должны: [IAS 1.112]

- представить информацию об основах подготовки финансовой отчетности и конкретной используемой учетной политике
- раскрывать любую информацию, требуемую МСФО, которая не представлена где-либо еще в финансовой отчетности, и
- предоставлять дополнительную информацию, которая не представлена где-либо в финансовой отчетности, но важна для понимания любой из нее

Примечания представлены систематическим образом и снабжены перекрестными ссылками из самой финансовой отчетности на соответствующее примечание. [МСФО 1.113]

МСФО (IAS) 1.114 предполагает, что примечания обычно должны быть представлены в следующем порядке:*

- заявление о соответствии МСФО
- краткое изложение основных применяемых принципов учетной политики, включая: [IAS 1.117]
- оценки, использованная при подготовке финансовой отчетности
- другая используемая учетная политика, которая имеет отношение к пониманию финансовой отчетности
- Подтверждающая информация по статьям, представленным в отчете о финансовом положении (балансе), отчете(ах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, отчете об изменениях в капитале и отчете о движении денежных средств, в том порядке, в котором они заявлены и каждая позиция представлена
- другой раскрытие информации, в том числе:
- условные обязательства (см. МСФО (IAS) 37) и непризнанные договорные обязательства

- нефинансовое раскрытие информации, такое как цели и политика организации в области управления финансовыми рисками (см. МСФО (IFRS) 7). *Финансовые инструменты: раскрытие информации*)

* Инициатива по раскрытию информации (поправки к МСФО (IAS) 1), вступающая в силу 1 января 2016 года, разъясняет этот порядок просто как пример того, как можно упорядочивать примечания, и добавляет дополнительные примеры возможных способов упорядочивания примечаний, чтобы прояснить, что понятность и сопоставимость должны быть учитываются при определении порядка примечаний.

Другие раскрытия информации

Суждения и ключевые предположения

Предприятие должно раскрывать в кратком изложении основных принципов учетной политики или других примечаниях суждения, помимо тех, которые связаны с оценками, которые руководство сделало в процессе применения учетной политики предприятия, которые оказывают наиболее существенное влияние на суммы, признанные в отчетности. финансовая отчетность. [МСФО 1.122]

Примеры, приведенные в МСФО (IAS) 1.123, включают суждения руководства при определении:

- когда практически все существенные риски и выгоды, связанные с владением финансовыми активами и арендованными активами, передаются другим организациям
- являются ли по сути отдельные продажи товаров финансовыми соглашениями и, следовательно, не приводят к получению доходов.

Предприятие также должно раскрыть в примечаниях информацию о ключевых допущениях, касающихся будущего, и других ключевых источниках неопределенности оценок на конец отчетного периода, которые имеют значительный риск возникновения существенной корректировки балансовой стоимости активов и обязательств в течение следующего финансового года. [IAS 1.125] Раскрытие информации не предполагает раскрытие бюджетов или прогнозов. [МСФО 1.130]

Дивиденды

Помимо информации о распределениях в отчете об изменениях в капитале (см. выше), в примечаниях должна быть раскрыта следующая информация: [IAS 1.137]

- сумма дивидендов, предложенная или объявленная до того, как финансовая отчетность была утверждена к выпуску, но которые не были признаны в качестве распределения среди владельцев в течение периода, и соответствующая сумма на акцию.
- сумма любых накопительных дивидендов по привилегиям, не признанных.

Раскрытие информации о капитале

Предприятие раскрывает информацию о своих целях, политике и процессах управления капиталом. [IAS 1.134] Соответствовать с это, раскрытие закрытий включают : [IAS 1.135]

○ о качественная информация о целях, политике и процессах управления капиталом организации, включая>

- описание капитала, которым он управляет
- характер требований к внешнему капиталу, если таковые имеются

- том, как он достигает своих целей
- количественные данные о том, что предприятие считает капиталом
- меняется от одного периода к другому
- выполнило ли предприятие какие-либо внешние требования к капиталу и
- в случае несоблюдения – последствия такого несоблюдения.

Финансовые инструменты с правом досрочного погашения

МСФО (IAS) 1.136А требует раскрытия следующей дополнительной информации, если у компании есть инструмент с правом досрочного погашения, который классифицируется как долевой инструмент:

- сводные количественные данные о сумме, отнесенной к капиталу
- организации для управления ее обязательствами по выкупу или погашению инструментов, когда этого требуют держатели инструментов, включая любые изменения по сравнению с предыдущим периодом.
- ожидаемый отток денежных средств при погашении или обратном выкупе этого класса финансовых инструментов и
- информацию о том, как определялся ожидаемый отток денежных средств при погашении или выкупе.

Дополнительная информация

Следующая дополнительная информация в примечаниях требуется в соответствии с МСФО (IAS) 1, если она не раскрыта где-либо еще в информации, публикуемой вместе с финансовой отчетностью: [IAS 1.138]

- о местонахождение и юридическая форма юридического лица
- о страна регистрации
- о адрес зарегистрированного офиса или основного места деятельности
- о описание операций и основной деятельности организации
- о если он является частью группы, имя его родителя и конечного родителя группы.
- о если это существо с ограниченной жизнью, информация о продолжительности жизни

ГЛАВА II

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ И ОШИБКИ (IAS 8)

МСФО (IAS) 8 – Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки

Введение

МСФО (IAS) 8 регулирует следующие темы:

- выбор учетной политики
- изменения в учетной политике
- изменения в бухгалтерских оценках
- исправление ошибок предыдущего периода.

Учетная политика

«Учетная политика – это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, применяемые предприятием при подготовке и представлении финансовой отчетности» (IAS 8, пункт 5).

МСФО (IAS) 8 требует, чтобы компания выбрала и применяла соответствующую учетную политику, соответствующую Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) и их интерпретациям, чтобы гарантировать, что финансовая отчетность предоставляет «информацию, которая:

- актуальность для потребностей пользователей в принятии экономических решений
- надежны в том смысле, что финансовая отчетность
- достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и потоки денежных средств предприятия.
- отражать экономическую сущность сделок, других событий и условий, а не только юридическую форму
- нейтральны, т.е. свободны от предвзятости

• предусмотрительны и являются полными во всех существенных отношениях» (МСФО (IAS) 8, пункт 10)

Изменение учетной политики

Общее правило заключается в том, что учетная политика обычно не меняется от периода к периоду, чтобы обеспечить сопоставимость финансовой отчетности с течением времени.

МСФО (IAS) 8 требует изменения учетной политики «только в том случае, если изменение:

- требуется стандартом бухгалтерского учета МСФО или
- приводит к тому, что финансовая отчетность предоставляет надежную и более актуальную информацию» (IAS 8, пункт 14).

Изменение учетной политики происходит, если произошли изменения:

- признание, например, теперь признаются расходы, а не активы
- презентация, например, амортизация теперь включается в себестоимость реализации, а не в административные расходы, или
- основа измерения, например, учет активов по восстановительной стоимости, а не по исторической стоимости.

Учет изменения в учетной политике

Требуемый порядок бухгалтерского учета заключается в том, что:

- изменение должно применяться ретроспективно с корректировкой начального сальдо нераспределенной прибыли в отчете об изменениях в собственном капитале.
- сравнительная информация должна быть пересчитана, за исключением случаев, когда это практически невозможно.
- если корректировка начальной нераспределенной прибыли не может быть обоснованно определена, такое изменение должно быть скорректировано перспективно, т.е. включено в отчет о прибылях и убытках текущего периода.

Бухгалтерские оценки

Бухгалтерские оценки представляют собой денежные суммы в финансовой отчетности, которые подвержены неопределенности измерения.

Многие цифры в финансовой отчетности требуют той или иной формы оценки, при которой денежные суммы не могут быть непосредственно наблюдаемы. Разработка таких оценок потребует использования суждений или предположений, основанных на самой последней доступной информации. Эти бухгалтерские оценки могут включать в себя:

- расходы на амортизацию

- справедливая стоимость актива или обязательства
- чистая стоимость реализации запасов

Изменения в бухгалтерских оценках Требования МСФО (IAS) 8 касаются:

- последствия изменения в бухгалтерских оценках должны быть включены в отчет о прибылях и убытках в периоде изменения и, если это касается последующих периодов, в этих последующих периодах.
- последствия изменения должны быть включены в ту же классификацию доходов или расходов, которая использовалась для первоначальной оценки.
- Если изменения существенны, необходимо раскрыть характер и степень влияния изменения.

Примерами изменений в бухгалтерских оценках являются изменения:

- срок полезного использования внеоборотных активов
- метод амортизации внеоборотных активов

гарантийные положения, основанные на более актуальной информации о частоте и стоимости претензий.

Пример 1.

Если внеоборотный актив имеет амортизируемую сумму в размере 5000 долларов США, подлежащую списанию в течение пяти лет, различные методы амортизации, такие как линейный метод, уменьшение остатка и т. д., представляют собой разные методы оценки.

Выбор метода амортизации будет методом оценки, тогда как политика списания амортизируемой суммы внеоборотных активов в течение срока их полезного использования будет являться учетной политикой.

Таким образом, методы оценки реализуют аспекты учетной политики, связанные с измерением.

Пример 2.

Что из перечисленного является изменением в учетной политике в отличие от изменения в методе оценки?

1 Предприятие ранее относило проценты, возникшие в связи со строительством материальных внеоборотных активов, в отчет о прибылях и убытках. После пересмотра МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» и в соответствии с пересмотренными требованиями этого стандарта теперь проценты капитализируются.

2 Предприятие ранее амортизировало транспортные средства методом уменьшаемого остатка по ставке 40% годовых. Сейчас он использует прямолинейный метод в течение пяти лет.

3 Предприятие ранее отражало определенные накладные расходы в себестоимости продаж. Теперь эти накладные расходы отображаются в составе административных расходов.

4 Предприятие ранее оценивало запасы по средневзвешенной стоимости. Теперь он измеряет запасы, используя метод «первым поступило — первым продано» (FIFO).

Решение

По каждому из пунктов спросите, предполагает ли это изменение:

- признание
- презентация
- основа измерения.

Если ответ на любой из этих вопросов положительный, изменение является изменением учетной политики.

1 Это изменение узнавания и представления. Следовательно, это изменение учетной политики.

2 Ответ на все три вопроса – нет. Это всего лишь изменение методики оценки.

3 Это изменение представления и, следовательно, изменение учетной политики.

4 Это изменение базы оценки и, следовательно, изменение учетной политики.

Ошибки предыдущего периода

Ошибки предыдущих периодов – это упущения и искажения в финансовой отчетности за один или несколько предыдущих периодов, возникающие в результате неиспользования информации, которая:

- была доступна, когда финансовая отчетность за эти периоды была утверждена к выпуску и

- можно было бы разумно ожидать, что они будут приняты во внимание при подготовке данной финансовой отчетности.

К таким ошибкам относятся математические ошибки, ошибки в применении учетной политики, недосмотры и мошенничество.

Ошибки текущего периода, обнаруженные в этом периоде, должны быть исправлены до утверждения финансовой отчетности к выпуску.

Исправление ошибок предыдущего периода. Ошибки предыдущего периода устраняются путем:

- пересчет начального баланса активов, обязательств и капитала, как если бы ошибка никогда не происходила, и представление необходимой корректировки начального баланса нераспределенной прибыли в отчете об изменениях в собственном капитале.

- повторение представленных сравнительных цифр, как если бы ошибка никогда не происходила

- раскрытие в отчетности отчета о финансовом положении на начало самого раннего сравнительного периода. Фактически это означает, что в комплекте финансовой отчетности будут представлены три отчета о финансовом положении:

- в конце текущего года

— в конце предыдущего года

— в начале прошлого года.

Пример 3.

В 20X1 году компания обнаружила, что определенные товары были включены в запасы на 31 декабря 20X0 года на сумму 2,5 миллиона долларов США, но на самом деле они были проданы до конца года.

Первоначальные данные за год, закончившийся 31 декабря 20X0 года, и данные за текущий 20X1 год приведены ниже:

	20X1 \$000	20X0 \$000
Выручка	52,100	48,300
Себестоимость реализации	<u>(33,500)</u>	<u>(30,200)</u>
Валовая прибыль	18,600	18,100
Налоги	<u>(4,600)</u>	<u>(4,300)</u>
Чистая прибыль	14,000	13,800

Нераспределенная прибыль на 1 января 20X0 года составила 11,2 миллиона долларов США. Себестоимость товаров, проданных в 20X1 году, включает ошибку при открытии запасов на сумму 2,5 миллиона долларов.

Покажите отчет о прибыли или убытке за 20X1 год со сравнительными показателями и нераспределенной прибылью за каждый год. Раскрытие прочего совокупного дохода не требуется. Предположим, что корректировка не окажет влияния на размер налоговых начислений.

Решение

Отчет о прибыли или убытках

	20X1 \$000	20X0 \$000
Выручка	52,100	48,300
Себестоимость реализации		
20X1 (33,500 — 2,500)	(31,000)	
20X0 (30,200 + 2,500)		<u>(32,700)</u>
Валовая прибыль	21,100	
Налоги	<u>(4,600)</u>	<u>(4,300)</u>
Чистая прибыль	<u>16,500</u>	<u>11,300</u>

	20X1 \$000	20X0 \$000
Нераспределенная прибыль		
Открытие нераспределенной прибыли как сообщалось ранее		
(11,200 + 13,800)	25,000	11,200

Корректировка предыдущего периода	(2,500)	
Как переформулировано	22,500	11,200
Чистая прибыль	16,500	11,300
Закрытие нераспределенной прибыли	39,000	22,500

Пример 4.

1. Какие ДВЕ из следующих ситуаций не потребуют корректировки за предыдущий год в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерском учете и ошибки»?

А. В финансовой отчетности за прошлый год запасы были занижены на существенную сумму из-за системной ошибки.

Б. Компания изменила размер резерва по безнадежной дебиторской задолженности с 10% непогашенной задолженности на все, что старше 120 дней.

В. Был выпущен новый стандарт бухгалтерского учета, который требует от компании изменить свою учетную политику, но не дает указаний по конкретному применению самого изменения.

Г. Компания решила оценивать запасы с использованием метода FIFO, а не AVCO, как в предыдущие периоды.

Д. Компания решила перейти от начисления амортизации по прямолинейному методу к методу уменьшения остатка.

2. Как в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» учитывается изменение в бухгалтерских оценках?

А. Путем изменения показателей текущего года, но не показателей предыдущих лет.

Б. Путем изменения показателей текущего года и показателей предыдущих лет.

В. Никаких изменений в каких-либо цифрах, кроме раскрытия информации в примечаниях.

Г. Ни изменение каких-либо цифр, ни раскрытие информации в примечаниях.

Ответы

1. Б и Д — Изменение в расчете резерва по безвозвратной дебиторской задолженности и изменение метода начисления амортизации представляют собой изменения в бухгалтерской оценке, поэтому требуют только перспективной корректировки.

2. А.

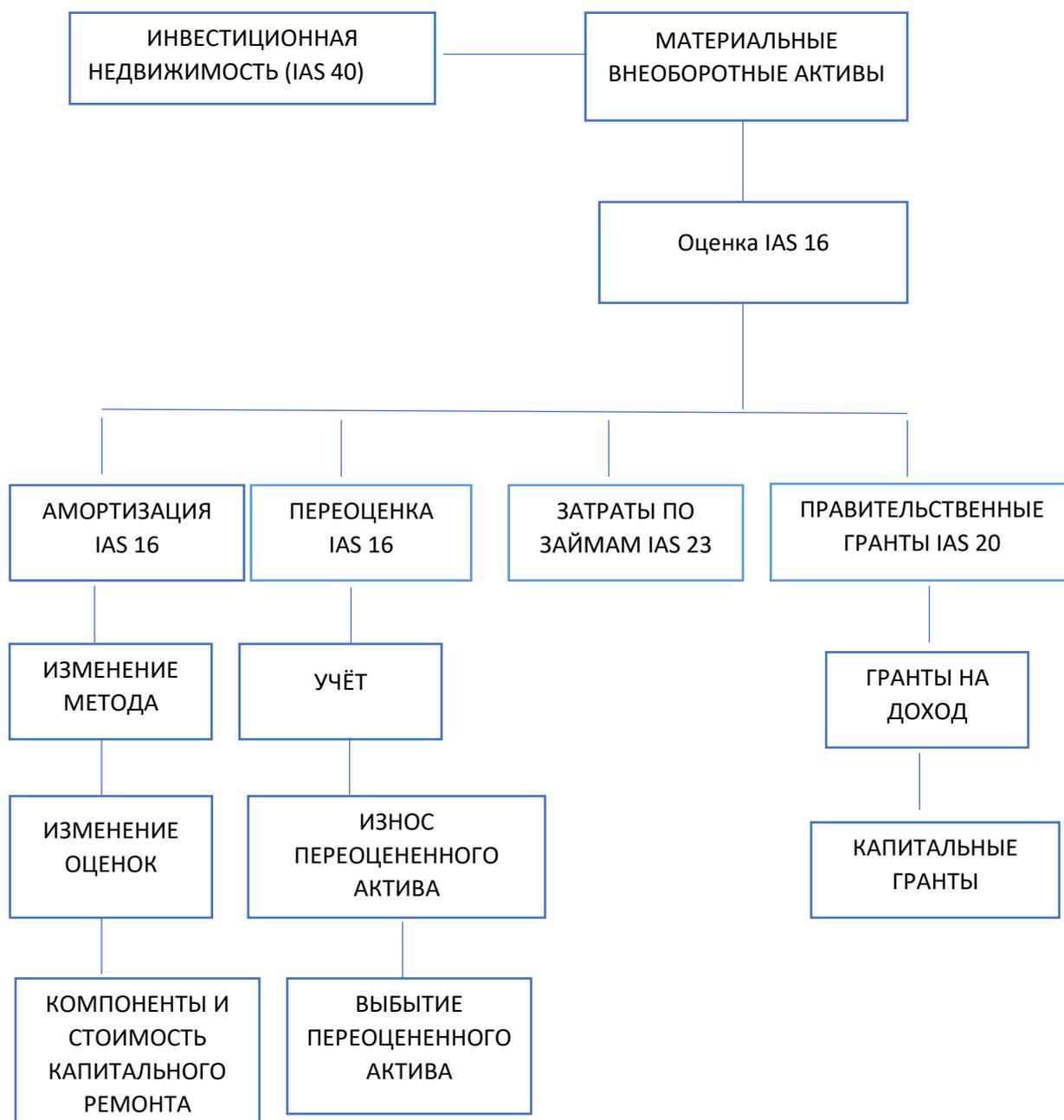
ГЛАВА III. Часть 1.

УЧЕТ ВНЕОБОРОТНЫХ МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ (IAS 16, IAS 20, IAS 23, IAS 40)

Материальные внеоборотные активы

По завершении этой главы вы сможете:

- определить и рассчитать первоначальную оценку внеоборотного актива (включая затраты по займам и самостоятельно созданный актив)
- определить последующие расходы, которые могут быть капитализованы, различая статьи активов и расходов.
- обсудить требования МСФО (IAS) 16 в отношении переоценки внеоборотных активов.
- учитывать прибыли и убытки от переоценки и выбытия внеоборотных активов.
- рассчитывать амортизацию на основе моделей первоначальной стоимости и переоценки, а также для активов, состоящих из двух или более существенных частей.
- применять положения МСФО (IAS) 20 в отношении учета государственных субсидий.
- обсудить, почему обращение с инвестиционной недвижимостью должно отличаться от режима с другой недвижимостью
- применять требования МСФО (IAS) 40 к инвестиционной недвижимости



1. МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

Основные средства – это материальные активы, удерживаемые предприятием в течение более одного отчетного периода для использования в производстве или поставке товаров или услуг, для сдачи в аренду другим лицам или для административных целей.

Признание

Объект основных средств должен признаваться в качестве актива, если:

- «вероятно, что будущие экономические выгоды, связанные с активом, поступят к предприятию; и
- стоимость актива может быть надежно оценена» (МСФО (IAS) 16, параграф 7).

Первоначальная оценка

Объект основных средств первоначально должен оцениваться по его себестоимости:

- включить все затраты, связанные с приведением актива в рабочее состояние
- включить в эту первоначальную стоимость капитальные затраты, такие как стоимость подготовки площадки, затраты на доставку, затраты на установку, затраты по займам (в соответствии с МСФО (IAS) 23 — см. далее в этой главе).

• статьи расходов, такие как расходы на топливо, обучение и гарантию, следует списывать по мере их возникновения.

• Затраты на демонтаж — приведенная стоимость этих затрат должна быть капитализирована с установлением эквивалентного обязательства. Скидка по этому обязательству затем будет аннулирована в течение периода, пока не будут оплачены затраты на демонтаж. Это означает, что обязательство увеличивается на процентную ставку каждый год, при этом увеличение используется для финансирования расходов в отчете о прибылях и убытках.

— Возможно, вам придется использовать указанную процентную ставку и применить долю дисконтирования, где r — процентная ставка, а n — количество лет до погашения.

$$\frac{1}{(1+r)^n}$$

Если нефтяная вышка была построена в море, стоимость, подлежащая капитализации, скорее всего, будет включать стоимость строительства актива и приведенную стоимость затрат на его демонтаж. Если стоимость строительства актива составляет 10 миллионов долларов, а его удаление через 20 лет будет стоить 4 миллиона долларов, то необходимо рассчитать приведенную стоимость этой стоимости демонтажа. Если бы процентные ставки составляли 5%, текущая стоимость затрат на демонтаж рассчитывается следующим образом:

4 миллиона долларов $\cdot 1/1,05^{20} = 1\,507\,558$ долларов США.

Общая сумма капитализации составит 10 миллионов долларов США + 1 507 558 долларов США = 11 507 558 долларов США.

Это будет амортизироваться в течение 20 лет, поэтому $11\,507\,558 \cdot 1/20 = 575\,378$ долларов США в год.

Каждый год обязательство будет увеличиваться на процентную ставку 5%.

В первый год это будет означать, что обязательство увеличится на 75 378 долларов США (то есть обязательство на конец года составит 1 582 936 долларов США).

Пример 1

Предприятие начало строительство здания для собственного использования 1 апреля 20X7 года и понесло следующие затраты:

	\$
Цена покупки земли	250 000
Гербовый сбор	5000
Юридические услуги	10 000
Подготовка и расчистка площадки	18 000
Материалы	100 000
Трудовая деятельность (период с 1.04.20X7 г. по 1.07.20X8 г.)	150 000
Гонорары архитектора	20 000
Общие накладные расходы	30 000
	<hr/>
	583 000
	<hr/>

Также актуальна следующая информация:

- Затраты на материалы оказались выше ожидаемых. В ходе расследования было установлено, что материалы стоимостью 10 миллионов долларов были испорчены и, следовательно, потрачены впустую, а еще 15 миллионов долларов были потрачены на материалы в результате ошибочных проектных работ.
- в результате этих проблем работы на здании были приостановлены на две недели в октябре 20X7 года, и, по оценкам, примерно 9 миллионов долларов США затрат на рабочую силу относятся к этому периоду.
- Здание было завершено 1 июля 20X8 года и заселено 1 сентября 20X8 года.

Вам необходимо рассчитать стоимость здания, которое будет включено в состав материальных приростов внеоборотных активов.

Последующие расходы

Последующие затраты на основные средства следует учитывать как часть себестоимости актива только в том случае, если:

- оно увеличивает экономические выгоды, обеспечиваемые активом (это может быть продление срока службы актива, расширение или повышение производительности актива)
- оно относится к капитальному ремонту или необходимой капитальной проверке актива — затраты, связанные с этим, должны капитализироваться и амортизироваться в течение времени до следующего капитального ремонта или проверки безопасности.
- это замена компонента актива, состоящего из нескольких компонентов, например, самолет, состоящий из корпуса, двигателей и салона, с разным ожидаемым сроком службы. Признание замененного компонента будет прекращено.

Все остальные последующие расходы должны быть признаны в отчете о прибылях и убытках, поскольку они лишь поддерживают первоначально ожидаемые экономические выгоды.

Например, Стоимость капитального ремонта должна быть списана немедленно (статья расходов).

Пример

Иллюстрация 2 – Последующие расходы

- Ежегодное обслуживание машины обходится в 10 000 долларов США. Во время последнего сервиса было принято решение заменить часть техники, а это значит, что она будет работать быстрее и производить больше единиц продукции в час. Стоимость запасной части 20 000\$.

Будут ли эти расходы рассматриваться как статьи активов или расходов?

Решение

- Стоимость обслуживания в размере 10 000 долларов США является статьей расходов, списанной в отчет о прибылях и убытках.
- Запасная деталь стоимостью 20 000 долларов США увеличивает будущие экономические выгоды и поэтому является активом, а также увеличивает стоимость внеоборотных активов в отчете о финансовом положении.

2. Амортизация

Определения

«**Амортизация** – это систематическое распределение амортизируемой суммы актива в течение срока его полезного использования» (IAS 16, параграф 6).

«**Амортизируемая стоимость** — это стоимость актива или другая сумма, заменяющая его стоимость, за вычетом его остаточной стоимости» (IAS 16, пункт 6).

Амортизация должна начисляться с даты, когда актив становится доступным для использования, т. е. он способен функционировать в соответствии с намерениями руководства.

Это может быть раньше даты фактического ввода в эксплуатацию, например, если персонал необходимо обучить его использованию. Амортизация продолжается, даже если актив простаивает.

Используемый метод амортизации должен как можно точнее отражать структуру, в которой экономические выгоды от актива потребляются предприятием. Возможные методы включают в себя:

- прямая линия
- уменьшение баланса
- машиночасы.

Переход от одного метода начисления амортизации к другому:

- допустимо только на том основании, что новый метод обеспечит более справедливое представление результатов и финансового положения.
- не является изменением учетной политики
- является изменением бухгалтерской оценки.

Балансовую стоимость следует списывать в течение оставшегося срока полезного использования, начиная с периода, в котором было произведено изменение.

Если актив состоит из нескольких компонентов, каждая отдельная часть актива должна амортизироваться в течение срока его полезного использования. Например. двигатель самолета потребует замены до того, как потребуется замена корпуса самолета.

Пример

Иллюстрация 2 - Амортизируемая сумма

Актив стоит 100 000 долларов США и имеет ожидаемый срок полезного использования десять лет. Покупатель намеревается использовать актив в течение шести лет, после чего ожидаемая остаточная стоимость составит 40 000 долларов США (в текущих ценах).

Какова амортизируемая сумма?

Решение

Амортизируемая сумма составляет 60 000 долларов США (100 000 — 40 000) в течение

Обзор сроков полезного использования и остаточной стоимости

Срок полезного использования и остаточная стоимость должны пересматриваться в конце каждого отчетного периода и пересматриваться, если ожидания значительно отличаются от предыдущих оценок.

Балансовая стоимость актива на дату пересмотра за вычетом ликвидационной стоимости должна амортизироваться в течение пересмотренного оставшегося срока полезного использования.

Иллюстрация 4 - Пересмотр срока полезного использования

Предприятие приобрело актив за 20 000 долларов США 1 января 20X3 года. Начислена линейная амортизация в размере 5000 долларов США в год, исходя из предположения, что срок полезного использования составляет четыре года без остаточной стоимости. 1 января 20X5 года был проведен ежегодный анализ срока службы актива, и оставшийся срок полезного использования этого актива был оценен в четыре года.

Финансовая отчетность за год, закончившийся 31 декабря 20X5 года, находится в стадии подготовки.

Какова сумма амортизационных отчислений за год, закончившийся 31 декабря 20X5 года?

Решение

Сумма амортизационных отчислений за текущий и будущие годы составит:
Балансовая стоимость по состоянию на 31 декабря 20X4 года.

$$\$20,000 - (2 \cdot \$5,000) = \$10,000$$

Оставшийся срок полезного использования

по состоянию на 1 января 20X5 года 4 года

Ежегодная амортизация (10 000 долларов США/4 года) \$2,500

Затраты на капитальный осмотр или капитальный ремонт

Затраты на проверку и капитальный ремонт обычно относятся на расходы по мере их возникновения.

Однако они капитализируются как внеоборотный актив в той степени, в которой они удовлетворяют правилам МСФО (IAS) 16 для отдельных компонентов.

В этом случае они амортизируются в течение срока полезного использования, т.е. до следующего осмотра или капитального ремонта

Пример

Иллюстрация 5 – Затраты на капитальный ремонт

Предприятие приобретает воздушное судно, ожидаемый срок полезного использования которого составляет 20 лет, без ликвидационной стоимости. Самолет требует капитального ремонта в конце 5, 10 и 15 лет. Стоимость самолета составляет 25 миллионов долларов, и 5 миллионов долларов из этой суммы, по оценкам, относятся к экономическим выгодам, которые восстанавливаются в результате капитального ремонта. В шестом году стоимость капитального ремонта оценивается в 6 миллионов долларов.

Рассчитайте годовую амортизацию за годы 1-5 и годы 6-10.

Решение

Для целей амортизации самолет рассматривается как два отдельных компонента:

Годы 1- 5	\$млн
Первоначальная стоимость капитального ремонта	
\$5 млн, амортизированная за 5 лет	1
Остаток в размере \$20 млн амортизировался за 20 лет.	1
	<hr/>
Начисление амортизации в год	2

Когда первый капитальный ремонт будет завершен в конце 5-го года стоимостью, скажем, \$6 млн, то эта стоимость капитализируется и амортизируется до даты следующего капитального ремонта:

Годы 6- 10	\$млн.
Капитальный ремонт \$6 млн амортизировано за 5 лет	1.2
Амортизация самолетов	1.0
	<hr/>
Начисление амортизации в год	2.2

3. Переоценка внеоборотных активов

Методики МСФО (IAS) 16

МСФО (IAS) 16 допускает выбор метода учета основных средств:

- модель затрат
- модель переоценки.

Модель затрат

Основные средства должны оцениваться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации.

Модель переоценки

Основные средства могут учитываться по переоцененной стоимости за вычетом последующей накопленной амортизации.

Если принят вариант переоценки, должны быть соблюдены два условия:

- Впоследствии переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, чтобы гарантировать, что балансовая стоимость существенно не отличается от справедливой стоимости на каждую отчетную дату.
- При переоценке объекта основных средств необходимо переоценить весь класс активов, к которому он принадлежит.

Учет переоценки

Шаги:

- (1) Пересчитать стоимость актива в соответствии с новой оценкой.
- (2) Устранить любую существующую накопленную амортизацию актива.
- (3) Укажите общее увеличение прочего совокупного дохода в конце отчета о прибылях и убытках. Затем эта сумма будет включена в профицит от переоценки (так же, как прибыль за год включается в нераспределенную прибыль).

Журнал (при условии, что переоцененная сумма превышает первоначальную стоимость):

	\$	\$
Дт Стоимость/оценка внеоборотных активов (переоцененная сумма — себестоимость)	X	
Дт Накопленная амортизация (удалить накопленный остаток)	X	
Кт Прочий совокупный доход (прирост стоимости от переоценки)		X

Признание прибылей и убытков от переоценки

Доходы от переоценки отражаются в составе прочего совокупного дохода либо в отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, либо в отдельном отчете. Эта прибыль затем отражается в составе прироста стоимости от переоценки в составе капитала. Этот прирост стоимости от переоценки представляет собой резервный капитал и, следовательно, не подлежит распределению среди акционеров.

Убытки от переоценки, которые представляют собой обесценение стоимости актива, признаются в отчете о прибылях и убытках. Когда убыток от переоценки возникает в отношении ранее переоцененного актива, он должен быть вычтен в первую очередь из предыдущей прибыли от переоценки и, следовательно, может быть отнесен в состав прочего совокупного дохода в году. Любое избыточное обесценение затем будет отражено как расход от обесценения в отчете о прибылях и убытках.

Обратите внимание, что зачет прибылей и убытков между различными объектами недвижимости **не допускается**.

Иллюстрация 6 - Переоценка внеоборотных активов

Признание прибыли от переоценки

Предприятие переоценивает свои здания и решает включить результаты переоценки в свою финансовую отчетность.

Выдержка из отчета о финансовом положении на 31 декабря 20X7 года:

\$

Здания:

Цена	1200
Амортизация	(144)
	1056

Здание переоценено на 1 января 20X8 года в 1 400 000 долларов США. Срок его полезного использования на эту дату составляет 40 лет.

Покажите соответствующие выдержки из финансовой отчетности по состоянию на 31 декабря 20X8 года.

Решение

Соответствующие выдержки из финансовой отчетности по состоянию на 31 декабря 20X8 года представлены ниже:

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (выдержка)

Амортизация	\$
Прочий совокупный доход:	(35)
Прибыль от переоценки (Выч. 1)	344

Отчет о финансовом положении (выдержка)

	\$
Внеоборотные активы	
Земля и здания	1365
Капитал	
Переоценка	344

Отчет об изменениях в капитале (выдержка)

	Сумма дооценки
1 январь 20X8	\$ 000
Прибыль от переоценки	<u>344</u>
31 декабря 20X8	344

Земля и здания

\$

1 январь 20X8	1056
Переоценка	<u>344</u>
Балансовая стоимость	1400
Амортизация (1400/40 годы)	<u>(35)</u>
31 Декабрь 20X8	1365

Амортизация переоцененных активов

- Амортизация должна начисляться на основе оценки за вычетом ликвидационной стоимости в течение оставшегося срока полезного использования актива.
- Вся сумма расходов должна быть отражена в отчете о прибылях и убытках за год.
- Ежегодный перенос резервов может осуществляться из прироста стоимости от переоценки в нераспределенную прибыль для дополнительной амортизации, начисленной на переоцененную сумму по сравнению с себестоимостью. Этот разрешенный порядок учета в соответствии с МСФО (IAS) 16 предназначен для устранения дисбаланса между нераспределенной прибылью, удерживаемой в составе профицита от переоценки, и сокращением нераспределенной прибыли из-за увеличения амортизационных отчислений.

Журналы

Дт	Отчет о прибылях и убытках — амортизационные отчисления	X
Кт	Накопленная амортизация	X
Дт	Сумма дооценки (амортизация по оценке — амортизация по первоначальной стоимости)	X
Кт	Нераспределенная прибыль	X

Пример 2

На 1 апреля 20X8 года справедливая стоимость имущества Сью составляла 100 000 долларов США с оставшимся сроком эксплуатации 20 лет. Политика Сью заключается в переоценке своей собственности в конце каждого года. По состоянию на 31 марта 20X9 года стоимость имущества составляла 86 000 долларов США. Остаток от переоценки на 1 апреля 20X8 года составил 20 000 долларов США, что полностью относится к имуществу.

Сью не переводит в реализованную прибыль избыточную амортизацию.

Необходимо:

1 Подготовьте выдержки из финансовой отчетности Сью за год, закончившийся 31 марта 20X9 года, отражающие вышеуказанную информацию.

2 Укажите, как бы отличался учет, если бы не существовало начального

Пример 3

Предприятие переоценило свою землю и здания в начале года до 60 миллионов долларов (15 миллионов долларов за землю). За десять лет до переоценки недвижимость стоила 30 миллионов долларов (6 миллионов долларов за землю). Общий ожидаемый срок полезного использования, составляющий 40 лет, остался неизменным. Политика предприятия заключается в ежегодном переносе реализованных сумм в нераспределенную прибыль.

Покажите влияние вышеизложенного на финансовую отчетность за год.

Выбытие переоцененных внеоборотных активов

Прибыль или убыток от выбытия, переоцененного внеоборотного актива следует рассчитывать, как разницу между чистой выручкой от продажи и балансовой стоимостью.

Выбытие переоцененного актива осуществляется в два этапа:

(1) Его следует учитывать в отчете о прибылях и убытках того периода, в котором произошло выбытие.

(2) Любой остаток от переоценки, относящийся к этому активу, теперь должен быть переведен в нераспределенную прибыль.

Примечание. Это не влияет на прочий совокупный доход, который изменяется только тогда, когда актив фактически переоценивается в сторону повышения или понижения.

Пример 4

Дерек приобрел недвижимость стоимостью 750 000 долларов США 1 января 20X4 года со сроком полезного использования 10 лет. Он не имеет остаточной стоимости. На 31 декабря 20X4 года недвижимость была оценена в 810 000 долларов США, в результате чего прибыль от переоценки была отражена в составе прочего совокупного дохода в размере 135 000 долларов США. Срок полезного использования не изменился. Дерек не переводит в реализованную прибыль избыточную амортизацию по переоцененным активам.

31 декабря 20X6 года недвижимость была продана за 900 000 долларов США.

Необходимо:

Как следует учитывать выбытие ранее переоцененного актива в финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 20X6 года?

4. МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»

Введение

Правительства часто предоставляют деньги или стимулы компаниям для экспорта своих товаров или содействия местной занятости.

Государственные субсидии могут быть:

- гранты на доходы, например, вклад в расходы на заработную плату
- капитальные гранты, например, вклад в приобретение внеоборотных активов

Общие принципы

МСФО (IAS) 20 следует двум общим принципам при определении режима грантов:

Надежная оценка: гранты не должны признаваться до тех пор, пока не будут соблюдены условия их получения и не будет разумной уверенности в том, что грант будет получен.

Начисления: гранты должны соответствовать расходам, на покрытие которых они были предназначены.

Определения (МСФО 20, параграф 3)

«Правительство» означает правительство, правительственные учреждения и аналогичные органы, будь то местные, национальные или международные.

«Государственная помощь – это действие правительства, направленное на предоставление экономической выгоды, специфичной для предприятия или ряда предприятий, подпадающих под определенные критерии», например, выдача местной лицензии на деятельность.

«Государственные субсидии — это помощь со стороны правительства в форме передачи ресурсов предприятию в обмен на прошлые или будущие соблюдение определенных условий, касающихся операционной деятельности предприятия».

«Гранты, связанные с активами, — это государственные субсидии, основным условием которых является то, что организация, имеющая право на них, должна приобрести, построить или иным образом приобрести долгосрочные активы».

«Гранты, связанные с доходом, — это государственные гранты, отличные от тех, которые связаны с активами и известные как гранты на доходы».

Доходные гранты

Признание гранта будет зависеть от обстоятельств.

- Если грант выплачивается при наличии доказательств того, что были понесены определенные расходы, грант должен быть сопоставлен с этими расходами.
- Если грант выплачивается на иной основе, например. Для достижения нефинансовой цели, такой как создание определенного количества новых рабочих мест, грант должен быть сопоставлен с идентифицируемыми затратами на достижение этой цели.

Представление грантов на доходы

МСФО (IAS) 20 позволяет таким субсидиям быть:

- представлены как кредит в отчете о прибылях и убытках, или
- вычитается из соответствующих расходов.

Презентация гранта по доходам

Представление в качестве кредита в отчете о прибылях и убытках

Сторонники этого метода «заявляют, что нецелесообразно сводить статьи доходов и расходов и что отделение субсидии от расходов облегчает сравнение с другими расходами, на которые субсидия не влияет» (МСФО 20, параграф 30).

Вычет из сопутствующих расходов

Утверждается, что при использовании этого метода «расходы вполне могли бы не быть понесены организацией, если бы субсидия не была доступна, и поэтому представление расходов без зачета субсидии может вводить в заблуждение» (МСФО (IAS) 20, параграф 30).

Иллюстрация 7

1 января 20X1 года предприятию будет выделено 300 000 долларов США на сохранение персонала в неблагополучном районе. Организация не должна сокращать штаты в течение следующих трех лет, иначе грант придется погасить.

По состоянию на 31 декабря 20X1 года увольнений не было и не запланировано.

Грант должен быть выдан в течение трех лет, а это означает, что 100 000 долларов США ежегодно включаются в отчет о прибылях и убытках.

Это может быть показано отдельной строкой в отчете о прибылях и убытках или вычтено из административных расходов (или там, где начисляются расходы на персонал).

Поскольку 100 000 долларов США были включены в отчет о прибылях и убытках, оставшиеся 200 000 долларов США будут отнесены в состав доходов будущих периодов и будут признаны в течение следующих двух лет.

Из этой суммы 100 000 долларов будут высвобождены в течение следующего года.

Капитальные гранты

МСФО (IAS) 20 допускает два подхода:

- Списывать грант в счет стоимости внеоборотного актива и амортизировать уменьшенную стоимость.
- Рассматривайте грант как отсроченный кредит и ежегодно передавайте его часть в доход, таким образом компенсируя более высокие амортизационные отчисления в первоначальной стоимости.

Режим капитальных грантов

Субсидии на приобретение внеоборотных активов должны признаваться в течение ожидаемого срока полезного использования соответствующих активов.

МСФО (IAS) 20 допускает два варианта лечения. Оба подхода одинаково приемлемы и способны дать объективное представление.

Способ 1

При первоначальном признании вычитите субсидию из стоимости внеоборотного актива и амортизируйте уменьшенную стоимость.

Способ 2

Первоначально признайте субсидию как доход будущих периодов и перенесите ее часть в доход каждый год, таким образом компенсируя более высокие амортизационные отчисления на основе первоначальной стоимости.

Очевидно, что метод 1 гораздо проще в использовании. Однако метод 2 имеет то преимущество, что активы, приобретенные в разное время и в разных местах, учитываются на единой основе, независимо от изменений в государственной политике.

В некоторых странах законодательство требует, чтобы внеоборотные активы отражались компаниями по цене приобретения, которая определяется как фактическая уплаченная цена плюс любые дополнительные расходы. Юридическое мнение по этому вопросу заключается в том, что предприятия, на которых распространяется такое законодательство, не должны вычитать гранты из

Пример 5

Капитальные гранты

Предприятие открывает новый завод и получает государственный грант в размере

15 000 долларов США в отношении капитального оборудования стоимостью 100 000 долларов США. Он амортизирует все машины и оборудование по ставке 20% в год линейным методом.

Покажите отчет о прибылях и убытках и выдержки из отчета о финансовом положении в отношении гранта за первый год по обоим методам.

Капитальные гранты

МСФО (IAS) 20 допускает два подхода:

- Списать грант в счет стоимости внеоборотного актива и амортизировать уменьшенную стоимость.

- Рассматривайте грант как отсроченный кредит и ежегодно передавайте его часть в доход, таким образом компенсируя более высокие амортизационные отчисления в первоначальной стоимости.

Если для капитальных грантов использовался метод отложенного дохода, то оставшаяся часть предоставить бы быть погашенный к тот правительство. Любой суммы, отнесенные в состав прибыли или убытка, возможно, также потребуются сторнировать, в зависимости от требуемого уровня погашения.

Если использовался метод взаимозачета капитальных грантов, то стоимость актива должен быть увеличился до признать полный расходы из тот актив без грант. Будет установлено обязательство по возврату гранта.

5. МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»

МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» регулирует степень, в которой предприятиям разрешено капитализировать затраты по займам, понесенные в связи с денежными средствами, заимствованными для финансирования приобретения определенных активов.

а. Затраты по займам должны капитализироваться как часть стоимости актива, если этот актив является квалифицируемым активом (тот, который «обязательно требует значительного периода времени для подготовки к использованию по назначению или продаже» (МСФО 23, параграф 5)).

Начало капитализации

МСФО (IAS) 23 гласит, что капитализация затрат по займам должна начинаться при выполнении всех следующих условий:

- производятся расходы на актив
- возникают затраты по займам
- выполняются действия, необходимые для подготовки актива к использованию по назначению или продаже.

Процентная ставка, которую следует взять

Где находятся средства заимствован специально для приобрести квалифицируемый актив, затраты по займам который может быть капитализированный являются те фактически понесенные, меньше любой доход от инвестиций на тот временные инвестиции тот заимствования в течение период капитализации.

Пример 6

1 января 20X8 года компания Wilson получила кредит в размере 18 миллионов долларов США под 5% для финансирования строительства нового завода. Поскольку не все средства потребовались немедленно, Уилсон вложил 6 миллионов долларов в 2%-ные облигации до 31 мая 20X8 года.

Строительство завода началось 1 марта 20X8 года и было завершено 31 декабря 20X8 года.

Рассчитайте сумму процентов, подлежащих капитализации в отношении завода по состоянию на 31 декабря 20X8 года.

Если средства для проекта берутся из общих заимствований, принимается средневзвешенная стоимость общих заимствований.

Иллюстрация 8

Если бы у компании был кредит в размере 10 миллионов долларов США под 6% и кредит в размере 2 миллионов долларов США под 8%, средневзвешенная стоимость заимствования была бы:

$$(\$10m \cdot 6\%) + (\$2m \cdot 8\%)$$

$$\$12m$$

$$= \$760k/\$12m = 6.33\%$$

Сумма, подлежащая капитализации, будет равна сумме, потраченной на актив, умноженной на 6,33% годовых.

Прекращение капитализации

Капитализация затрат по займам должна прекратиться, если:

- «практически все действия, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию по назначению или продаже, завершены» (IAS 23, параграф 21), или
- строительство приостановлено, напр. из-за трудовых споров

Пример 7

1 января 20X5 года Sainsco приступила к строительству супермаркета, расчетный срок полезного использования которого составлял 40 лет. Он приобрел сайт за

25 миллионов долларов. Строительство здания обошлось в 9 миллионов долларов, а оборудование и оборудование - в 6 миллионов долларов. Строительство супермаркета было завершено 30 сентября 20X5 года и введено в эксплуатацию 1 января 20X6 года.

1 января 20X5 года Sainsco взяла займы 40 миллионов долларов для финансирования этого проекта. Проценты по кредиту составляли 10% годовых. Оно было погашено 30 июня 20X6.

Необходимый:

Рассчитайте общую сумму, которая будет включена в стоимость основных средств в отношении объекта строительства по состоянию на 31 декабря 20X5 года.

6. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»

Определение МСФО (IAS) 40

Инвестиционная недвижимость — это недвижимость (земля и/или здание), удерживаемая собственником с целью получения арендных платежей и/или дохода от прироста стоимости капитала, но не для использования в производстве или поставках материалов и услуг, либо для административных целей, не для продажи в ходе обычной деятельности.

Недвижимость признаётся инвестиционной, если:

находится в распоряжении компании с целью получения дохода от прироста стоимости капитала в долгосрочной перспективе, а не с целью продажи в краткосрочной перспективе в ходе обычной деятельности компании;

находится в распоряжении компании и будущее предназначение которой на текущий момент не определено; в том числе неопределившаяся земля, которую занята недвижимостью, предназначенной для продажи в краткосрочной перспективе в ходе обычной деятельности;

здание, находящееся в собственности компании (или полученное компанией по договору финансовой аренды), сданное в операционную аренду;

здание, которое в данный момент не занято, но предназначено для сдачи в операционную аренду.

Недвижимость, которая не является инвестиционной:

предназначенная для продажи в ходе осуществления обычной деятельности, либо находящаяся в процессе строительства или разработки для последующей продажи (IAS 2 «Запасы»);

находящаяся в процессе строительства или разработки от имени третьей стороны (IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями»);

занимаемая собственником (IAS 16 «Основные средства») (недвижимость, предназначенная для использования собственником или арендатором по договору финансовой аренды в производстве или поставке товаров или услуг, или в административных целях), включая недвижимость, которая будет занята собственником в будущем, занимаемая работниками (независимо от того, платят ли они арендные платежи по рыночным ставкам), и недвижимость, занимаемая собственником, ожидающая выбытия;

передана другой компании по договору финансовой аренды.

Инвестиционная недвижимость признаётся в качестве актива, когда вероятен приток в компанию будущих экономических выгод и стоимость недвижимости может быть надёжно оценена.

Возможна ситуация, когда здание может быть учтено двумя способами. Если предприятие занимает помещение, но сдает отдельные этажи в аренду другим компаниям, то занятая часть будет классифицирована как основные средства, согласно МСФО (IAS) 16, а часть, которая сдается в аренду – классифицируется как инвестиционная недвижимость согласно МСФО (IAS) 40.

Консолидированные счета

Если здание арендуется дочерней компанией предприятия, то оно будет классифицироваться как инвестиционная недвижимость в индивидуальной отчетности, но будет классифицироваться как основные средства в соответствии с МСФО (IAS) 16 в консолидированной финансовой отчетности.

Это связано с тем, что актив будет использоваться группой, поэтому его необходимо учитывать в соответствии с МСФО (IAS) 16.

Бухгалтерский учет

Инвестиционная недвижимость должна первоначально оцениваться по первоначальной стоимости (

МСФО (IAS) 40 дает возможность выбора для последующей оценки между следующими показателями:

- первоначальная стоимость (модель затрат)
- модель справедливой стоимости.

После выбора модели ее необходимо использовать для всей инвестиционной недвижимости.

Первоначальная стоимость (модель затрат)

В соответствии с моделью первоначальной стоимости актив должен учитываться в соответствии с моделью первоначальной стоимости, изложенной в МСФО (IAS) 16.

Модель справедливой стоимости

В рамках модели справедливой стоимости:

- актив переоценивается до справедливой стоимости в конце каждого года.
- прибыль или убыток отражаются непосредственно в отчете о прибылях и убытках (а не в прочем совокупном доходе).
- амортизация по активу не начисляется.

Справедливая стоимость обычно устанавливается на основе текущих цен на активном рынке недвижимости, находящейся в том же месте и в том же состоянии.

Пример 8

Celine, производственная компания, приобретает недвижимость за 1 миллион долларов США 1 января 20X1 года из-за ее инвестиционного потенциала. Предполагается, что стоимость земли составит 400 000 долларов США, а срок полезного использования здания составит 50 лет. По состоянию на 31 декабря 20X1 года местные индексы недвижимости показывают, что справедливая стоимость недвижимости выросла до 1,1 миллиона долларов США..

Необходимо:

Покажите, как недвижимость будет представлена в финансовой отчетности по состоянию на 31 декабря 20X1 года, если Celine примет:

(а) модель затрат

(б) модель справедливой стоимости.

Если актив переводится из состава основных средств в инвестиционную недвижимость и используется модель справедливой стоимости для инвестиционной недвижимости:

- Актив сначала должен быть переоценен в соответствии с МСФО (IAS) 16 (создание прироста капитала от переоценки), а затем переведен в инвестиционную недвижимость по справедливой стоимости.

Если модель затрат используется для инвестиционной недвижимости:

- Актив переводится в инвестиционную недвижимость по текущей балансовой стоимости и продолжает амортизироваться.

Если актив переводится из инвестиционной недвижимости в основные средства и используется модель справедливой стоимости для инвестиционной недвижимости:

- Сначала переоцените имущество в соответствии с МСФО (IAS) 40 (относя прибыль или убыток в отчет о прибылях и убытках), а затем перенесите его в состав основных средств по справедливой стоимости.

Если модель затрат используется для инвестиционной недвижимости:

- Актив переводится в состав основных средств по текущей балансовой стоимости и продолжает амортизироваться.

Пример 9

Kyle Co приобрела инвестиционную недвижимость несколько лет назад и учитывает ее по модели справедливой стоимости. По состоянию на 1 января 20X1 года справедливая стоимость объекта недвижимости в финансовой отчетности Kyle Co составляла 12 миллионов долларов США. 1 июля 20X1 года компания Kyle Co решила переехать в это помещение и использовать его для собственного бизнеса. На эту дату справедливая стоимость актива составляла 14 миллионов долларов США, а оставшийся срок полезного использования составлял 14 лет.

Какая сумма должна быть отражена в отчете о прибылях и убытках Kyle Co за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года?

Пример 10

В течение года, закончившегося 30 сентября 20X3 года, компания Hudson построила новый горнодобывающий комплекс, чтобы воспользоваться преимуществами новых законов, касающихся добычи газа на суше. Строительство объекта обошлось в 10 миллионов долларов, и для его финансирования компания Hudson 1 октября 20X2 года взяла кредит в размере 10 миллионов долларов США под 6%, который не будет погашен до 20X6 года. Проценты в размере 6% были выплачены по

30 сентября 20X3. Строительные работы начались 1 октября 20X2 года и были завершены 31 августа 20X3 года. Поскольку не все средства потребовались немедленно, Хадсон вложил 3 миллиона долларов из кредита в 4%-ные облигации с 1 октября 20X2 года по 31 января 20X3 года. Добыча началась 1 сентября 20X3 года и, как ожидается, будет продолжаться в течение 10 лет.

В качестве условия разрешения на строительство объекта компания Hudson по закону обязана его демонтировать 1 октября 20Y3 года. По оценкам Хадсона, это будет стоить еще 3 миллиона долларов.

Поскольку оборудование является чрезвычайно специализированным, компания Hudson вложила значительные ресурсы в набор и обучение сотрудников. Компания Hudson потратила на этот процесс 600 000 долларов США в течение года, закончившегося 30 сентября 20X3 года, полагая, что это того стоит, поскольку ожидает, что большинство сотрудников останутся в проекте в течение всех 10 лет.

У Хадсона стоимость капитала составляет 6%.

Необходимо:

Покажите, используя выдержки, правильную трактовку в финансовой отчетности вышеуказанных статей финансовой отчетности компании Hudson за год, закончившийся 30 сентября 20X3 года.

Пример 11

- (1) Предприятие приобрело недвижимость 15 лет назад по стоимости 100 000 долларов США и амортизирует ее по ставке 2% в год линейным методом. Предприятие провело профессиональную переоценку имущества на сумму 500 000 долларов США.

Какова прибыль от переоценки, которая будет отражена в финансовой отчетности в отношении этого имущества?

- А. 400 000 долларов
- Б. \$500 000
- В. 530 000
- Д. \$430 000

(2) Предприятие владеет двумя зданиями, А и В, которые в настоящее время отражены в бухгалтерском учете по балансовой стоимости 170 000 долларов США и

330 000 долларов соответственно. Оба здания недавно были оценены следующим образом:

Здание А	\$ 400 000 долларов
Здание Б	\$ 250 000

В настоящее время предприятие имеет остаток от переоценки

50 000 долларов США, возникшие в результате переоценки здания А несколько лет назад. Здание Б ранее не переоценивалось.

Какая двойная запись будет необходимо произвести учет переоценки зданий А и Б?

А	Дт	Внеоборотные активы	\$150,000
	Дт	Отчет о прибыли или убытке	\$80,000
	Кр	Прочий совокупный доход (прирост от переоценки)	\$230,000

В	Дт	Внеоборотные активы	\$150,000
	Дт	Отчет о прибыли или убытке	\$30,000
	Кр	Прочий совокупный доход (прирост от переоценки)	\$180,000

С	Дт	Внеоборотные активы	\$150,000
	Кт	Прочий совокупный доход (прирост от переоценки)	\$150,000

Д	Дт	Внеоборотные активы	\$150,000
	Дт	Отчет о прибыли или убытке	\$50,000
	Кр	Прочий совокупный доход (прирост от переоценки)	\$200,000

(3) На 1 апреля 20X0 года Slow and Steady Co владела внеоборотными активами стоимостью 312 000 долларов США и накопленной амортизацией в размере 66 000 долларов США на эту дату. В течение года, закончившегося 31 марта 20X1 года, Slow and Steady Co продала внеоборотные активы, первоначальная стоимость которых составляла 28 000 долларов США, а балансовая стоимость составляла 11 200 долларов США.

Политика Slow and Steady Co предполагает начисление амортизации в размере 40% на основе уменьшающегося остатка, при этом амортизация не начисляется в год выбытия.

Какова сумма амортизационных отчислений в отчете о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 марта 20X1 года?

\$ _____

(4) Строительный подрядчик решает построить офисное здание, в котором будет проживать его собственный персонал. Материальные внеоборотные активы первоначально оцениваются по первоначальной стоимости.

Какие ДВА из следующих расходов, понесенных строительным подрядчиком, не могут быть включены в стоимость офисного здания?

Проценты, начисленные по конкретному кредиту, взятому для оплаты строительства новых офисов.

Прямые затраты на рабочую силу при строительстве

Доля общих административных расходов подрядчика

Аренда машин и оборудования для использования на площадке офисного здания.

Дополнительные работы по проектированию, вызванные первоначальными ошибками проектирования

Затраты на доставку сырья на объект

Целью амортизации является:

Распределяйте затраты за вычетом ликвидационной стоимости на систематической основе в течение срока полезного использования актива.

Каждый период записывайте актив до его реализуемой стоимости.

Накопить фонд для замены активов

Признайте, что активы со временем теряют ценность. Ан сущность использует средства от его общие заимствования строить а новый производственный комплекс.

Подробности о займах предприятия представлены ниже:

— 10 долларов миллион 6% заем

— 6 долларов миллион 8% заем

сущность использовала эти 12 долларов США, миллион средств для строительства объекта, который строился целый год.

Какую сумму процентов следует капитализировать как часть стоимости актива?

\$ _____

(8) 1 января 20X1 года Слай получил 2 миллиона долларов от местного правительства при условии, что они будут нанимать не менее 100 сотрудников каждый год в течение следующих 4 лет. В тот день было практически наверняка, что Слай будет соответствовать этим требованиям. Однако 1 января 20X2 года из-за экономического спада и снижения потребительского спроса Слаю больше не нужно было нанимать 100 сотрудников. Условия гранта требовали полного погашения.

Что следует отражать в финансовой отчетности?

А. Уменьшить остаток доходов будущих периодов на 1 500 000 долларов США.

В. Уменьшить доход будущих периодов на 1 500 000 долларов США и признать в финансовой отчетности убыток в размере 500 000 долларов США.

С. Сократить доходы будущих периодов на 2 000 000 долларов США.

Д. уменьшить отложенный доход на 2 000 000 долларов США и признать в финансовой отчетности прибыль в размере 500 000 долларов США.

Предприятие приобрело инвестиционную недвижимость 1 января 20X3 года по стоимости 3,5 млн долларов США. Предполагаемый срок полезного использования объекта недвижимости составлял 50 лет, без ликвидационной стоимости, и на 31 декабря 20X5 года его справедливая стоимость составляла 4,2 млн долларов США. 1 января 20X6 года недвижимость была продана за чистую выручку в размере 4 миллионов долларов США.

(9) Рассчитайте прибыль или (убыток) от выбытия по модели себестоимости и справедливой стоимости (FV).

Стоимость А: 0,71 млн. FV: (0,2 млн долларов США).

Стоимость Б: 0,2 млн. FV: 0,2 млн долларов США.

С Стоимость \$0,5 млн FV: (\$0,2 млн)

Д Стоимость \$0,71 млн. FV: \$0,5 млн.

(10) Инвестиционная недвижимость со сроком полезного использования 10 лет была приобретена компанией Akorn 1 января 20X9 года за 200 000 долларов США. К 31 декабря 20X9 года справедливая стоимость объекта недвижимости выросла до

300 000 долларов. Akorn оценивает свою инвестиционную недвижимость по модели справедливой стоимости.

Какие значения будут отражены в отчете о прибылях и убытках за год?

А Прибыль: 100 000 долларов США и амортизация 30 000 долларов США.

В Прибыль: 0 долларов США и амортизация 30 000 долларов США.

С Прибыль: 100 000 долларов США и амортизация 0.

Д Прибыль: 120 000 долларов США и амортизация 20 000 долларов США

(11). Что касается затрат по займам, относящихся к конкретным займам, использованным для строительства квалифицируемого актива, сопоставьте описание с правильным учетным порядком в таблице ниже

	Включить в расчет внеоборотного актива	Доход от инвестиций	Финансовая стоимость
Проценты, полученные от инвестирования избыточных займов до начала периода строительства			
Проценты, начисленные после окончания периода строительства			
Проценты, начисленные в период строительства			
Проценты, полученные от инвестирования избыточных займов в период строительства			

ОТВЕТЫ

Пример 1

Следует включать только те затраты, которые непосредственно связаны с приведением актива в рабочее состояние для использования по назначению.

Административные и другие общие накладные расходы не могут быть включены

Включаемые затраты должны быть только нормальными, а не ненормальными.

Сумма, включенная в состав основных средств, рассчитывается следующим образом:

	Всего:	Исключено	Включено
	\$000	\$000	\$000
Цена покупки земли	250,000		250,000
Гербовый сбор	5,000		5,000
Юридические услуги	10,000		10,000
Подготовка и расчистка площадки	18,000		18,000
Материалы (Примечание 1)	100,000	25,000	75,000
Труд (Примечание 2)	150,000	9,000	141,000
гонорары архитектора	20,000		20,000
Общие накладные расходы	30,000	30,000	
	<u>583,000</u>	<u>64,000</u>	<u>519,000</u>

Примечания:

(1) Затраты на испорченный материал и некачественную конструкцию являются ненормативными затратами.

(2) Затраты на оплату труда в размере 9 миллионов долларов США, понесенные в период остановки, являются ненормальными и не учитываются.

Пример 2

(1) Выдержки из финансовой отчетности Сью по состоянию на 31 марта 20X9 года

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (выдержка)

	\$
Амортизация	(5,000)
Прочий совокупный доход	
Убыток от переоценки	(9,000)

Отчет о финансовом положении (выдержка)

Внеоборотные активы	
Недвижимость (по оценке)	86,000
Капитал	
Прирост от переоценки (20 000 — 9 000)	11,000

Statement of changes in equity (extract)

	Сумма дооценки
Остаток на 1 апреля 20X8 года	20,000
Переоценка арендованного имущества	(9,000)
	<hr/>
Остаток на 31 марта 20X9 года	11,000

Работа:

Амортизация

100 000 долларов США/20 лет = 5 000 долларов США.

(W2) Переоценка

Балансовая стоимость аренды по 31 марта 20X9 (100 000 — 5 000)	95,000
Оценка арендованного имущества на 31 марта 20X9 года	86,000
Убыток от переоценки	<u>(9,000)</u>

- (2) Если бы начального профицита от переоценки не существовало, то убыток от переоценки в размере 9 000 долларов США необходимо было бы отразить в отчете о прибылях и убытках как расходы от обесценения.

Пример 3**Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (выдержка)**

	\$000
Амортизация	(1,500)
Прочий совокупный доход:	36,000
Прибыль от переоценки (Выч.1)	
Отчет о финансовом положении (выдержка)	\$000
Внеоборотные активы	58,500
Земля и здания	35,100

Отчет об изменениях в капитале (выдержка)**Сумма дооценки**

	\$000
Баланс н/п	
Прибыль от переоценки (Выч.1)	36,000
Перевод в нераспределенную прибыль	(900)
	<hr/>
Баланс к/п	35,100
	<hr/>

	Земля	Здания	Всего:
Расходы	6,000	24,000	30,000
Амортизация 40%		(6,000)	(6,000)
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Балансовая стоимость	6,000	18,000	24,000
Прибыль от переоценки	9,000	27,000	36,000
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Переоценка	15,000	45,000	60,000
Амортизация 30%		(1,500)	(1,500)
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	15,000	43,500	58,500
	<hr/>	<hr/>	<hr/>

(W2)

Ежегодный трансфер		1,500
Новая амортизация		
Старая амортизация (\$24m/40 лет)		(600)
		<hr/>
Ежегодный трансфер		900
		<hr/>

Пример 4**Прибыль от выбытия**

	\$000	\$000
Выручка от продажи		900
Оценка на 31 декабря 20X4 года	810	
Минус: амортизация ((810 + 9 лет) x 2 года)	(180)	
	<hr/>	
Балансовая стоимость на 31 декабря 20X6 года		<u>(630)</u>
Прибыль от выбытия		<u>270</u>
Перенос остатка от переоценки		\$000
Дт Прирост стоимости от переоценки		135
Кт Нераспределенная прибыль		135

Пример 5**Метод 1: вычесть из актива****Отчет о прибыли или убытке (выдержка)**

	\$
	(17,000)
Амортизация (85 000 • 20%)	

Отчет о финансовом положении (выдержка)

	\$
Внеоборотные активы:	
Машины и оборудование (100 000 — 15 000)	85,000
Накопленная амортизация	(17,000)
	<hr/>
	68,000

Пример 6

Ответ

Проценты будут капитализироваться только в течение периода строительства с 1 марта 20X8 года по 31 декабря 20X8 года, т.е. 10 месяцев. Любые проценты, полученные в период строительства, будут вычтены из капитализированной стоимости. Проценты, возникшие или полученные до начала строительства, будут признаны в отчете о прибылях и убытках (SPL).

Проценты к уплате: \$18 млн • 5%		\$000 900
На этапе подготовки к строительству: отнесено SPL.		(150)
		<hr/>
Капитализированная стоимость процентов		750
Полученные проценты: \$6 млн • 2% • 5/12	50	
На этапе подготовки к строительству: зачислено в счет SPL (\$6 млн • 2% • 2/12)	(20)	
	<hr/>	(30)
Чистые проценты капитализированы		<hr/> 720

Пример 7

Общая сумма, подлежащая включению в состав основных средств на 31 декабря 20X5 года:

Сайт	25 000
Здание	9000
Фитинги	6000
Интерес капитализированный (40 000 • 10% • 9/12)	<u>3000</u>
	<u>43 000</u>

Only nine months' interest can be capitalised, because IAS 23 states that capitalisation of borrowing costs must cease when substantially all the activities necessary to prepare the asset for its intended use or sale are complete.

Пример 8

(а) Модель затрат

Амортизация за год = 12 000 долларов США (здание 600 000 долларов США • 1/50).

Поэтому:

- в отчете о прибылях и убытках будет отражена амортизация в размере 12 000 долларов США.
- в отчете о финансовом положении недвижимость будет отражена по балансовой стоимости $\$1\,000\,000 - \$12\,000 = 988\,000$ долларов.

(б) Модель справедливой стоимости

- В отчете о финансовом положении недвижимость будет отражена по справедливой стоимости в размере 1,1 млн долларов США.
- В отчете о прибылях и убытках будет отражена прибыль в размере
- 0,1 миллиона долларов США представляют собой корректировку справедливой стоимости.
- Амортизация не начисляется.

Пример 9

На дату въезда компании Kyle Co в объект недвижимости он должен классифицироваться как основные средства. Поскольку Kyle Co использует модель справедливой стоимости для инвестиционной недвижимости, ее следует переоценить до справедливой стоимости на дату реклассификации, в результате чего прибыль от справедливой стоимости в размере 2 миллионов долларов США будет отражена в отчете о прибылях и убытках.

После этого актив должен амортизироваться в течение оставшегося срока его полезного использования, составляющего 14 лет. Таким образом, Kyle Co также будет иметь расходы на амортизацию в размере 500 000 долларов США, что составляет 14 миллионов долларов США за 14 лет, за последние шесть месяцев года.

(W1) Затраты по займам

Проценты должны быть капитализированы с 1 октября по 1 сентября за вычетом дохода, полученного от временных инвестиций

3 миллиона долларов за 4 месяца.

Проценты к выплате: $10 \text{ миллионов долларов США} \cdot 6\% = 600\,000 \text{ долларов США} \cdot 11/12 = 550\,000 \text{ долларов США}$
Полученный процентный доход: $3 \text{ миллиона долларов США} \cdot 4\% = 120\,000 \text{ долларов США} \cdot 4/12 =$

40 000 долларов.

Сумма капитализации = $550\,000 \text{ долларов США} - 40\,000 \text{ долларов США} = 510\,000 \text{ долларов США}$.

Кроме того, поскольку актив был завершен 1 сентября, проценты за сентябрь необходимо отнести в отчет о прибылях и убытках как расходы ($600\,000 \text{ долларов США} \cdot 1/12 = 50\,000 \text{ долларов США}$).

(W2) Резерв на демонтаж

3 миллиона долларов должны быть первоначально дисконтированы до приведенной стоимости с использованием стоимости капитала Hudson в размере 6% и капитализированы. 3 миллиона долларов США, подлежащие выплате через 11 лет (с октября 20X2 года по октябрь 20Y3 года):

$3\,000\,000 \text{ долларов США} \cdot 1/1,0611 = 1\,580\,363 \text{ долларов США}$

Скидка на резерв также должна быть погашена в течение года.

$1\,580\,363 \text{ доллара США} \cdot 6\% = 94\,822 \text{ доллара США}$ будут добавлены к финансовым расходам и к заключительному резерву.

(W3) Основные средства

	\$
Стоимость строительства	10 000 000
Капитализированные затраты по займам (Выч.1)	510 000
Текущая стоимость затрат на демонтаж (W2)	1 580 363
Итого, подлежащее капитализации	12 090 363

Амортизация должна производиться в течение срока полезного использования, составляющего 10 лет. Поскольку добыча начинается 1 сентября, амортизация должна начинаться с этой даты.

Амортизация = $12\,090\,363 \text{ долл. США} / 10 \cdot 1/12 = 100\,753 \text{ долл. США}$

Балансовая стоимость = $12\,090\,363 \text{ долл. США} - 100\,753 \text{ долл. США} = 11\,989\,610 \text{ долл. США}$

- (7) **500 000 долларов.** Общая грантовый доход \$3 млн, которые будут признаны в течение трехлетнего периода. Годовой доход составляет, следовательно, 1 миллион долларов. В конце принадлежащий первый год лицо имеет получил \$1,5 млн. из который 1 миллион долларов имеет была признана в отчете о прибылях и убытках, в результате чего 500 000 долларов США были отложены на будущие периоды.
- (8) В — Полученные 2 000 000 долларов США будут зачислены в отчет о прибылях и убытках в течение 4-летнего периода гранта по ставке 500 000 долларов США в год. Таким образом, через год 500 000 долларов США будут переведены в счет SPL, а остаток в размере 1 500 000 долларов США останется в составе доходов будущих периодов. Требуется полное погашение гранта, поэтому доход, признанный в первый год, теперь будет сторнирован, а признание остатка доходов будущих периодов будет прекращено.
- (9) А — Согласно модели первоначальной стоимости, имущество будет амортизироваться в течение 50 лет в течение 3 лет до даты выбытия. Таким образом, на дату продажи балансовая стоимость составила бы \$3,5 млн — $(\$3,5 \text{ млн} / 50 \cdot 3 \text{ года}) = \$3,29 \text{ млн}$, а прибыль от выбытия составила бы \$0,71 млн ($\$4 \text{ млн} - \$3,29$). Согласно модели справедливой стоимости, имущество не будет амортизироваться, следовательно, убыток от выбытия составит 0,2 млн долларов США.
(\$4 млн — \$4,2 млн).
- (10)С — Согласно модели справедливой стоимости, имущество не будет амортизироваться, следовательно, прибыль от оценки составит 100 000 долларов США (300 000 долларов США — 200 000 долларов).

(11)

	Включить в расчет внеоборотного актива	Доход от инвестиций	Финансовая стоимость
Проценты, полученные от инвестирования излишков заемные средства до начала строительства период начинается		✓	
Интерес понесенные после окончания периода строительства			✓
Проценты, возникшие во время строительства период	✓		
Проценты, полученные от инвестирования излишков заемные средства во время строительства период	✓		

ГЛАВА III. Часть 2.

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ (IAS) 38

МСФО (IAS) 38 – НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

По завершении этой главы вы сможете:

- обсудить характер и порядок учета самостоятельно созданных и приобретенных нематериальных активов.
- различать гудвилл и другие нематериальные активы
- описать критерии первоначального признания и оценки нематериальных активов
- описать последующий учет нематериальных активов
- описать и применить требования МСФО (IAS) 38 к расходам на исследования и разработки.

Определения.

«Нематериальный актив – это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической сущности» (IAS 38, пункт 8).

К нематериальным активам относятся такие статьи, как:

- лицензии и квоты
- интеллектуальная собственность, например. патенты и авторские права
- торговые марки
- товарные знаки

Чтобы актив был идентифицируемым, в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» говорится, что он должен относиться к одной из двух категорий:

1 Он является делимым — актив можно купить или продать отдельно от остального бизнеса.

2 Возникает из юридических/договорных прав — возникает в рамках покупки всей компании. Этот вопрос будет рассмотрен далее в главах консолидированной финансовой отчетности.

Он также должен соответствовать обычному определению актива:

- контролируется организацией в результате прошлых событий (обычно в соответствии с юридическими правами, имеющими юридическую силу)
- ресурс, от которого ожидается получение будущих экономических выгод (либо от доходов, либо от экономии затрат).

Признание в Финансовой отчетности.

Чтобы быть признанным в финансовой отчетности, нематериальный актив должен соответствовать

- определение нематериального актива и
- соответствовать критериям признания концепции (IAS 38, параграф 18)

— существует вероятность того, что будущие экономические выгоды, относящиеся к активу, поступят к предприятию

— стоимость актива может быть надежно оценена.

Если эти критерии соблюдены, актив должен быть первоначально признан по себестоимости.

Приобретенные нематериальные активы

Если нематериальный актив приобретается отдельно (например, лицензия, патент, торговая марка), его первоначально следует признавать по себестоимости.

Учет после первоначального признания

Есть выбор между:

- по первоначальной стоимости (модель затрат)
- модель переоцененной стоимости.

Модель затрат

- Нематериальный актив должен учитываться по себестоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения.
- Эта модель чаще используется на практике.

Амортизация работает так же, как амортизация. Нематериальный актив амортизируется в течение срока полезного использования, при этом ежегодные расходы отражаются в отчете о прибылях и убытках каждый год.

Нематериальный актив с конечным сроком полезного использования должен амортизироваться в течение этого срока, обычно с использованием линейного метода с нулевой остаточной стоимостью.

Нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования:

- не должны амортизироваться
- следует проверять на предмет обесценения ежегодно и чаще, если есть фактические признаки возможного обесценения.

Модель переоцененной стоимости

- Нематериальный актив может быть переоценен до балансовой стоимости по справедливой стоимости за вычетом последующей амортизации и убытков от обесценения.
- Справедливая стоимость должна определяться на основе данных активного рынка.

Активный рынок – это рынок, на котором сделки с активом происходят с достаточной частотой и в достаточном объеме, чтобы предоставлять информацию о ценах на постоянной основе.

МСФО (IAS) 38 утверждает, что активные рынки нематериальных активов встречаются редко, и конкретно запрещает переоценку патентов, торговых марок, товарных знаков и издательских прав.

В качестве ориентира индикаторы активного рынка включают в себя:

- предметы, обращающиеся на рынке, однородны (идентичны)

- цены общедоступны.

Большинство нематериальных активов имеют ценность благодаря своей уникальности и, следовательно, вряд ли будут однородными. Некоторые лицензии могут соответствовать этой модели и, возможно, могут быть переоценены, но большинство других нематериальных активов — нет.

Нематериальные активы, созданные внутри компании

Как правило, нематериальные активы, созданные внутри компании, не могут быть капитализированы, поскольку затраты, связанные с ними, не могут быть идентифицированы отдельно от затрат, связанных с ведением бизнеса.

Следующие внутренне сгенерированные элементы никогда не могут быть распознаны:

- гудвилл («неотъемлемый гудвилл»)
- бренды
- шапки
- публикации названий
- списки клиентов

Бренды.

Порядок учета брендов уже несколько лет остается предметом споров. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» положил конец спорам, заявив, что созданные внутри компании бренды и аналогичные активы никогда не могут быть признаны.

Расходы на создание собственных брендов невозможно отличить от затрат на развитие бизнеса в целом, поэтому их следует списывать по мере их возникновения.

Если торговая марка приобретается отдельно и может быть надежно оценена, ее следует признавать отдельно как нематериальный долгосрочный актив и учитывать в соответствии с общими правилами МСФО (IAS) 38.

Иллюстрация 1. Классификация нематериальных активов

Как следует учитывать в финансовой отчетности следующие нематериальные активы?

- Издательское название, приобретенное как часть дочерней компании.
- Лицензия, приобретенная для продвижения на рынок нового продукта.

Решение

- Название публикации. Ответ зависит от того, можно ли надежно оценить актив. Если это возможно, право собственности будет признано по справедливой стоимости, в противном случае оно будет рассматриваться как часть гудвилла при приобретении дочерней компании.
- Лицензия. Поскольку лицензия была приобретена отдельно от бизнеса, ее следует первоначально капитализировать по себестоимости.

ГУДВИЛЛ

Гудвил – это разница между стоимостью бизнеса в целом и совокупной справедливой стоимостью его отдельных чистых активов.

Отделимые чистые активы — это те активы и обязательства, которые могут быть идентифицированы и проданы отдельно, без обязательного выбытия бизнеса в целом. Они включают идентифицируемые нематериальные активы, такие как патенты, лицензии и товарные знаки.

Справедливая стоимость определяется в МСФО (IFRS) 13 как «цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки» (Приложение А МСФО (IFRS) 13) (т.е. цена выхода).

Гудвилл может существовать в результате любой комбинации ряда возможных факторов:

- репутация качества или обслуживания
- техническая экспертиза
- наличие выгодных контрактов
- хорошее руководство и персонал.

Приобретенный и внутренне созданный гудвилл

Приобретенный гудвилл:

- возникает, когда один бизнес приобретает другой в качестве действующего предприятия
- включает гудвилл, возникающий при консолидации дочерней компании.
- будет признано в финансовой отчетности, поскольку его стоимость в определенный момент времени определена.

Внутренне созданный гудвилл:

- также известен как неотъемлемый гудвилл
- не имеет идентифицируемой ценности
- не признается в финансовой отчетности.

МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»

МСФО (IFRS) 3 регулирует учет всех объединений бизнеса и касается учета гудвилла (см. главу 18).

Гудвилл определяется как «актив, представляющий будущие экономические выгоды, возникающие от активов, приобретенных в результате объединения бизнеса, которые не идентифицируются и не признаются отдельно» (МСФО 3, Приложение А).

Отрицательный гудвилл (прибыль от выгодной покупки) рассматривается как доход, поскольку покупатель заплатил сумму, меньшую, чем справедливая стоимость идентифицируемых чистых активов. Подробнее об этом будет рассказано в главе 18.

Учет внутренне созданного гудвилла

Внутренне созданный гудвилл не должен признаваться в финансовой отчетности. Он, безусловно, существует, но не удовлетворяет критериям признания, предусмотренным в «Системе», поскольку его невозможно надежно измерить.

Исследования и разработки

Определения

Исследование – это оригинальное и запланированное исследование, проводимое с перспективой получения новых научных знаний и понимания» (IAS 38, пункт 8).

Разработка – это применение результатов исследований или других знаний к плану или проектированию производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала коммерческого производства или использования» (IAS 38, пункт 8).).

Бухгалтерский учет.

Расходы на исследования: списать по мере их возникновения в отчет о прибылях и убытках.

Затраты на разработку: признаются в качестве нематериального актива тогда и только тогда, когда предприятие может продемонстрировать все следующее:

- Вероятный поток экономической выгоды от актива, будь то за счет продажи или внутренней экономии затрат.
- Намерение завершить создание нематериального актива и использовать или продать его.
- Надежный показатель стоимости разработки.
- Адекватные ресурсы для завершения проекта
- Техническая осуществимость завершения создания нематериального актива, чтобы он был доступен для использования или продажи.
- Ожидается, что проект будет прибыльным, т.е. затраты на проект будут превышены полученными выгодами.

Только расходы, понесенные после того, как критерии признания были выполнены, должны признаваться в качестве актива. Затраты на разработку, признанные как расходы в составе прибыли или убытка, не могут впоследствии быть восстановлены в качестве актива.

Если какой-либо объект оборудования используется в процессе разработки, амортизация объекта добавляется к затратам на разработку нематериальных активов в течение периода, в течение которого проект соответствует критериям разработки. Это связано с тем, что экономическая выгода, полученная от завода в этот период, будет реализована только после завершения проекта разработки и начала производства. Он будет учтен в отчете о прибылях и убытках как амортизация в составе амортизации затрат на разработку.

Амортизация.

Затраты на разработку должны амортизироваться в течение срока полезного использования, как только начнется коммерческое производство.

Пример 1

В течение текущего года предприятие понесло следующие расходы:

- (а) 100 000 долларов США, потраченные на первоначальные проектные работы по новому продукту — ожидается, что этот проект будет реализован в течение следующего двухлетнего периода для разработки и испытаний с целью производства через три года.
- (б) 500 000 долларов США, потраченные на тестирование новой производственной системы, разработанной собственными силами, и которая будет введена в эксплуатацию

в течение следующего отчетного года. Эта новая система должна снизить затраты на производство на 20%.

Как следует учитывать каждую из этих затрат в финансовой отчетности предприятия?

Пример 2

В течение текущего года предприятие понесло следующие расходы:

(i) Торговая марка, относящаяся к определенному ассортименту шоколадных батончиков, купленному за 200 000 долларов США. К концу года специалист по бренду оценил эту сумму в 250 000 долларов.

(ii) 500 000 долларов США потрачено на разработку новой линии кондитерских изделий, включая 150 000 долларов США, потраченных на исследование продукта до того, как руководство дало согласие на полное финансирование проекта.

(iii) Затраты на обучение персонала использованию нового производственного процесса. Общие затраты на обучение составили 100 000 долларов США, и ожидается, что персонал проработает в компании в среднем 5 лет.

Объясните порядок учета вышеуказанных вопросов.

Иллюстрация 2 – Амортизация расходов на развитие

Компания Improve отложила расходы на разработку в размере 600 000 долларов США, связанные с разработкой New Miracle Brand X. Ожидается, что спрос на продукт останется на высоком уровне в течение следующих трех лет. Ожидается, что за этот период годовой объем продаж составит 400 000, 300 000 и 200 000 единиц соответственно. Бренд X продается за 10 долларов.

Как следует амортизировать затраты на разработку?

Решение

Существует две возможности списания затрат на разработку:

- Списывать равными частями в течение трехлетнего периода, т.е.

200 000 долларов в год.

- Списание относительно ожидаемого общего объема продаж (900 000 единиц). Год 1 (400 000/900 000) • 600 000 долларов США = 266 667

Год 2 (300 000/900 000) • 600 000 долларов США = 200 000 Год 3 (200 000/900 000) • 600 000 долларов США = 133 333

Пример 3

1 Компания Cowper plc потратила 20 000 долларов США на исследование новых чистящих химикатов в году, закончившемся 31 декабря 20X0 года. Они также потратили 40 000 долларов на разработку нового чистящего средства, коммерческое производство которого начнется не раньше следующего года. Проект развития соответствует критериям, изложенным в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Как следует учитывать эти затраты в финансовой отчетности Cowper plc за год, закончившийся 31 декабря 20X0 года?

A Сумма в размере 60 000 долларов США должна быть капитализирована как нематериальный актив в отчете о финансовом положении.

B 40 000 долларов США должны быть капитализированы как нематериальный актив и подлежат амортизации; 20 000 долларов США следует списать в отчет о прибылях и убытках.

C 40 000 канадских долларов должны быть капитализированы как нематериальный актив и не подлежат амортизации; 20 000 долларов США следует списать в отчет о прибылях и убытках.

D 60 000 долларов США следует списать в отчет о прибылях и убытках.

2 Какие ДВА из следующих ниже пунктов потенциально могут быть классифицированы как нематериальные активы?

Купленная торговая марка

B обучение персонала

Внутренний бренд C

Лицензии и квоты D

3 Sam Co предоставила следующую информацию по состоянию на 31 декабря 20X6 года:

(i) Проект A — в течение года на этап исследования этого проекта было потрачено 50 000 долларов США.

(ii) Проект B — на этот проект было потрачено 80 000 долларов США в предыдущем году и 20 000 долларов США в этом году. Проект был капитализирован в прошлом году, однако в конце года было решено отказаться от этого проекта.

(iii) Проект C — в этом году на этот проект было потрачено 100 000 долларов США. Проект соответствует критериям МСФО (IAS) 38 и подлежит капитализации.

Какие из следующих корректировок будут внесены в финансовую отчетность по состоянию на 31 декабря 20X6 года?

A. Уменьшить прибыль на 70 000 долларов США и увеличить внеоборотные активы на 100 000 долларов США.

B. Уменьшить прибыль на \$150 000 и увеличить внеоборотные активы на \$20 000.

C. Уменьшить прибыль на 130 000 долларов США и увеличить внеоборотные активы на 180 000 долларов США.

D. Уменьшить прибыль на 150 000 долларов США и увеличить внеоборотные активы на 100 000 долларов США.

4 Какие из следующих утверждений относительно порядка учета расходов на исследования и разработки верны в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»?

(i) Исследование – это оригинальное и запланированное исследование, проводимое с перспективой получения новых знаний и понимания.

(ii) Развитие – это применение результатов исследований.

(iii) Амортизация оборудования, используемого специально для разработки нового продукта, может быть капитализирована как часть затрат на разработку.

(iv) Расходы, однажды считавшиеся расходами, не могут быть восстановлены в качестве актива.

- A (i), (ii) и (iii)
- B (i), (ii) и (iv)
- C (ii), (iii) и (iv)

Д Все вышеперечисленное

5 Что из следующего должно быть включено в отчет о финансовом положении компании в качестве нематериального актива согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»?

- A Собственные бренды
- B Внутренне созданный гудвил
- C Расходы на завершённые исследования
- D Выплаты при успешной регистрации патента.

6 В течение года, закончившегося 31 декабря 20X8 года, X Co понесла затраты в размере 200 000 долларов США на разработку нового продукта. Кроме того, X Co потратила 60 000 долларов США 1 января 20X8 года на оборудование, специально использованное для разработки нового продукта, и 40 000 долларов США на создание фирменного стиля. Ожидается, что коммерческое производство начнется в 20X9 году.

Ожидается, что оборудование прослужит 4 года без остаточной стоимости.

Какую стоимость следует включить в состав нематериальных активов в связи с вышеизложенным в отчете о финансовом положении X Co по состоянию на 31 декабря 20X8 года?

\$ _____

7 Какие ДВА из следующих критериев должны быть выполнены до того, как расходы на разработку будут капитализированы в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»?

- A Техническая возможность завершения создания нематериального актива
- B ожидается будущий доход
- C намерение завершить и использовать или продать нематериальный актив
- D нет необходимости в надежном измерении расходов

8 По каждому вопросу укажите правильный порядок учета в финансовой отчетности Мадейры:

	Капитализировать как нематериальный актив	Расход
400 000 долларов на разработку нового процесса, который не принесет дохода, но, как ожидается, принесет значительную экономию средств.		

400 000 долларов на разработку нового продукта. Во время разработки конкурент выпустил конкурирующий продукт, и теперь Мадейра не решается выделять дополнительные средства на этот процесс.		
400 000 долларов потрачено на маркетинг новый продукт, который привел к увеличению продаж на 800 000 долларов США.		
400 000 долларов потрачено на проектирование новый корпоративный логотип для бизнеса		

ОТВЕТЫ

Пример 1
<p>(а) Это затраты на исследования, поскольку они находятся только на ранней стадии проектирования и поэтому должны быть списаны в отчет о прибылях и убытках за период.</p> <p>(б) По-видимому, это затраты на этапе разработки, поскольку новая производственная система должна быть введена в действие довольно скоро и принесет экономические выгоды в виде снижения затрат. Поэтому их следует капитализировать как затраты на разработку.</p>

Пример 2
<p>(i) Торговая марка является приобретенным нематериальным активом, поэтому ее можно капитализировать по себестоимости в размере 200 000 долларов США. Нематериальные активы могут быть переоценены только при наличии активного рынка. Здесь это маловероятно, поскольку торговая марка не будет однородным товаром. Поэтому статья должна учитываться по модели себестоимости. Бренд должен быть списан в течение ожидаемого срока полезного использования. Если срок полезного использования неопределенный, то амортизация не начисляется. Однако потребуется ежегодная проверка на предмет обесценения.</p> <p>(ii) 500 000 долларов США предназначены для исследований и разработок. Из общего числа, 150 000 долларов США следует отнести на расходы в отчете о прибылях и убытках, поскольку руководство не продемонстрировало ни намерения завершить строительство, ни высвободить ресурсы для завершения.</p>

Таким образом, 350 000 долларов США могут быть капитализированы как нематериальный актив в качестве затрат на разработку.

(iii) Затраты на обучение должны быть отнесены на расходы в отчете о прибылях и убытках. Передвижение персонала невозможно контролировать, и поэтому нет возможности ограничить экономические выгоды. Если сотрудники уйдут, компания не получит никакой выгоды.

Пример 3

1 **С** — 20 000 долларов США являются исследовательскими и должны быть списаны по мере их возникновения.

40 000 долларов США должны быть капитализированы как актив для разработки, но не амортизируются до тех пор, пока не начнется коммерческое производство.

2 **А и Д** — Обучение не может быть капитализировано, поскольку фирма не может контролировать будущие экономические выгоды, ограничивая доступ других к персоналу. Внутренние бренды не могут быть капитализированы.

3 **В** — Затраты по проектам А и Б должны быть списаны. Проект С должен быть капитализирован и, следовательно, увеличит стоимость внеоборотных активов, но это будет компенсировано списанием из проекта В.

4 **Д** — Все утверждения верны.

5 **Д** — Собственные нематериальные активы не могут быть признаны, а затраты на исследования списываются по мере их возникновения.

215 000 долларов США. Затраты на разработку в размере 200 000 долларов США могут быть капитализированы, как и амортизация актива во время разработки проекта. Актив используется в проекте в течение года, поэтому амортизация за первый год (60 000 долларов США/4 года = 15 000 долларов США) может быть добавлена к нематериальным активам. Сумма в 40 000 долларов — это собственный бренд, который не может быть капитализирован.

7 **А и С** — Нет необходимости в доходах, должны быть вероятные экономические выгоды, которые могут прийти как в форме экономии затрат, так и в форме доходов.

8

	Капитализировать как нематериальный актив	Расход
400 000 долларов на разработку нового процесса, который не принесет дохода, но, как ожидается, принесет значительную экономию средств.	✓	
400 000 долларов на разработку нового продукта. Во время разработки конкурент выпустил конкурирующий продукт, и теперь Мадейра не решается выделять дополнительные средства на этот процесс.		✓

400 000 долларов потрачено на маркетинг новый продукт, который привел к увеличению продаж на 800 000 долларов США.		✓
400 000 долларов потрачено на проектирование новый корпоративный логотип для бизнеса		✓

ГЛАВА IV.

ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ, ПРЕДНАЗНАЧЕННЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ, И ПРЕКРАЩЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ (IFRS 5)

МСФО (IFRS) 5 – Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность

По завершении этой главы вы сможете:

- обсудить важность выявления и отчетности о результатах прекращенной деятельности.
- определять и учитывать внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенную деятельность
- выявить обстоятельства, при которых требуется отдельное раскрытие существенных статей доходов и расходов.

**ОТЧЕТНОСТЬ О
ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ**

**МСФО (IFRS) 5
«ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ,
ПРЕДНАЗНАЧЕННЫЕ ДЛЯ
ПРОДАЖИ, И ПРЕКРАЩЕННАЯ
ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ».**

УДЕРЖИВАЕТСЯ ДЛЯ ПРОДАЖИ

**ОЦЕНКА ВНЕОБОРОТНЫХ
АКТИВОВ, ПРЕДНАЗНАЧЕННЫХ
ДЛЯ ПРОДАЖИ**

ПРЕКРВЩЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

1. МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Цель

Цели МСФО (IFRS) 5 заключаются в том, чтобы установить:

- требования к классификации, оценке и представлению внеоборотных активов, предназначенных для продажи, в частности требование о том, чтобы такие активы представлялись отдельно в отчете о финансовом положении.

- обновленные правила представления прекращенной деятельности, в частности требующие, чтобы результаты прекращенной деятельности представлялись отдельно в отчете о прибылях и убытках.

- «Предприятие должно классифицировать внеоборотный актив как предназначенный для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена главным образом посредством операции продажи, а не посредством продолжающегося использования» (МСФО 5, пункт б).

Для этого должны соблюдаться следующие условия:

- актив «должен быть доступен для немедленной продажи в его текущем состоянии» (МСФО 5, параграф 7).

- продажа должна быть высоковероятной, а это означает, что:

- руководство «привержено плану продажи актива»

- действует «активная программа по поиску покупателя», и

- актив «активно продается по разумной цене» (МСФО 5, пункт 8)

- ожидается, что продажа будет завершена «в течение одного года с даты классификации» как предназначенной для продажи (МСФО 5, пункт 8)

- «маловероятно, что в план будут внесены существенные изменения или что план будет отозван» (МСФО 5, пункт 8).

Оценка внеоборотных активов, предназначенных для продажи

Внеоборотные активы, которые квалифицируются как предназначенные для продажи, должны оцениваться по наименьшей из следующих величин:

- их балансовая стоимость и

- справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу.

Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, должны быть:

- представлены отдельно в отчете о финансовом положении по оборотным активам

- не амортизируется.

Если активы, удерживаемые в соответствии с моделью переоценки, переклассифицируются как предназначенные для продажи, эти активы должны быть переоценены с использованием метода, указанного в МСФО (IAS) 16 «Проектирование и оборудование» или МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное обеспечение», в зависимости от ситуации, до реклассификации.

Пример 1

1 января 20X1 года компания Michelle Co купила штамповочную машину для 20 000 долларов. Ожидаемый срок полезного использования составляет 10 лет, а остаточная стоимость равна нулю. 30 сентября 20X3 года компания «Мишель Ко» решает продать машину и начинает действия по поиску покупателя. Машины в дефиците, поэтому Мишель Ко уверена, что машина будет продана достаточно быстро. Её рыночная стоимость на 30 сентября 20X3 года составляет 13 500 долларов США, а демонтаж машины и передача ее покупателю будет стоить 500 долларов США. По состоянию на конец года машина не была продана.

Какую стоимость машины следует указать в отчете о финансовом положении Michelle Co на 31 декабря 20X3 года?

Прекращенная деятельность

Прекращенная деятельность – это компонент предприятия, который либо был выбыт, либо классифицирован как предназначенный для продажи, и:

- **представляет собой отдельное крупное направление деятельности или географическую зону деятельности**
- **является частью единого скоординированного плана по избавлению от отдельного основного направления деятельности или географического региона деятельности, или**
- **является дочерней компанией, приобретенной исключительно с целью перепродажи» (МСФО 5, пункт 32)**

Показывая производительность прекращенных операций отдельно, пользователи могут видеть производительность оставшихся операций, что позволяет им более точно прогнозировать будущую производительность.

Предприятие должно раскрыть единую сумму в отчете о прибылях и убытках, **«включающую в себя общую сумму:**

- **прибыль или убыток от прекращенной деятельности после налогообложения, и**
- **прибыль или убыток после налогообложения, признанные при оценке по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или при выбытии активов, составляющих прекращенную деятельность» (МСФО 5, пункт 33(а))**

Анализ этой единой суммы должен быть представлен либо в примечаниях, либо в самом отчете о прибылях и убытках.

Анализ должен раскрыть:

- **«доходы, расходы и прибыль или убыток до налогообложения от прекращенной деятельности»**
- **соответствующие расходы по подоходному налогу**

- прибыль или убыток, признанные при оценке по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или при выбытии активов, составляющих прекращенную деятельность» (МСФО 5, пункт 33(b)).

Отчет о прибылях и убытках (при прекращенной деятельности)

	20X9
Продолжающиеся операции:	
Выручка	X
Себестоимость реализации	(X)
Валовая прибыль	X
Расходы на сбыт	(X)
Административные расходы	(X)
Прибыль от операционной деятельности	X
Финансовые затраты	(X)
Прибыль до налогообложения	X
Расходы по подоходному налогу	(X)
Прибыль за период от продолжающейся деятельности	X
Прекращенная деятельность:	
Прибыль за период от прекращенной деятельности*	X
Общая прибыль за период	X

**Анализ этой единой суммы, как описано выше, будет дан в примечаниях.*

Пример 2

Святой Валентин изготавливал открытки и продавал розы. Однако в середине года, закончившегося 31 марта 20X6 года, бизнес по производству роз был закрыт, а активы распроданы, что привело к убыткам от выбытия внеоборотных активов в размере 76 000 долларов США и затратам на резервирование в размере 37 000 долларов США. Директора реорганизовали продолжающийся бизнес, стоимость которого составила 98 000 долларов США.

Результаты торгов можно резюмировать следующим образом:

	Открытки	Розы
	\$000	\$000
Выручка	650	320
Себестоимость реализации	320	150
Расходы на сбыт	60	90
Административные расходы	120	110

Прочая торговая информация (которая будет отнесена на продолжающуюся деятельность) представлена следующим образом:

	\$000
--	--------------

Финансовые затраты	17
Налоги	31

Необходимо:

- (a) Подготовьте отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 марта 20X6 года.
 (b) Объясните, как представление прекращенной деятельности по МСФО (IFRS) 5 может сделать информацию более полезной для пользователей финансовой отчетности.

Пример 3.

Parkway находится в процессе подготовки финансовой отчетности за год, закончившийся 31 октября 20X6 года. Основная деятельность компании связана с туристической индустрией, в основном она продает путевки (перелеты и проживание) населению через Интернет и через розничные туристические агентства. В течение текущего года количество туров, продаваемых туристическими агентствами, резко сократилось, и на заседании совета директоров 15 октября 20X6 года директора решили прекратить продажу туров через сеть турагентов и распродать соответствующие помещения на центральных улицах. Сразу после встречи сотрудники турфирм и поставщики были проинформированы о ситуации и было сделано сообщение в прессе. Директора хотят отразить результаты деятельности туристических агентств как прекращенную деятельность в финансовой отчетности, чтобы

31 октября 20X6 г. Из-за упадка бизнеса турагентов 1 августа 20X6 Parkway расширила свои операции в Интернете, предложив услуги по аренде автомобилей покупателям своего отпуска через Интернет.

Ниже приведены выдержки из отчета о прибылях и убытках Parkway за закончившиеся годы:

	Через Интернет	31 октября 20X6 Через розничные турагентства	Аренда машин	Итого	Итого 31 октября 20X6
	\$000	\$000	\$000	\$000	\$000
Выручка	23,000	14,000	2,000	39,000	40,000
Себестоимость реализации	(18,000)	(16,500)	(1,500)	(36,000)	(32,000)
Валовая прибыль (Валовый убыток)	5,000	(2,500)	500	3,000	8,000
Оперативные расходы	(1,000)	(1,500)	(100)	(2,600)	(2,000)
Прибыль (Убыток) до налогов	4,000	(4,000)	400	400	6000

Результаты туристических агентств за год, завершившийся 31 октября 20X5 года, составили: выручка – 18 миллионов долларов США, себестоимость продаж – 15 миллионов долларов США и операционные расходы – 1,5 миллиона долларов США.

Необходимо:

(a) Дайте определение как внеоборотным активам, предназначенным для продажи, так и прекращенной деятельности, и объясните полезность информации для прекращенной деятельности.

(b) Обсудите, оправдано ли желание директоров отразить результаты деятельности туристических агентств как прекращенной деятельности.

(c) Предполагая, что закрытие туристических агентств является прекращенной деятельностью, подготовьте выдержки из отчета о прибылях и убытках Parkway за год, закончившийся 31 октября 20X6 года, вместе со сравнительными данными. Продемонстрируйте необходимый анализ прекращенной деятельности.

Пример 4.

1 В соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для самокупаемости и прекращенной деятельности», какие ДВА из следующих пунктов относятся к критериям актива, предназначенного для продажи?

А Объект должен относиться к основному направлению деятельности или географическому региону.

В Актив должен быть доступен для немедленной продажи

С Ожидается, что продажа будет завершена в течение следующих трех месяцев.

Д Установлена разумная цена.

2 В соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для самокупаемости и прекращенной деятельности», какая из следующих сумм в отношении прекращенной деятельности должна быть отражена в отчете о прибылях и убытках?

(i) Выручка

(ii) Валовая прибыль

(iii) Прибыль после налогообложения

(iv) Операционная прибыль

А Все вышеперечисленное

В только (iii)

С (iii) и (iv)

Д только (iv)

3 Как следует оценивать внеоборотные активы, предназначенные для продажи, в соответствии с МСФО (IFRS) 5?

Меньшая из балансовой стоимости или справедливой стоимости

В Меньшая из балансовой стоимости или справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие.

С Балансовая стоимость или справедливая стоимость, наибольшая из следующих величин:

Д Балансовая стоимость или справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие, наибольшая из следующих величин:

4 В середине года актив идентифицируется как актив, предназначенный для продажи после того, как он соответствует критериям согласно МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность». На начало года балансовая стоимость актива составляла \$150 000 (первоначальная стоимость \$200 000 два года назад). Актив амортизируется линейным методом.

Какими должны быть амортизационные отчисления за год?

\$ _____

5 На отчетную дату актив идентифицируется как актив, предназначенный для продажи, после удовлетворения критериев согласно МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Где должен отражаться актив в отчете о финансовом положении?

А Часть основных средств в составе внеоборотных активов

В Не отражается в отчете о финансовом положении

С Отдельно ниже внеоборотных активов

Д Отдельно ниже текущих активов

6 У Кат конец года 31 декабря.

1 января 20X9 года оно классифицировало одно из своих объектов недвижимости, находящихся в полной собственности, как предназначенное для продажи. На эту дату балансовая стоимость объекта недвижимости составляла 667 000 долларов США, и он был учтен по модели переоцененной стоимости. Его справедливая стоимость была оценена в

825 000 долларов, а затраты на продажу — 3 000 долларов.

В соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для самокупаемости и прекращенной деятельности», какие суммы следует признавать в финансовой отчетности за год, 31 декабря 20X9 года?

A Отчет о прибыли и убытке \$155 000

Отчет о прибылях и убытках или Убыток от обесценения \$3 000

Прибыль от переоценки ноль

B Отчет о прибыли и убытке \$158 000

Отчет о прибыли и убытке или Убыток от обесценения ноль

Прибыль от переоценки ноль

C Отчет о прибылях и убытках равна ноль

Отчет о прибылях и убытках или Убытках от обесценения ноль.

Прибыль от переоценки 155 000 долларов США.

D Отчет о прибыли или убытке, прибыль равна нулю

Отчет о прибылях и убытках или Убыток от обесценения \$3 000

Прибыль от переоценки \$158 000

7 По каждому вопросу укажите правильный порядок учета в финансовой отчетности Мадейры:

	Актив, предназначенный для продажи	Прекращенная деятельность	Ни то, ни другое
Убыточное подразделение, которое Мадейра согласилась закрыть в следующем году.			
Фабрика на Мадейре, которая в конце года будет продаваться по разумной цене.			
Специализированный завод на Мадейре, который будет выставлен на продажу после его демонтажа.			

ОТВЕТЫ

Пример 1

Балансовая стоимость на 30 сентября 20X3 года:

Цена	20,000
Амортизация 1-го года (20 000/10 лет)	(2,000)
Амортизация 2-го года	(2,000)
Год амортизации 3 (20 000/10 лет • 9/12)	(1,500)
	14,500

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу = 13 500 долларов США — 500 долларов США = 13 000 долларов США.

Машина квалифицируется как «удерживаемая для продажи» 30 сентября 20X3 года, поэтому ее следует указывать по наименьшей цене в 14 500 и 13 000 долларов США, а именно по цене

13 000 долларов.

Убыток от обесценения в размере 1500 долларов США, понесенный при списании машины до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, будет отнесен в отчет о прибылях и убытках.

После реклассификации машина больше не будет амортизироваться.

Пример 2

Отчет о прибылях и убытках компании St Valentine за год, закончившийся 31 марта 20X6 г.

	\$000
Продолжающиеся операции:	
Выручка	650
Себестоимость реализации	(320)
Валовая прибыль	330
Расходы на сбыт	(60)
Административные расходы	(120)
Прибыль от операционной деятельности	150
Затраты на реорганизацию	(98)
	52
Финансовые затраты	(17)
Прибыль до налогообложения	35
Расходы по подоходному налогу	31)
Прибыль за период от продолжающейся деятельности	4
Прекращенная деятельность:	
Убыток за период от прекращенной деятельности*	(143)
Общий убыток за период	(139)

В примечаниях к отчетности раскрывается анализ показателя прекращенной деятельности:

	\$000
Выручка	320
Себестоимость реализации	(150)
Валовая прибыль	170
Расходы на сбыт	(90)
Административные расходы	(110)
Оперативный убыток	(30)
Убыток при выбытии	(76)
Расходы по резерву	(37)
Общий убыток	(143)

(б) Презентация МСФО 5

Если бизнес-сегмент или географический регион классифицируются как прекращенная деятельность, МСФО (IFRS) 5 требует отдельного представления в отчете о прибылях и убытках. Эта отдельная презентация позволяет пользователям сразу определить, что производительность прекращенного сегмента или области не будет продолжена в будущем, что делает информацию более актуальной для принятия решений пользователями. Пользователь может включить эту информацию при оценке прошлых результатов деятельности компании или игнорировать ее при прогнозировании будущих результатов.

Пример 3

(а) МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» определяет внеоборотные активы, предназначенные для продажи, как те активы (или группу активов), балансовая стоимость которых будет возмещена главным образом посредством операции продажи, а не посредством продолжающегося использования. Для этого активы должны быть доступны для немедленной продажи, продажа должна быть высоковероятной и. Ожидается, что оно будет завершено в течение 12 месяцев с момента классификации объекта как предназначенного для продажи.

Прекращенная деятельность – это компонент предприятия, который либо был выбит, либо классифицируется как «предназначенный для продажи» и:

— представляет собой отдельное крупное направление деятельности или географическую зону деятельности

- является частью единого скоординированного плана по избавлению от таких, или

— является дочерним предприятием, приобретенным исключительно для продажи.

МСФО (IFRS) 5 гласит, что прекращенный компонент предприятия должен иметь операции и потоки денежных средств, которые можно четко отличить от остальной части предприятия, и, по всей вероятности, он будет генерирующей единицей (или

группой таких единиц), пока удерживается для использования. . Это определение также означает, что прекращенная деятельность также будет рассматриваться как «группа выбытия», как это определено в МСФО (IFRS) 5.

Группа выбытия — это группа активов (возможно, с соответствующими обязательствами), которые, как предполагается, будут выбыты в однократная сделка по продаже или иным образом (закрытие или отказ). Активы, предназначенные для выбытия (но не те, которые выбрасываются), должны представляться отдельно от других активов в составе оборотных активов, а не как внеоборотные активы, по наименьшей из балансовой стоимости или справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Любые сопутствующие обязательства должны быть представлены отдельно в составе обязательств. Результаты прекращенной деятельности должны, как минимум, раскрываться отдельно в виде одной цифры в составе прибыли за год в отчете о прибылях и убытках, а более подробные цифры раскрываться либо в отчете о прибылях и убытках, либо в примечаниях.

Целью этого требования является повышение полезности финансовой отчетности за счет повышения прогнозируемой ценности отчета о прибылях и убытках. Очевидно, что результаты прекращенной деятельности не должны иметь незначительного влияния на будущие операционные результаты. Таким образом, пользователи могут сосредоточиться на продолжающейся деятельности при любой оценке будущих доходов и потенциальной прибыли.

(b) Время проведения заседания совета директоров и последующих действий и уведомлений приходится на отчетный период, закончившийся 31 октября 20X6 года. Уведомление персонала, поставщиков и прессы, судя по всему, указывает на то, что продажа весьма вероятна, а директора придерживаются плана по продаже активов и активно ищут покупателя. Из финансовой и другой информации, приведенной в вопросе, следует, что деятельность и движение денежных средств туристических агентств можно четко отличить от других операций. Активы туристических агентств, похоже, соответствуют определению внеоборотных активов, предназначенных для продажи. Однако основная трудность заключается в том, является ли их продажа и закрытие прекращенной деятельностью. Основная проблема связана с формулировкой «отдельное крупное направление деятельности» в части (a) приведенного выше определения прекращенной деятельности. Компания по-прежнему занимается праздничным бизнесом, но только через Интернет. Продажа туров через Интернет по сравнению с продажей через популярные туристические агентства требует совсем других активов, знаний и обучения персонала, а также имеет другую структуру затрат. Таким образом, можно утверждать, что, хотя компания по-прежнему занимается продажей туров, туристические агентства представляют собой отдельное направление бизнеса. Если это так, то, похоже, объявленное закрытие туристических агентств соответствует определению прекращенной деятельности.

(c) Частичный отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за год, закончившийся:

	31 октября 20X6	31 октября 20X5
	\$000	\$000

Продолжающая деятельность:		
Выручка	25,000	22,000
Себестоимость реализации	(19,500)	(17,000)
Валовая прибыль	5,500	(5,000)
Оперативные расходы	(1,100)	(500)
Прибыль (Убыток) от продолжающейся деятельности	4,400	4,500
Прекращенная деятельность:		
Прибыль (Убыток) от прекращенной деятельности	(4,000)	1,500
Общая прибыль за период	400	6,000

Примечание. Могут быть приемлемы и другие презентации.

Пример 4.

- 1) **В и D.** Ожидается, что сделка будет завершена в течение года, а не трех месяцев. Актив не обязательно должен представлять собой основное направление деятельности или географическую территорию, поскольку это является критерием прекращения деятельности.
- 2) **В** — Одна строка отображается по прекращенной деятельности, при этом полный анализ показателя приводится в примечаниях к счетам.
- 3) **В** — Это гарантирует, что любой убыток будет зафиксирован немедленно, а прибыль от выбытия будет признана только тогда, когда актив будет фактически продан.
- 4) **12 500 долларов.** Амортизация должна начисляться в течение первых шести месяцев года, а затем прекращаться, когда актив классифицируется как предназначенный для продажи. Поскольку балансовая стоимость уменьшилась на 50 000 долларов США за два года, амортизация должна составлять 25 000 долларов США в год. Таким образом, амортизация за шесть месяцев составит 12 500 долларов США.
- 5) **D** — Это будет показано в составе текущих активов, поскольку ожидается, что оно будет продано в течение года.
- 6) **D** — Актив, предназначенный для продажи, будет переоценен до справедливой стоимости

825 000 долларов США, создающие прибыль в размере 158 000 долларов США к профициту переоценки. Справедливая стоимость актива, предназначенного для продажи, затем будет уменьшена до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу в размере 825 000–3 000 долларов США, что приведет к возникновению стоимости обесценения в размере 3 000 долларов США. Прибыль не будет признана в составе прибыли или убытка до тех пор, пока актив не будет продан и прибыль не будет реализована.

7)

	Актив, предназначенный для продажи	Прекращенная деятельность	Ни то, ни другое
Убыточное подразделение, которое Мадейра согласилась закрыть в следующем году.			✓
Фабрика на Мадейре, которая в конце года будет продаваться по разумной цене.	✓		
Специализированный завод на Мадейре, который будет выставлен на продажу после его демонтажа.			✓

Убыточное подразделение не может быть классифицировано как прекращенная деятельность, даже несмотря на то, что оно может быть основным направлением деятельности, поскольку оно не закрывалось в течение года и не классифицируется как предназначенное для продажи. Объекты, подлежащие списанию, не соответствуют критериям прекращенной деятельности.

Специализированный завод не может быть классифицирован как актив, предназначенный для продажи, поскольку в его нынешнем состоянии он недоступен для продажи.

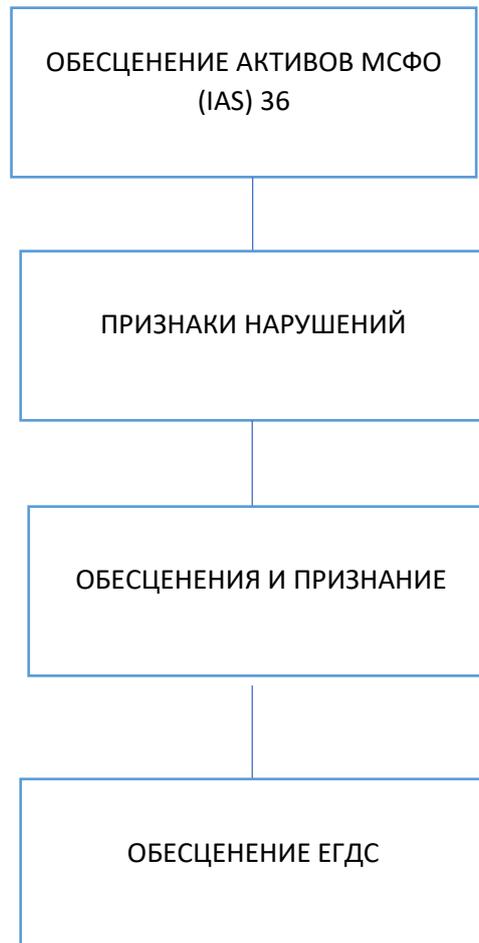
ГЛАВА V.

ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ (IAS 36)

МСФО (IAS) 36 – Обесценение активов

По завершении этой главы вы сможете:

- определять, рассчитывать и учитывать убыток от обесценения
- учитывать восстановление убытка от обесценения отдельного актива
- выявить обстоятельства, которые могут указывать на обесценение активов
- описать, что подразумевается под единицей, генерирующей денежные средства (ГЕ).
- определить основу, на которой следует распределять убытки от обесценения, и распределить убыток от обесценения на активы ЕГДС.



1. Обесценение отдельных активов

Цель

Цель состоит в том, чтобы установить правила, гарантирующие, что активы предприятия «учитываются по стоимости, не превышающей их возмещаемую стоимость» (IAS 36, параграф 1).

Исключенные активы

МСФО (IAS) 36 применяется ко всем активам, кроме:

- запасы (МСФО 2)
- договоры строительного подряда (МСФО 15)
- отложенные налоговые активы (IAS 12)
- активы, возникающие в результате вознаграждений работникам (IAS 19 исключен из FR)

- финансовые активы, включенные в сферу применения МСФО (IFRS) 9.
- инвестиционная недвижимость, оцениваемая по справедливой стоимости (МСФО (IAS) 40)
- внеоборотные активы, классифицированные как предназначенные для продажи (МСФО 5).

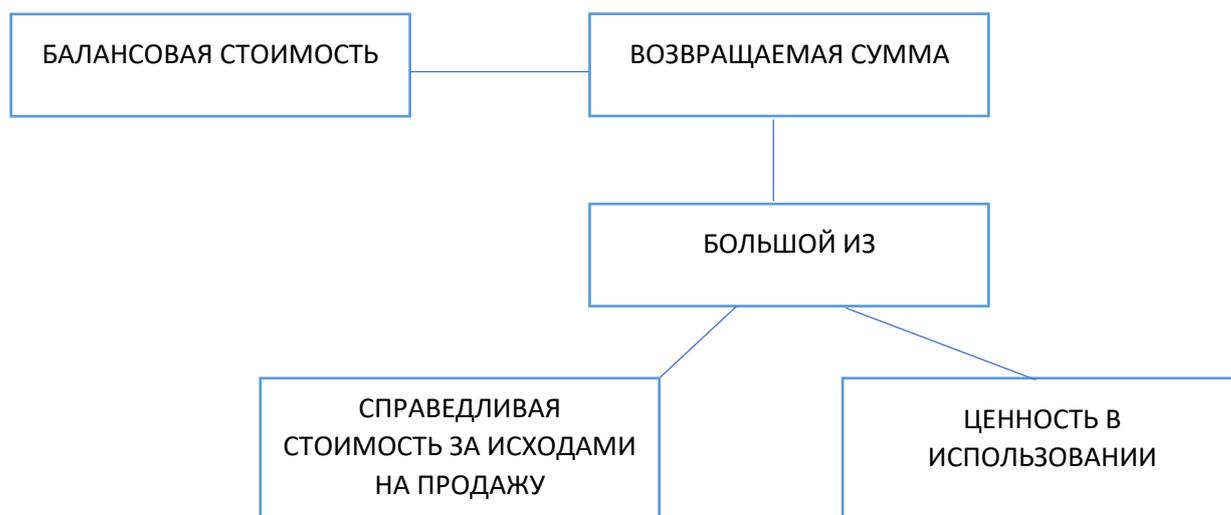
Обесценение

Актив является обесцененным, если его возмещаемая стоимость ниже стоимости, указанной в настоящее время в отчете о финансовом положении, — текущей балансовой стоимости актива.

Возмещаемая сумма принимается как наибольшая из:

- справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу (чистая стоимость реализации), и
- ценность использования.

Обесценение имеет место, если:



Оценка возмещаемой стоимости

Оценка справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу Оценка может осуществляться посредством:

- обязательный договор купли-продажи
- текущая рыночная цена за вычетом затрат на продажу (при наличии активного рынка).

Измерение ценности использования

Ценность использования определяется путем оценки будущих притоков и оттоков денежных средств, которые будут получены в результате использования актива и его окончательного выбытия, и применения подходящей ставки дисконтирования к этим потокам денежных средств.

Денежные потоки, относящиеся к финансовой деятельности или налогам на прибыль, не должны включаться.

Иллюстрация 1 – Возмещаемая сумма

Следующая информация относится к трем активам:

	A	B	C
	\$000	\$000	\$000
Балансовая стоимость	100	150	120
Чистая стоимость	110	125	100
Ценность использования	120	130	90

Какова возмещаемая стоимость каждого актива?

Рассчитайте убыток от обесценения для каждого из трех активов.

Решение

Возмещаемая стоимость каждого актива представлена следующим образом:

- A. \$120 000
- B. \$130 000
- C. \$100 000

Убыток от обесценения по каждому активу представлен следующим образом:

- A. Ноль
- B. \$20 000
- C. \$20 000

Индикаторы обесценения

МСФО (IAS) 36 требует, чтобы на каждую отчетную дату предприятие оценивало наличие признаков обесценения.

Показания могут быть получены изнутри самой организации (внутренние источники) или внешнего рынка (внешние источники).

Внешние источники информации

- рыночная стоимость актива снизилась больше, чем ожидалось
- изменения в технологической, рыночной, экономической или правовой среде оказали неблагоприятное воздействие на предприятие
- процентные ставки увеличились, что привело к увеличению ставки дисконтирования, используемой при расчете стоимости использования актива.

Внутренние источники информации

- доказательства устаревания или повреждения актива

- изменения в способе использования актива произошли или являются неизбежными
- экономические показатели актива хуже или ожидаются хуже, чем ожидалось.

Если существует признак обесценения, необходимо провести проверку на обесценение.

Ежегодные проверки на обесценение

Если нет признаков обесценения, никаких дальнейших действий предпринимать не требуется.

Исключением из этого правила являются:

- гудвил, приобретенный при объединении бизнеса
- нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования.
- нематериальный актив, еще не готовый к использованию.

МСФО (IAS) 36 требует проведения ежегодной проверки на предмет обесценения этих активов независимо от наличия каких-либо признаков обесценения.

Признание и оценка обесценения

При наличии признаков обесценения следует провести проверку на предмет обесценения:

- возмещаемая сумма должна быть рассчитана
- актив должен быть списан до возмещаемой суммы и
- Убыток от обесценения должен быть немедленно признан в отчете о прибылях и убытках.

Единственным исключением из этого правила является случай, когда обесценение аннулирует предыдущую прибыль, отнесенную к профициту от переоценки.

В этом случае обесценение будет сначала отнесено на сумму прироста стоимости от переоценки (и, таким образом, будет раскрыто как прочий совокупный доход) до тех пор, пока прибыль от переоценки не будет полностью исчерпана, а затем любое превышение будет отнесено на счет прибыли или убытка.

Пример 1

Возмещаемая сумма

Предприятие владеет автомобилем, который в конце года попал в аварию. Его практически невозможно использовать, поэтому стоимость использования оценивается в 1000 долларов. Однако машина классическая и спрос на запчасти есть. В результате справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу составит 3000 долларов США. Начальная балансовая стоимость составила 8000 долларов, и срок службы автомобиля с начала года оценивался в восемь лет.

Определите возмещаемую стоимость автомобиля и необходимое обесценение.

Пример 2

Предприятие владеет недвижимостью, которая была переоценена до \$500 000 31 марта 20X3 года, при этом прибыль от переоценки в размере \$200 000 была признана как прочий совокупный доход и отражена в составе прироста стоимости от переоценки. В

На 31 марта 20X5 года балансовая стоимость объекта недвижимости составляла 460 000 долларов США, однако возмещаемая стоимость объекта недвижимости оценивалась всего в 200 000 долларов США.

Какова сумма обесценения и как ее следует учитывать в финансовой отчетности?

2. Восстановление убытка от обесценения

Расчет убытков от обесценения основан на прогнозах того, что может произойти в будущем. Иногда реальные события оказываются лучше, чем прогнозировалось. В этом случае возмещаемая сумма пересчитывается, а предыдущее списание сторнируется.

- Обесцененные активы должны проверяться на каждую отчетную дату на предмет наличия признаков того, что обесценение обратилось вспять.

- Восстановление убытка от обесценения немедленно признается как доход в составе прибыли или убытка. Если первоначальное обесценение было списано в счет прироста стоимости от переоценки, оно признается как прочий совокупный доход и кредитруется на счет прироста стоимости от переоценки.

- При восстановлении стоимость актива не должна превышать его амортизированную историческую стоимость, т. е. сумму, которая была бы, если бы первоначальное обесценение никогда не было зарегистрировано. Необходимо принять во внимание амортизацию, которая была бы начислена за это время.

- Амортизационные отчисления для будущих периодов должны быть пересмотрены, чтобы отразить измененную балансовую стоимость.

Убыток от обесценения, признанный в отношении гудвила, не может быть восстановлен в последующем периоде. Причина этого заключается в том, что после обесценения, приобретенного гудвила любое последующее увеличение его возмещаемой суммы, скорее всего, будет увеличением внутренне созданного гудвила, а не восстановлением убытка от обесценения, признанного в отношении первоначально приобретенного гудвила. Внутренне созданный гудвилл не может быть признан.

Индикаторы восстановления обесценения

Внешними индикаторами восстановления обесценения являются:

- увеличение рыночной стоимости актива
- благоприятные изменения в технологической, рыночной, экономической или правовой среде

- снижение процентных ставок.

Внутренними индикаторами восстановления обесценения являются:

- благоприятные изменения в использовании актива
- улучшение экономических показателей актива.

Иллюстрация 2 – Восстановление обесценения

Боксер приобрел внеоборотный актив 1 января 20X1 года по стоимости 30 000 долларов. На эту дату расчетный срок полезного использования актива составлял десять лет. Боксер не переоценивает активы этого типа, а учитывает их на основе амортизированной первоначальной стоимости. По состоянию на 31 декабря 20X2 года актив подвергался проверке на предмет обесценения, и его возмещаемая стоимость составляла 16 000 долларов США.

На 31 декабря 20X5 года обстоятельства, которые привели к признанию первоначального обесценения, изменились и больше не применимы, в результате чего возмещаемая сумма теперь составляет 40 000 долларов США.

Необходимо: Объясните, сопровождая расчетами, влияние двух проверок на обесценение на финансовую отчетность.

Решение

Год, закончившийся 31 декабря 20X2 года	\$
Стоимость актива на 1 января 20X1 года	30,000
Амортизация до 31 декабря 20X2 года (30 000 * 2/10)	(6,000)
Балансовая стоимость на 31 декабря 20X2 года	24,000
Возмещаемая сумма	(16,000)
Убыток от обесценения	8,000

Актив списывается до 16 000 долларов США, а убыток от обесценения в размере 8 000 долларов США относится на прибыль или убыток. Ежегодная амортизация в будущих периодах составит 2 000 долларов США (16 000 долларов США • 1/8).

Год, закончившийся 31 декабря 20X5 года	\$
Балансовая стоимость на 31 декабря 20X2 года, как указано выше.	16,000
Амортизация до 31 декабря 20X5 года (3/8)	(6,000)
	<hr/>
Балансовая стоимость на 31 декабря 20X5 года	10,000
Возмещаемая стоимость	40,000

Убыток от обесценения

Ноль

Убытков от обесценения не было. Фактически произошло полное восстановление первого убытка от обесценения. Актив может быть восстановлен до его амортизированной исторической стоимости, т.е. до балансовой стоимости на 31 декабря 20X5 года, если ранее не было убытков от обесценения.

Историческая стоимость актива на 1 января 20X1 года

30,000

Амортизация первоначальной стоимости по состоянию на 31 декабря 20X5 года (5/10)

(15,000)

Историческая балансовая стоимость на 31 декабря 20X5 года

15,000

Обесцененная балансовая стоимость, как указано выше

10,000

Восстановление убытка от обесценения

5,000

Восстановление убытка признается путем увеличения актива на 5 000 долларов США (15 000 долларов США — 10 000 долларов США) и признание прибыли в размере 5 000 долларов США в составе прибыли или убытка.

Следует отметить, что первоначальное обесценение в размере 8000 долларов США не может быть восстановлено. Обесценение может быть восстановлено только до максимальной суммы амортизированной исторической стоимости, основанной на первоначальной стоимости и расчетном сроке полезного использования актива.

3. Единицы, генерирующие денежные средства (ЕГДС)

Что такое ЕГДС?

При оценке обесценения активов не всегда возможно провести анализ обесценения на основе отдельных активов.

Расчет ценности использования может оказаться невозможным для одного актива, поскольку отдельный актив не генерирует различимые денежные потоки.

В этом случае расчет обесценения должен основываться на ЕГДС.

Определение ЕГДС

ЕГДС определяется как «наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует притоки денежных средств, которые в значительной степени независимы от притоков денежных средств от других активов» (МСФО (IAS) 36, параграф 6).

Иллюстрация 3 – ЕГДС

В сети ресторанов наименьшей группой активов могут быть активы одного ресторана, но для горнодобывающей компании все активы компании могут составлять одну единицу, генерирующую денежные средства.

Расчет обесценения

Обесценение рассчитывается по формуле:

- если предположить, что единица, генерирующая денежные средства, представляет собой один актив
- сравнение балансовой стоимости ЕГДС с возмещаемой стоимостью ЕГДС.

БАЛАНСОВАЯ СТОИМОСТЬ ЕГДС

= добавлена балансовая
стоимость всех активов в ЕГДС

>

ВОЗМЕЩАЕМАЯ СУММА ЕГДС

= возмещаемая стоимость всех
добавленных активов в ЕГДС

Как и ранее, обесценение возникает, когда балансовая стоимость превышает возмещаемую стоимость.

Обесценение ЕГДС

Сначала разберитесь с любыми конкретно обесцененными активами, а затем обесцените ЕГДС. МСФО (IAS) 36 требует, чтобы убыток от обесценения, относящийся к ЕГДС, распределялся на списание активов в следующем порядке:

1 Приобретенный гудвилл

2 Прочие активы (включая прочие нематериальные активы) в ЕГДС на пропорциональной основе, исходя из балансовой стоимости каждого актива в ЕГДС.

Примечание. Ни один отдельный актив не должен быть списан ниже его возмещаемой стоимости. Это означает, что, если только они не обесценены специально, маловероятно, что текущие активы будут обесценены как часть ЕГДС, поскольку они, скорее всего, уже будут учитываться по возмещаемой стоимости. Запасы, как отмечалось выше, выходят за рамки МСФО (IAS) 36.

Пример 3

Sebb Co управляет подразделением, доходы которого резко упали из-за сбоя в работе технологии 1 января 20X8 года. Непосредственно перед обесценением в бухгалтерском учете были отражены следующие балансовые стоимости:

\$ млн.

Гудвилл	20
Технологии	5
Бренды	10
Земля	50
Здания	30
Прочие чистые активы	40

Возмещаемая стоимость объекта оценивается в 85 миллионов долларов США. Технология бесполезна из-за полного провала.

Прочие чистые активы включают запасы и дебиторскую задолженность. Считается, что балансовая стоимость прочих чистых активов является разумным отражением их чистой стоимости реализации.

Покажите влияние обесценения на 1 января 20X8 года.

Пример 4

Обесценение активов

Следующий пробный баланс относится к Хьюму на 30 июня 20X7 года:

	\$	\$
Выручка		390 000
Себестоимость реализации	210,600	
Расходы на сбыт	6,800	
Административные расходы	12,700	
Выплаченные проценты по кредиту	3,600	
Расходы по недвижимости	150,000	
Недвижимость — амортизация 1 июль 20X6		38,400
Расходы машин и оборудования	176,200	
Амортизация машин и оборудования		48,600

Дебиторская задолженность	31,600	
Инвентари/запасы — 30 июня 20X7 г.	18,100	
Банк	1,950	
Кредиторская задолженность		25,400
Обыкновенные акции \$1		50,000
Эмиссионный доход		9,000
Заемный вексель под 12% (выпущен 1 июля 20X6 г.)		40,000
Налоги	1,300	
Нераспределенная прибыль на 1 июля 20X6 года		11,450
	612,850	612,850

Следующие примечания имеют отношение к делу:

1. Недвижимость включает в себя землю стоимостью 30 000 долларов США. Здание амортизируется линейным методом в течение предполагаемого срока полезного использования, составляющего 25 лет.

2. Машины и оборудование амортизируются по уменьшающему остатку по ставке 20% годовых.

3. Остаток по заводам и оборудованию включал в себя часть специального оборудования, стоимость которого на 1 июля 20X5 года составляла 70 000 долларов США. 30 июня 20X7 года вилочный погрузчик врезался в технику, причинив ей серьезные повреждения. Юм выделил два возможных варианта:

(i) Продать машину

Был найден потенциальный покупатель, который сообщил, что заплатит 80% балансовой стоимости на 30 июня 20X7 года. Однако она настояла на том, чтобы машину отремонтировали, прежде чем она ее купит. Ремонтные работы будут выполняться сотрудниками Хьюма и займут около 120 часов квалифицированного труда, стоимость этого труда составит 2160 долларов.

Кроме того, Хьюму придется доставить машину покупателю стоимостью 2100 долларов, а за поездку придется оплатить единую страховую премию в размере 580 долларов.

(ii) Отремонтируйте машину и продолжайте ее использовать.

Финансовый контролер подсчитал, что текущая стоимость денежных потоков, полученных от будущего использования (включая стоимость ремонта), составляет 31 800 долларов США.

4. Вся амортизация относится на себестоимость реализации.

5. Директора оценили резерв по подоходному налогу за год до 30 июня 20X7 года в 6 500 долларов США.

Необходимо:

Подготовить отчет о прибылях и убытках компании Нуме за год до 30 июня 20X7 года и отчет о финансовом положении на эту дату.

Пример 5.

1. Следующая информация относится к четырем активам, принадлежащим компании:

	Актив А	Актив Б	Актив В
Балансовая стоимость	100	50	40
Ценность использования	80	60	35
Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу	90	65	30

Каков общий убыток от обесценения?

2. Следующая информация относится к четырем активам, принадлежащим компании:

	А \$млн.	В \$млн.	С \$млн.	Д \$млн.
Балансовая стоимость	120	30	40	70
Ценность использования	80	70	80	20
Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу	90	40	70	30

3. Какие из следующих утверждений верны в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»?

1) Проверка на предмет обесценения должна проводиться ежегодно по всем нематериальным активам.

2) Если справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу превышает балансовую стоимость, нет необходимости рассчитывать ценность использования.

3) Обесценение отражается в отчете о прибылях и убытках, за исключением случаев, когда оно аннулирует прибыль, признанную в составе капитала; в этом случае оно зачитывается в счет прироста стоимости от переоценки.

- A. Все три.
- B. Только 1 и 2.
- C. Только 1 и 3.
- D. Только 2 и 3.

4. Which TWO of the following could be an indication that an asset may be impaired according to IAS 36 impairment of *Assets*?

- A Decrease in market interest rates
- B Increase in market values for the asset
- C Damage caused to the asset
- D Management intention to reorganise the business

5. Finsbury Co имеет единицу, генерирующую денежные средства (ЕГД), доходы которой сильно упали из-за снижения спроса на ее продукцию. Была проведена проверка на предмет обесценения, и возмещаемая стоимость генерирующей единицы была определена в размере 100 млн долларов США. Непосредственно перед обесценением активы ЕГДС имели следующую балансовую стоимость:

	\$млн
Нематериальные активы гудвила	25
Основные средства	60
Запасы	30
Дебиторская задолженность	15
	10
	140

Запасы и дебиторская задолженность учитываются по возмещаемой стоимости.
Какова балансовая стоимость нематериальных активов после распределения убытка от обесценения?

- А. \$45 млн.
- Б \$50 млн.
- В. \$55 млн.
- Г. \$60 млн.

Ответы на примеры

Пример 1.

Возмещаемая сумма больше:

- справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу – 3 000 долларов США.
- ценность использования 1000 долларов США

Следовательно, 3000 долларов.

Это указывает на ухудшение следующим образом:

Автомобиль:	\$000
Балансовая стоимость б/ф	8
Амортизация (8 • 1/г)	(1)
	(4)
Обесценение (балансирующий показатель)	(4)
Возмещаемая сумма с/ф	3

Пример 2.

Обесценение = 460 000 долларов США — 200 000 = 260 000 долларов США.

Из этой суммы 200 000 долларов США дебетуются в счет прироста стоимости от переоценки для отмены предыдущей переоценки в сторону повышения (и отражаются как прочий совокупный доход), а оставшиеся 60 000 долларов США относятся на отчет о прибылях и убытках.

Пример 3.

- Балансовая стоимость составляет 155 миллионов долларов США.
 - Возмещаемая сумма составляет 85 миллионов долларов США.
 - Следовательно, необходимо обесценение в размере 70 миллионов долларов США.
- Технологии считаются совершенно бесполезными и поэтому должны быть сначала сведены к нулю.

Дт	Расходы на обесценение	\$5 млн
Кт	Технология	\$5 млн

После списания технологии убыток от обесценения, относимый на оставшиеся активы, генерирующие единицу, составляет \$65 млн.

Дт	Расходы на обесценение	\$6.5 млн
Кт	ЕГДС	\$6.5 млн

(W2) Оставшийся убыток пропорционально ставке

	\$m
Оставшаяся общая сумма обесценения	65
Выделить гудвилл	(20)
Осталось	45

Pro-rate based on carrying amount:

Бренды	$45 \cdot 10 / (10 + 50 + 30) =$	5
Земля	$45 \cdot 50 / (10 + 50 + 30) =$	25
Здания	$45 \cdot 30 / (10 + 50 + 30) =$	15

Поскольку прочие чистые активы учитываются по разумной стоимости реализации, на них не следует наносить обесценение. Никакие активы не должны быть списаны ниже их возмещаемой стоимости. Исходя из этого, остальные чистые активы сохраняются по текущей балансовой стоимости.

Пример 4.

Отчет о прибыли или убытке за год, закончившийся 30 июня 20X7 года

Выручка	390,000
Себестоимость	(253,920)
Валовая прибыль	136,080
Расходы на сбыт	(6,800)
Административные расходы	(12,700)

Оперативная прибыль	116,580
Финансовые затраты (3600 + 1200 начисление)	(4,800)
Прибыль до налогов	111,780
Налоги (1,300 + 6,500)	(7,800)
Чистая прибыль	103,980

Отчет о финансовом положении по состоянию на 30 июня 20X7 года

Внеоборотные активы		
Недвижимость (W2)		106,800
Машины и оборудование (W2)		89,080
		<hr/> 195,880
Текущие активы		
Запасы	18,100	
Дебиторская задолженность	31,600	
	<hr/> 1,950	
		51,650
		<hr/> 247 530
Капитал		
Акционерные капитал	50,000	
Эмиссионных доход	9,000	
Нераспределенная прибыль (11,450 + 103,980)	115,430	
	<hr/> 174,430	
Долгосрочные обязательства		
12% Векселя текущие		40,000
Кредиторская задолженность	25,400	
Начисленные проценты по кредиту ((12% • 40 000) — 3 600)	1,200	
Подоходный налог	6,500	
		33,100
		247,530
Решение		
(W1) Себестоимость реализации		
За одну		210,600
Амортизация машин и оборудования (W2)		25,520
Амортизация здания (W2)		4,800
Обесценение (W3)		13,000

253,920

(W2) Внеоборотные активы

	Недвижимость	Машины и оборудование
Стоимость за ТБ	150,000	176,200
Накопленная амортизация на ТБ	(38,400)	(48,600)
Плата за год 150,000 — 30,000)/25 years	(4,800)	
20% • (176,200 — 48,600)		(25,520)
Обесценение (W3)		(13,000)
	106,800	89,080

Обесцененный актив не будет поврежден до конца года и, следовательно, подлежит амортизации в обычном порядке в течение года.

Обесценение (W3)

Балансовая стоимость на 30 июня 20X7 года, Возмещаемая стоимость	44,800	
(наибольшая из справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и ценности использования)	(31,800)	
Убыток от обесценения	13,000	
Балансовая стоимость на 30 июня 20X7 года	70,000	
Амортизация 20X6 (20% • 70 000)	(14,000)	
	56,000	
Амортизация 20X7 (20% • 56 000)	(11,200)	
	44,800	
Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу по состоянию на 30 июня 20X7 года.		
Цена продажи (80% • 44 800)	35,840	
Стоимость ремонта	(2,160)	
Цена доставки	(2,100)	
Страховка	(580)	
	31,000	
Ценность использования (VIU) — за вопрос	31,800	

Пример 5.

1.

	Актив А \$млн.	Актив Б \$млн.	Актив С \$млн.
Балансовая стоимость	100	50	40
Цена в использовании	80	60	35
Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу	90	65	30
Оценивается выше стоимости в использовании/справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу	90	65	35
Обесценение	10	0	5

Общее обесценение = \$15

- Общая сумма обесценения составляет \$70 млн.
Актив А обесценен на \$30 млн (\$120 млн — возмещаемая сумма \$90 млн), а актив D обесценен на \$40 млн (\$70 млн — возмещаемая сумма \$30 млн). Активы В и С не обесценены, поскольку их возмещаемая стоимость превышает балансовую стоимость.
- Г. Пункт 1 неверен. Ежегодная проверка на предмет обесценения требуется только для нематериальных активов с неопределенным сроком службы.
- В и Г — Снижение процентных ставок уменьшит дисконт, применяемый к будущим денежным потокам при расчете ценности использования, тем самым увеличивая ценность использования. Увеличение рыночной стоимости приведет к увеличению стоимости активов, а не к их обесценению.
- Б — \$50 млн. Обесценение будет сначала отнесено на гудвилл, а затем пропорционально другим активам в зависимости от их балансовой стоимости. Ни один актив не должен уменьшаться до уровня ниже его возмещаемой стоимости, поэтому запасы и дебиторская задолженность останутся неизменными. После обесценения гудвила в размере \$25 млн оставшаяся сумма 15 миллионов долларов США должны быть направлены на нематериальные активы и основные средства на следующей основе:

Нематериальные активы = $(60 \text{ \$млн.} / 90 \text{ \$млн.}) \cdot 15 \text{ \$млн.} = 10 \text{ \$млн.}$

СИЗ = $(30 \text{ \$млн.} / 90 \text{ \$млн.}) \cdot 15 \text{ \$млн.} = 5 \text{ \$млн.}$

	\$млн.	Обесценение \$млн.	Балансовая стоимость \$млн.
Гудвилл	25	(25)	
Нематериальные активы	60	(10)	50
Основные средства	30	(5)	25
Инвентарь/Запасы	15	—	15
Дебиторская задолженность	10	—	10
	140	(40)	100

ГЛАВА VI.

УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ (ЗАПАСЫ (IAS 2))

МСФО (IAS) 2 ЗАПАСЫ

Запасы оцениваются по наименьшей из себестоимости и чистой стоимости реализации (ЧСР).

Определение стоимости

Себестоимость — это стоимость приведения предметов товарно-материальных запасов в их нынешнее местонахождение и состояние (включая стоимость приобретения и затраты на переработку).

Определение стоимости

Стоимость покупки включает в себя:

цена покупки, включая импортные пошлины, транспортные и погрузочно-разгрузочные расходы

любые другие непосредственно связанные затраты, за вычетом торговых скидок, скидок и субсидий.

Стоимость конверсии включает в себя:

- затраты, которые конкретно относятся к единицам продукции, например, прямой труд, прямые затраты и субподрядные работы

- производственные накладные расходы, которые должны основываться на нормальном уровне деятельности.
- другие накладные расходы, если таковые имеются, относящиеся в конкретных обстоятельствах бизнеса к доставке продукта или услуги в их нынешнее местонахождение и состояние.

Следующие затраты должны быть исключены и отнесены на расходы того периода, в котором они понесены:

- ненормальные отходы
- затраты на хранение
- административные накладные расходы, которые не способствуют приведению запасов в их нынешнее местонахождение и состояние
- затраты на продажу.

Определение чистой стоимости реализации (ЧСР)

Чистая стоимость реализации (ЧСР) — это расчетная цена продажи в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение и расчетных затрат, необходимых для осуществления продажи.

Методы оценки запасов

МСФО (IAS) 2 рассматривает три метода расчета себестоимости:

- фактическая стоимость единицы продукции
- «первым пришел — первым ушел» (FIFO)
- средневзвешенная стоимость (AVCO).

Если предметы запасов обычно не являются взаимозаменяемыми (например, подержанные автомобили), МСФО (IAS) 2 требует использования метода оценки

фактической удельной стоимости. Такие статьи должны отражаться по их фактической индивидуальной стоимости.

Если товары обычно являются взаимозаменяемыми (например, банки с фасолью), организация должна выбрать одну из двух формул себестоимости: метод ФИФО и метод AVCO.

Один и тот же метод определения себестоимости должен использоваться для всех запасов, имеющих аналогичный характер и использование для предприятия. Для запасов различного характера или назначения могут быть оправданы разные методы расчета стоимости.

Требования к раскрытию информации

Основные требования МСФО (IAS) 2 к раскрытию информации:

- принятая учетная политика, включая используемую формулу себестоимости
- общая балансовая стоимость, классифицированная соответствующим образом
- объем запасов, находящихся на балансе ЧСР
- сумма запасов, признанных в качестве расходов в течение периода
- Подробная информация обо всех обстоятельствах, которые привели к списанию запасов до их чистой стоимости.

Пример

Оцените следующие предметы инвентаря.

(a) Материалы стоимостью 12 000 долларов США, купленные для обработки и сборки по выгодному специальному заказу. С момента покупки этих предметов себестоимость упала до 10 000 долларов.

(b) Оборудование, изготовленное для заказчика по согласованной цене 18 000 долларов. Недавно это было завершено и обошлось в 16 800 долларов. Теперь выяснилось, что для соответствия определенным правилам потребуются переоборудование с дополнительными затратами в размере 4200 долларов США. Заказчик принял на себя частичную ответственность и согласился оплатить половину дополнительных расходов.

Решение

(a) Стоимость 12 000 долларов США. 10 000 долларов не имеют значения. Правило – это меньшая стоимость или ЧСР, а не меньшая стоимость или стоимость замены. Поскольку известно, что специальный заказ выгоден, ЧСР будет выше себестоимости.

(b) Стоимость по ЧСР, т.е. 15 900 долларов США, поскольку она ниже себестоимости в 16 800 долларов США.

(ЧСР = цена контракта, 18 000 долларов США — наша доля стоимости модификации, 2 100 долларов США).

Пример

1. МСФО (IAS) 2 «Запасы» требует, чтобы запасы оценивались по наименьшей из себестоимости и чистой стоимости реализации. Стоимость включает все расходы, понесенные при доставке предметов в их нынешнее местонахождение и состояние.

Что из перечисленного ниже обычно НЕ включается в стоимость запасов на производственном предприятии?

- (i) Затраты на транспортировку готовой продукции до склада клиентов
- (ii) Затраты на хранение сырья, хранящегося на территории третьей стороны
- (iii) Скидки, предоставляемые при быстрой оплате клиентами.
- (iv) Скидки, полученные при оптовых закупках

Только А (ii) и (iv)

Только В (iii)

Только С (i) (ii) и (iii)

Только D (i) и (iv)

2. Следующие затраты относятся к единице товара: Стоимость сырья 1 доллар США, Прямая рабочая сила 0,50 доллара США.

В течение года были понесены производственные накладные расходы на сумму 60 000 долларов США. За год было произведено 8 000 единиц, что ниже обычного уровня в 10 000 единиц. Это произошло из-за неисправности некоторого оборудования, в результате чего 2000 единиц пришлось списать. На конец года 700 единиц находятся на финальном складе.

Какова стоимость закрытия запасов?

3. На конец 20X9 года компания Posh plc имела на складе следующие единицы продукции.

	Кол-во	Цена за единицу (\$)
Сырье	5,000	25
Незавершённое производство	2,000	30
Готовая продукция	1,000	35

Готовые изделия обычно продаются по цене 50 долларов за единицу. Однако ущерб от воды, вызванный неправильным хранением запасов, будет означать, что 300 единиц готовой продукции будут проданы по цене 60% от обычной отпускной цены за вычетом затрат на продажу в размере 5 долларов США за единицу. Еще 5,50 долл. США за единицу еще предстоит потратить на завершение незавершенных работ.

В соответствии с МСФО (IAS) 2 запасы в какой сумме должны быть отражены в отчете о финансовом положении Posh plc по состоянию на конец 20X9 года?

Ответы

1. С

2. \$5,250

Сырьё	1.00
Прямой труд	0.50
Производственные накладные расходы (\$60,000/10,000)	<u>6.00</u>
	7.50

$$\$7.50 \cdot 700 = \$5,250$$

Распределение постоянных производственных накладных расходов производится исходя из нормальной мощности производственных мощностей. Сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается вследствие низкого уровня производства или простоя оборудования.

3. \$217,000.

Запасы должны иметь наименьшую из себестоимости и ЧСР. Затраты, следующие:

	Количество	Цена за единицу (\$)	Стоимость (\$)
Сырьё	5,000	25	125,000
Незавершенное производство (НЗП)	2,000	30	60,000
Готовая продукция	700	35	24,500

ЧСР незавершенного производства равна цене продажи за вычетом затрат на продажу и затрат на завершение, 39,50 долларов США (50 долларов США — 5 долларов США — 5,50 долларов США). Поскольку это выше себестоимости, незавершенное производство оценивается по себестоимости.

Остальные 300 готовых изделий имеют ЧСР ниже себестоимости из-за повреждений. Их можно продать за 60% от обычной цены продажи, которая составляет 30 долларов США, за вычетом затрат на продажу в 5 долларов = 25 долларов США. Таким образом, чистая стоимость готовой продукции равна $300 \cdot 25 = 7500$ долларов.

Общая стоимость запасов на конец года = 125 000 долларов США + 60 000 долларов США + 24 500 долларов США + 7 500 долларов США = 217 000 долларов США.

ГЛАВА VII.

СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО (IAS 41)

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»

Сфера применения МСФО (IAS) 41

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» относится к биологическим активам, государственным субсидиям и сельскохозяйственной продукции в момент сбора урожая. Продукты, являющиеся результатом переработки после сбора урожая, будут рассматриваться в соответствии с МСФО (IAS) 2 Запасы или другими применимыми стандартами.

В таблице ниже приведены примеры каждого из них.

Биологические активы	Сельскохозяйственная продукция	Продукция, полученная в результате переработки после сбора урожая
(включено в МСФО (IAS) 41, за исключением плодовых растений)	<i>(включены в МСФО (IAS) 41 на момент сбора урожая, после этого момента рассматриваются как запасы)</i>	(выходит за рамки МСФО (IAS) 41)
Овцы	Шерсть	Пряжа, ковер
Деревья на лесной плантации	Срубленные деревья	Бревна, пиломатериалы
Молочный скот	Молоко	Сыр
Свины	Туша	Колбасы, вяленые ветчины
Хлопковые растения	Собранный хлопок	Нитки, одежда

Сахарный тростник	Собранный тростник	Сахар
Табачные растения	Собранные листья	Выдержанный табак
Чайные кусты	Собранные листья	Чай
Виноградные лозы	Собранный виноград	Вино
Фруктовые деревья	Собранные фрукты	Переработанные фрукты
Масличные пальмы	Собранные фрукты	Пальмовое масло
Резиновые деревья	Собранный латекс	Резиновые изделия

Биологические активы

Биологический актив – это живое животное или растение. Биологический актив следует признавать, если:

- существует вероятность того, что экономические выгоды поступят в компанию
- себестоимость или справедливая стоимость актива может быть надежно оценена, и
- предприятие контролирует актив.

Признание и оценка

Первоначальное измерение производится при:

- справедливая стоимость за вычетом любых предполагаемых затрат «точки продаж»
- если справедливая стоимость отсутствует, следует использовать модель первоначальной стоимости.

Последующая оценка:

- переоценка до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу на конец года, внесение любой прибыли или убытка в отчет о прибылях и убытках.

Плодоносящие растения

Плодоносящие растения учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства», а не МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Плодоносящее растение – это живое растение, которое:

- используется при производстве или поставке сельскохозяйственной продукции;

- ожидается, что он принесет плоды в течение более чем одного периода; и
- имеет малую вероятность быть проданным как сельскохозяйственная продукция, за исключением случайной продажи лома.

Поэтому такие объекты, как виноградные лозы, чайные кусты и фруктовые деревья, можно классифицировать как плодовые растения и рассматривать как основные средства, а не учитывать в соответствии с положениями МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Сельскохозяйственная продукция

На дату сбора урожая продукция должна быть признана и оценена по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых затрат на продажу.

Прибыли и убытки при первоначальном признании включаются в состав прибыли или убытка (прибыли от операционной деятельности) за период.

После сбора урожая МСФО (IAS) 41 перестает применяться. Сельскохозяйственная продукция становится товарно-материальным запасом. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу на момент сбора урожая принимается в качестве себестоимости для целей запасов согласно МСФО (IAS) 2, который применяется с этого момента.

Справедливая стоимость
<p>Сельское хозяйство принципиально отличается от других видов бизнеса. Большинство внеоборотных активов изнашиваются или расходуются с течением времени и, следовательно, амортизируются. Многие сельскохозяйственные активы растут, а не изнашиваются. Вероятно, амортизация в данной ситуации не имеет значения.</p> <p>Таким образом, биологические активы оцениваются по справедливой стоимости, а изменения справедливой стоимости отражаются в составе прибыли за период. Это означает, что прибыль фермера за год отражает увеличение стоимости его производственных фондов в целом, а также прибыль от любых продаж, осуществленных в течение года.</p> <p>Многие комментаторы с опаской относятся к такому отходу от традиционных концепций реализации, утверждая, что неправильно признавать прибыль до совершения продажи. Действительно, согласно МСФО (IAS) 41 прибыль может быть признана за годы до того, как продукция будет готова к продаже.</p> <p>Однако сторонники МСФО (IAS) 41 утверждают, что все наоборот. Требуя открытого информирования обо всех изменениях стоимости фермы, менеджеры ферм не смогут увеличить прибыль за счет продажи незначительного количества продукции. Например, согласно традиционным правилам бухгалтерского учета лесозаготовительная компания может получить огромную краткосрочную прибыль, вырубив все свои деревья, не заменяя их. Прибыль будет отражать продажи, но игнорировать падение стоимости леса.</p> <p>МСФО (IAS) 41 содержит опровержимое допущение о том, что справедливая стоимость биологического актива может быть надежно оценена. Многие биологические активы</p>

торгуются на активном рынке, поэтому обычно легко определить справедливую стоимость актива, установив котированную цену на этом рынке.

Если для актива нет активного рынка, справедливую стоимость можно оценить, используя:

- самая последняя рыночная цена
- рыночная цена аналогичного актива
- дисконтированные денежные потоки от актива
- Чистая стоимость.

Если активный рынок отсутствует и альтернативные методы оценки справедливой стоимости явно ненадежны, тогда биологический актив оценивается по себестоимости за вычетом амортизации при первоначальном признании до тех пор, пока не будет установлена надежная справедливая стоимость. Например, саженцы, выращенные на плантации, не будут иметь никакой рыночной стоимости, пока им не исполнится несколько лет.

Прибыли и убытки могут возникнуть при первом признании биологического актива. Например, убыток может возникнуть из-за того, что предполагаемые затраты на продажу вычитаются из справедливой стоимости. Прибыль может возникнуть при рождении нового биологического актива (например, ягненка или теленка).

Государственные гранты и биологические активы

Правительственные гранты

МСФО (IAS) 41 применяется к государственным субсидиям, связанным с биологическим активом.

- Безусловные государственные субсидии, полученные в отношении биологических активов, оцениваемых по справедливой стоимости, отражаются как доход, когда грант становится подлежащим получению.
- Если такой грант является условным (в том числе, когда грант требует от предприятия не заниматься определенной сельскохозяйственной деятельностью), предприятие признает его в качестве дохода только тогда, когда условия были выполнены.

Активы, не подпадающие под действие МСФО (IAS) 41

МСФО (IAS) 41 не применяется к нематериальным активам (например, квотам на добычу) или к землям, связанным с сельскохозяйственной деятельностью.

- Нематериальные активы оцениваются с использованием модели первоначальной или справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

- Земля не является биологическим активом. Он рассматривается как материальный внеоборотный актив, и к нему применяется МСФО (IAS) 16 «Материалы, машины и оборудование». Это означает, что (например) при оценке леса деревья должны оцениваться отдельно от земли, на которой они растут.

Пример 1

Стадо из пяти 4-летних свиней содержалось 1 января 20X3 года. 1 июля 20X3 года была куплена 4,5-летняя свинья за 212 долларов США.

Справедливая стоимость за вычетом предполагаемых затрат на продажу составила:

- 4-летняя свинья 1 января 20X3 года — 200 долларов США.
- 4,5-летняя свинья 1 июля 20X3 года — 212 долларов США.
- 5-летняя свинья 31 декабря 20X3 года — 230 долларов США.

Необходимый:

Рассчитайте сумму, которая будет отражена в отчете о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 20X3 года.

Пример 2

Макдональд управляет молочной фермой. По состоянию на 1 января 20X1 года он владеет 100 коровами стоимостью 1000 долларов каждая на местном рынке. По состоянию на 31 декабря 20X1 года он владеет 105 коровами стоимостью 1100 долларов США каждая. В 20X1 году он продал 40 000 галлонов молока по средней цене 5 долларов за галлон. Когда коровы продаются на местном рынке, аукционист взимает комиссию в размере 4%.

Покажите выдержки из финансовой отчетности за 20X1 год по этим видам деятельности, предполагая, что в течение года коровы не покупались и не продавались.

ОТВЕТЫ

Пример 1

Изменение справедливой стоимости за вычетом предполагаемых затрат на продажу стада можно согласовать следующим образом.

1 января 20X6 Свиньи (5 • \$200)	1,000
Куплено в течение года	212
	<hr/>
	1,212
Прирост прибыли или убытку (балансирующий показатель)	168
	<hr/>
31 декабря 20X6 Свиньи (6 • \$230)	1,380
	<hr/>

Пример 2

Отчет о прибыли и убытке

Выручка от реализации молока ($40,000 \cdot \$5$)	\$200,000
Прирост от увеличения стоимости стада (W1)	\$14,880

Отчет о финансовом положении:

Внеоборотные активы

Стадо молочных коров (W1)	\$110,880
---------------------------	-----------

(W1)

Оценка на 31 декабря X1: ($105 \cdot \$1,100 \cdot (100 - 4\%)$)	110,880
--	---------

Оценка на 31 декабря X0: ($100 \cdot \$1,000 \cdot (100 - 4\%)$)	96,000
--	--------

Увеличение стоимости	14,880
----------------------	--------

ГЛАВА VIII.

ОЦЕНКА СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ (IFRS 13)

МСФО (IFRS) 13 – Оценка справедливой стоимости

Цель МСФО (IFRS) 13 — предоставить единый источник указаний по оценке справедливой стоимости, если этого требует стандарт отчетности, а не распространяться на несколько стандартов отчетности. МСФО (IFRS) 13 улучшит сопоставимость многих стандартов, которые требуют оценки справедливой стоимости или раскрытия информации о справедливой стоимости.

Определение

Справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в рамках обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (т. е. цена выхода).

Может потребоваться оценивать справедливую стоимость на регулярной или разовой основе (см. ниже).

МСФО (IFRS) 13 устанавливает иерархию, которая классифицирует исходные данные для методов оценки, используемых для измерения справедливой стоимости, следующим образом:

- Исходные данные уровня 1 включают котированные цены («наблюдаемые») на активных рынках для идентичных активов и обязательств на дату оценки. Это считается наиболее надежным подтверждением справедливой стоимости и, скорее всего, будет использоваться без корректировок.

- Входные данные уровня 2 — это наблюдаемые входные данные, кроме входных данных, включенных в уровень 1 выше, которые являются наблюдаемыми прямо или косвенно. Сюда могут входить котированные цены на аналогичные (не идентичные) активы или обязательства на активных рынках или цены на идентичные или аналогичные активы и обязательства на неактивных рынках. Как правило, для получения оценки справедливой стоимости, вероятно, потребуется определенная степень корректировки.

- Исходные данные уровня 3 — это ненаблюдаемые исходные данные об активе или обязательстве, основанные на наилучшей доступной информации, включая информацию, которая может быть разумно доступна в отношении участников рынка.

Периодическая и разовая основа

Периодическая основа

Справедливая стоимость на регулярной основе возникает, когда стандарт отчетности требует, чтобы справедливая стоимость оценивалась на постоянной основе. Примером этого является МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость».

Единовременная основа

Справедливая стоимость на разовой основе возникает, когда стандарт отчетности требует, чтобы справедливая стоимость оценивалась по справедливой стоимости только при определенных обстоятельствах. Это применимо, например, к применению МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса», где статьи оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения.

Оценка

При оценке справедливой стоимости предприятие должно учитывать характеристики актива или обязательства. К таким характеристикам относятся, например, следующие:

- состояние и местонахождение актива, а также
- ограничения, если таковые имеются, на продажу или использование актива

Предприятие должно оценивать справедливую стоимость актива или обязательства, используя допущения, которые участники рынка использовали бы при определении цены на актив или обязательство, предполагая, что участники рынка действуют в своих экономических интересах.

Справедливая стоимость актива или обязательства не подлежит корректировке с учетом затрат по сделке (затраты по сделке будут учитываться в соответствии с другими стандартами учета МСФО).

Исключения из МСФО (IFRS) 13

МСФО (IFRS) 13 не применяется к МСФО (IAS) 16 «Аренда» или к ситуациям, когда требуются другие измерения, такие как чистая стоимость реализации (МСФО (IAS) 2 «Запасы — Глава 8») или ценность использования (МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»), которые могут требоваться некоторыми стандартами отчетности.

Раскрытие информации

Предприятие должно раскрывать информацию, которая помогает пользователям его финансовой отчетности оценить оба следующих фактора:

- для активов и обязательств, которые оцениваются по справедливой стоимости на регулярной или разовой основе в отчете о финансовом положении после первоначального признания, методы оценки и исходные данные, использованные для разработки таких оценок.

- для повторяющихся оценок справедливой стоимости с использованием существенных ненаблюдаемых исходных данных – влияние оценок на прибыль или убыток, или прочий совокупный доход за период.

Цель МСФО 13:

- определяет справедливую стоимость
- устанавливает в одном МСФО основу для оценки справедливой стоимости.
- требует раскрытия информации об оценке справедливой стоимости.
- МСФО (IFRS) 13 применяется, когда другой МСФО требует или разрешает оценку справедливой стоимости или раскрытие информации об оценке справедливой стоимости (и в таких оценках, как справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу, на основе справедливой стоимости и раскрытия информации об этих измерениях).

- операции с выплатами, основанными на акциях, в рамках МСФО (IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях».

- лизинговые операции, подпадающие под действие МСФО (IAS) 17 «Аренда».

- измерения, которые имеют некоторое сходство со справедливой стоимостью, но не являются справедливой стоимостью, например, чистая стоимость реализации в МСФО (IAS) 2 «Запасы» или ценность использования в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Дополнительные исключения применяются к раскрытию информации, требуемому МСФО (IFRS) 13.

Обзор

МСФО (IFRS) 13 направлен на повышение последовательности и сопоставимости оценок справедливой стоимости и связанной с ней информации посредством «иерархии справедливой стоимости». Иерархия классифицирует исходные данные, используемые в методах оценки, на три уровня. Иерархия отдает высший приоритет (нескорректированным) котировкам ценам на активных рынках для идентичных активов или обязательств и наименьший приоритет ненаблюдаемым исходным данным.

Если исходные данные, используемые для оценки справедливой стоимости, относятся к разным уровням иерархии справедливой стоимости, то оценка справедливой стоимости полностью относится к уровню исходных данных самого низкого уровня, т.е. значимым для всего измерения (на основе применения суждения).

Руководство по оценке

МСФО (IFRS) 13 содержит рекомендации по оценке справедливой стоимости, включая следующее:

- Предприятие принимает во внимание характеристики оцениваемого актива или обязательства, которые участник рынка принял бы во внимание при определении цены актива или обязательства на дату оценки (например, состояние и местонахождение актива, а также любые ограничения на продажу и использование актива).

- Оценка справедливой стоимости предполагает упорядоченную сделку между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях.

- Оценка справедливой стоимости предполагает, что сделка происходит на основном рынке актива или обязательства, или, при отсутствии основного рынка, на наиболее выгодном рынке для актива или обязательства. Ответственность.

- При оценке справедливой стоимости нефинансового актива учитывается его наилучшее и наиболее эффективное использование.

- Оценка справедливой стоимости финансового или нефинансового обязательства, или собственных долевых инструментов предприятия предполагает, что они передаются участнику рынка по рыночной цене. дата оценки, без расчета, погашения или аннулирования на дату оценки.

- Справедливая стоимость обязательства отражает риск неисполнения обязательств (риск того, что предприятие не выполнит обязательство), включая собственный кредитный риск предприятия и принятие того же риска неисполнения обязательств. до и после передачи обязательства.

- Факультативное исключение применяется к определенным финансовым активам и финансовым обязательствам, компенсирующим позиции по рыночным рискам или кредитному риску контрагента, при условии соблюдения условий (дополнения). требуется дополнительное раскрытие).

Методы оценки

Предприятие использует методы оценки, подходящие в данных обстоятельствах и для которых имеется достаточно данных для оценки справедливой стоимости, максимизируя использование соответствующих наблюдений доступные входные данные и сведение к минимуму использования ненаблюдаемых входных данных.

Целью использования метода оценки является оценка цены, по которой будет происходить обычная сделка по продаже актива или передаче обязательства между участниками рынка и датой измерения. в текущих рыночных условиях. Три широко используемых метода оценки:

- рыночный подход – использует цены и другую соответствующую информацию, полученную в результате рыночных операций с участием идентичных или сопоставимых (похожих) активов, обязательств или группа активов и обязательств (например, бизнес).

- Затратный подход – отражает сумму, которая потребуется в настоящее время для замены эксплуатационной мощности актива (текущая стоимость замещения).

- доходный подход – преобразует будущие суммы (денежные потоки или доходы и расходы) в единую текущую (дисконтированную) сумму, отражающую текущие рыночные ожидания относительно этих будущих сумм.

В некоторых случаях будет уместным один метод оценки, тогда как в других будут уместны несколько методов оценки.

Идентификация классов

Если требуется раскрытие информации по каждому классу активов или обязательств, организация определяет соответствующие классы на основе характера и характеристик, и риски актива или обязательства, а также уровень иерархии справедливой стоимости, в рамках которой классифицируется оценка справедливой стоимости.

Определение соответствующих классов активов и обязательств, по которым должна быть предоставлена информация об оценке справедливой стоимости, требует суждения. Класс активов и обязательств часто требует большей дезагрегации, чем отдельные статьи, представленные в отчете о финансовом положении.

Некоторые сведения различаются в зависимости от того, являются ли измерения:

- Регулярные оценки справедливой стоимости – оценки справедливой стоимости, требуемые или разрешенные другими МСФО стандартами, которые должны признаваться в отчете о финансовом положении на конец каждого отчетного периода.

- Единоразовые оценки справедливой стоимости – это оценки справедливой стоимости, которые требуют или разрешают другие МСФО стандарты оценивать в отчете о финансовом положении в определенных обстоятельствах.

Требования для конкретного раскрытия информации

Для достижения цели раскрытия информации требуется раскрытие следующей минимальной информации для каждого класса активов и обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости (включая оценку, основанную на справедливой стоимости). В рамках настоящего МСФО) в отчете о финансовом положении после первоначального признания (обратите внимание, что эти требования были обобщены, и при необходимости требуется дополнительное раскрытие информации):

- оценка справедливой стоимости на конец отчетного периода*
- для единоразовых оценок справедливой стоимости – причины проведения оценки*
- уровень иерархии справедливой стоимости, в пределах которого полностью классифицируются оценки справедливой стоимости (уровни 1, 2 или 3) *
- для активов и обязательств, имеющих на отчетную дату и оцениваемых по справедливой стоимости на регулярной основе, суммы любых переводов между Уровнем 1 и Уровнем 2 иерархии справедливой стоимости, причины таких переводов. Переводы и

политика организации по определению того, когда переводы между уровнями считаются произошедшими, отдельно раскрывая и обсуждая переводы на каждый уровень из него.

- для оценок справедливой стоимости, отнесенных к Уровню 2 и Уровню 3 иерархии справедливой стоимости, описание метода(ов) оценки и исходных данных, используемых при измерении справедливой стоимости. Любые изменения в методах оценки и причины (причины) внесения таких изменений (за некоторыми исключениями) *

- для оценок справедливой стоимости, отнесенных к Уровню 3 иерархии справедливой стоимости, количественная информация о существенных ненаблюдаемых значениях. обслуживаемые исходные данные, используемые при оценке справедливой стоимости (за некоторыми исключениями)

- для повторяющихся оценок справедливой стоимости, отнесенных к Уровню 3 иерархии справедливой стоимости, сверка начальных балансов с конечными балансами, раскрытие информации отдельные изменения в течение периода обусловлены следующим:

- общая сумма прибылей или убытков за период, признанная в составе прибыли или убытка, а также статья(и) в составе прибыли или убытка, в которой признаются эти прибыли или убытки – с отдельным раскрытием суммы включенные в состав прибыли или убытка, которые связаны с изменением нереализованной прибыли или убытков, относящихся к этим активам и обязательствам, имевшимся на конец отчетного периода, и статья(и) прибыли или убытка, в которой признаются нереализованные прибыли или убытки

- общая сумма прибылей или убытков за период, признанная в составе прочего совокупного дохода, и статья(и) в составе прочего совокупного дохода, в которой признаются эти прибыли или убытки

- покупки, продажи, выпуски и расчеты (каждый из этих типов изменений раскрывается отдельно)

- суммы любых переводов на уровень 3 иерархии справедливой стоимости или из него, причины таких переводов и политика предприятия по определению того, когда переводы между уровнями считаются произошедшими. Переводы на уровень 3 должны раскрываться и обсуждаться отдельно от переводов с уровня 3.

- для оценок справедливой стоимости, отнесенных к Уровню 3 иерархии справедливой стоимости, описание процессов оценки, используемых организацией.

- для повторяющихся оценок справедливой стоимости, отнесенных к Уровню 3 иерархии справедливой стоимости:

- описательное описание чувствительности оценки справедливой стоимости к изменениям в ненаблюдаемых исходных данных, если изменение этих исходных данных на другую сумму может привести к существенно более высокая или более низкая оценка справедливой стоимости. Если существуют взаимосвязи между этими исходными данными и другими ненаблюдаемыми исходными данными, используемыми при оценке справедливой стоимости, предприятие также предоставляет описание этих исходных данных. взаимосвязей и того, как они могут усилить или смягчить влияние изменений в ненаблюдаемых исходных данных на оценку справедливой стоимости.

- для финансовых активов и финансовых обязательств, если изменяется один или несколько ненаблюдаемых исходных данных для отражения разумно возможных альтернативных допущений. Если изменения существенно изменяют справедливую стоимость, предприятие должно заявить об этом факте и раскрыть влияние таких изменений. Предприятие должно раскрыть информацию о том, как был рассчитан эффект изменения, отражающего разумно возможное альтернативное допущение.

- если наиболее эффективное и наилучшее использование нефинансового актива отличается от его текущего использования, предприятие должно раскрыть этот факт и указать, почему нефинансовый актив используется способом, который отличается от его текущего использования. самое лучшее и лучшее использование*.

* в приведенном выше списке означает, что раскрытие информации также применимо к классу активов или обязательств, которые не оцениваются по справедливой стоимости в отчете о прибылях и убытках. финансовое положение, но справедливая стоимость которого раскрыта.

Количественные данные должны быть представлены в табличном формате, если другой формат не является более подходящим.

Дата вступления в силу и переход

МСФО (IFRS) 13 применим к годовым отчетным периодам, начинающимся 1 января 2013 года или после этой даты. Предприятие может применить МСФО (IFRS) 13 к более раннему отчетному периоду, но в этом случае оно должно раскрыть этот факт.

Применение МСФО требуется перспективно на начало годового отчетного периода, в котором МСФО применяется первоначально. Сравнительная информация не должна раскрываться за периоды до первоначального применения.

ГЛАВА IX.

ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ВАЛЮТНЫХ КУРСОВ (IAS 21)

МСФО (IAS) 21 – Влияние изменений валютных курсов.

По завершении этой главы вы сможете:

- объяснить разницу между функциональной валютой и валютой представления и объяснить, почему необходимы корректировки для операций в иностранной валюте.
- вести учет пересчета валютных операций и денежных/немонетарных статей в иностранной валюте на отчетную дату.



1. Цель МСФО (IAS) 21

Целью МСФО (IAS) 21 является разработка правил, которым организация должна следовать при пересчете деятельности в иностранной валюте. Во Франции можно проверять только отдельные операции в иностранной валюте.

Определение

Курсы валют

- Историческая ставка: ставка, действующая на дату совершения транзакции, иногда называемая спот-курсом.
- Курс закрытия: курс на отчетную дату.
- Средняя ставка: средняя ставка за отчетный период.

Активы и обязательства

- Денежные статьи: статьи, которые можно легко конвертировать в наличные, например, дебиторская, кредиторская задолженность, кредиты.
- Не денежные предметы: предметы, которые не дают права на получение или доставку наличных денег,
Например, инвентарь, машины и оборудование.

Валюта

- Функциональная валюта: «валюта основной экономической среды, в которой работает предприятие» (IAS 21, пункт 8). Обычно это валюта, в которой осуществляется большинство транзакций организации.
- Валюта представления: «валюта, в которой представлена финансовая отчетность» (IAS 21, пункт 8).

Функциональная валюта

МСФО (IAS) 21 гласит, что при определении своей функциональной валюты организация должна учитывать следующие основные факторы:

- валюта, которая в основном влияет на цены продажи товаров и услуг
- валюта страны, конкурентные силы и правила которой в основном определяют цену продажи товаров и услуг.
- валюта, которая в основном влияет на затраты на рабочую силу, материалы и другие затраты на предоставление товаров и услуг.

Если первичные факторы не дают убедительных результатов, следует также учитывать следующие вторичные факторы:

- валюта, в которой генерируются средства от финансовой деятельности
- валюта, в которой сохраняются поступления от операционной деятельности.

2. Индивидуальная компания — Перевод сделок

Механика перевода

Первоначальные транзакции

- Переведите, используя исторический курс, действующий на дату транзакции.
- Можно также использовать среднюю ставку, если она существенно не колеблется в течение отчетного периода.

Расчетные транзакции

Если сделка исполнена (происходит оплата или получение) в течение отчетного периода:

- Переведите на дату платежа/получения, используя исторический курс, действующий на эту дату.
- Поскольку она может отличаться от первоначальной операции, может возникнуть курсовая разница, которая проводится в отчете о прибылях и убытках (см. «Учет курсовых разниц» ниже).

Пример 1.

1 апреля 20X8 года компания Collins Co, использующая доллар (\$) в качестве функциональной валюты, покупает товары у зарубежного поставщика, который использует кромит (Kr) в качестве функциональной валюты. Стоимость товара 54 000 рупий. Оплата производится через 2 месяца, 31 мая 20X8 года.

Преобладающие обменные курсы:

1 апреля 20X8 года 1,80 крон: 1 доллар США

31 мая 20X8 г. 1,75 крон: 1 доллар США

Необходимо:

Запишите записи в журнале по этим операциям.

Неурегулированные транзакции

- Если сделка по-прежнему не завершена на отчетную дату, в отчете о финансовом положении будет присутствовать непогашенный актив или обязательство.

- Если актив/обязательство является монетарной статьей, его следует пересчитать по курсу закрытия.

- Если актив/обязательство является немонетарной статьей, он должен оставаться по исторической ставке.

- Курсовые разницы возникнут при пересчете денежных статей, и они также отражаются в отчете о прибылях и убытках.

Пример 2.

1 января 20X6 года компания Wilkie Co, использующая доллар (\$) в качестве функциональной валюты, покупает товары у зарубежного поставщика, который использует динар (D) в качестве функциональной валюты. Стоимость товара составляет 35 000 дирхамов. Платеж все еще не выплачен на отчетную дату 31 марта 20X6 года.

Преобладающие обменные курсы:

1 января 20X6 года D1,75: 1 доллар.

31 марта 20X6 г. 1,90 ден.: 1 доллар США.

Необходимо:

Запишите записи в журнале по этим операциям.

Учет курсовых разниц

- Если курсовая разница относится к торговым операциям, она раскрывается в составе прочих операционных доходов/операционных расходов.

- Если курсовая разница относится к неторговым операциям, она раскрывается в составе процентов к получению и аналогичных доходов/финансовых расходов.

Пример 3.

У ABC Co. год заканчивается 31 декабря 20X1 года, и она использует доллар (\$) в качестве функциональной валюты.

25 октября 20X1 года компания ABC Co. покупает товары у шведского поставщика за 286 000 шведских крон (SWK).

Курсы обмена:

25 октября 20X1 г. 1 доллар США = 11,16 шведских крон

16 ноября 20X1 г. 1 доллар США = 10,87 шведских крон

31 декабря 20X1 г. 1 доллар США = 11,02 шведских крон

Необходимо:

Покажите порядок учета вышеуказанных операций, если:

(а) Платеж в размере 286 000 швейцарских крон произведен 16 ноября 20X1 года.

(б) Сумма задолженности остается непогашенной на дату окончания года.

Не денежные статьи

• Модель затрат

Немонетарные статьи, учитываемые по себестоимости, первоначально пересчитываются по историческому курсу и переносятся по этой стоимости. Они не переводятся.

• Модель переоценки/справедливой стоимости

Немонетарные статьи, учитываемые по модели переоценки или справедливой стоимости, первоначально пересчитываются по историческому курсу. При переоценке справедливая стоимость будет включать обменный курс на дату переоценки. Прибыли или убытки от курсовых разниц отдельно не признаются.

Пример 4.

Данные для вопросов с 1 по 3

Предприятие, базирующееся в США, продало товары за границу на сумму 200 000 крон за

28 марта 20X3 года, когда обменный курс составлял 0,65 кроны: 1 доллар.

Клиент заплатил в апреле 20X3 года по курсу 0,70 кроны: 1 доллар США.

Обменный курс в году, закончившемся 30 июня 20X3 года, составлял 0,75 кроны: 1 доллар США.

1 Подготовьте бухгалтерские записи для регистрации продажи товаров американским предприятием.

2. Покажите записи журнала для записи платежа в апреле 20X3 года.

3 Если бы сумма была непогашенной на конец года, какова была бы прибыль или убыток в отчете о прибылях и убытках?

4 Предприятие, базирующееся в США, приобрело товары на сумму 200 000 крон 28 марта 20X3 года по обменному курсу 0,65 крон: 1 доллар США.

Обменный курс в году, закончившемся 30 июня 20X3 года, составлял 0,75 кроны: 1 доллар США.

Если в конце года товары не были проданы, какова должна быть стоимость запасов?

5 Предприятие купило землю в кредит за 100 000 крон при обменном курсе 1 крон/0,85 доллара США. На конец года предприятие не произвело оплату своему поставщику. Обменный курс на конец года составил 1 крона/0,92 доллара США.

Какие ТРИ из следующих сумм будут отражены в финансовой отчетности на конец года?

А	Основные средства	\$85,000
Б	Кредиторская задолженность	\$85,000
В	Убыток от курсовой разницы	\$7,000
Г	Основные средства	\$92,000
Д	Кредиторская задолженность	\$92,000

Е	Курсовые потери
---	-----------------

	\$0
--	-----

3. Краткое содержание главы.

Первичный учёт.

Транзакции пересчитываются по историческому курсу.

Расчетные транзакции

Расчеты переводятся по сотовому курсу.

Неурегулированные транзакции

Денежные статьи пересчитываются по курсу закрытия.

Не денежные статьи пересчитываются по историческому курсу на момент первоначальной оценки стоимости.

Курсовые прибыли/убытки

Отражается в отчете о прибылях и убытках, за исключением случаев, когда изменение справедливой стоимости отражается в составе капитала; в этом случае курсовая прибыль/убыток также учитывается в капитале.



Ответы на примеры

Пример 1.

Первоначальная транзакция

Переведем по историческому курсу на 1 апреля: 54 000 крон /1,8 = \$30 000.

Дт. покупки на \$30 000

Кр. к оплате \$30,000

По урегулированию

Пересчет по историческому курсу на 31 мая: 54 000 крон/1,75 = \$30 857.

Дт. Кредиторская задолженность \$30,000

Дт. Отчет о прибыли и убытках — убыток от курсовой разницы \$857

Кт. Наличные \$30 857

Пример 2.

Первоначальная транзакция

Переведем по историческому курсу на 1 января 20X6 года, 35 000 динаров/1,75 = \$20 000/

Дт. Покупки \$20 000.

Кт. Кредиторская задолженность \$20 000

На отчетную дату

Кредиторская задолженность является денежной статьей, поэтому переведите ее по курсу закрытия на 31 марта 20X6 года, уменьшив остаток кредиторской задолженности до 35 000 динаров/1,90 =

18 421 доллар США и признание прибыли в размере 1 579 долларов США (20 000 долларов США — 18 421 доллар США) в ОПиУ.

Дт. Кредиторская задолженность \$1,579

Кт. Прибыль в ОПиУ \$1,579

Пример 3.

(а) Первоначальная сделка

Стоимость на 25 октября 20X1 года = 286 000/11,16 = \$25 627.

Дт. Покупка \$25 627

Кт. Кредиторская задолженность \$25 627

16 ноября 20X1 года Платеж 286 000/10,87 = \$26 311

Кредиторская задолженность	\$25 627
Дт. ОПиУ \$684 (балансирующий показатель: 26 311–25 627)	
Кт. Наличные \$26 311	
(b) Если сумма остается непогашенной:	
31 декабря 20X1 г. Повторный перевод к оплате $286\,000/11,02 = \$25\,953$	
Дт. ОПиУ	\$326 (25 953 – 25 627)
Кт. Кредиторская задолженность	\$326
Примечание. Запасы не будут пересчитаны и останутся по первоначальной цене сделки в размере \$25 627.	

Пример 4.	
а. В продаже:	
Переведите продажу по спотовому курсу, действующему на дату сделки.	
200 000 крон/0,65 = \$307 692.	
Дт. Дебиторская задолженность	\$307 692
Кт. Доход	\$307 692
б. Убыток от перевода = \$307 692– \$285 714 = \$21 978.	
Записи в журнале будут следующими:	
Дт. Банк (200 000 крон/0,70)	\$285 714
Кт. Дебиторская задолженность (первоначальная сумма)	\$307 692
Дт. ОПиУ (балансирующий показатель)	\$21 978
в. \$41 025. Денежную статью необходимо пересчитать по обменному курсу на отчетную дату:	
Стоимость в долларах на отчетную дату = $200\,000\text{ крон}/0,75 = \$266\,667$.	
Это приводит к сокращению дебиторской задолженности (и, следовательно, убытка от курсовой разницы) на \$41 025.	
В учебных целях запись в журнале будет выглядеть следующим образом: Потери при переводе = $\$307\,692 - \$266\,667 = \$41\,025$.	
Кт. дебиторская задолженность	\$41 025
Дт. ОПиУ	\$41 025
г. 307 692 доллара. На отчетную дату:	
В конце года никаких корректировок в запасы производиться не будут, поскольку запасы являются немонетарной статьей.	
В учебных целях транзакции будут записываться следующим образом:	
Покупка:	
Переведите продажу по спотовому курсу, действующему на дату сделки.	
200 000 крон/0,65 = \$307 692 (Дт. закупок, Кт кредиторская задолженность). Запасы останутся неизменными на отчетную дату,	
307 692 доллара.	
Кредиторская задолженность будет пересчитана в конце года.	
Стоимость в долларах на отчетную дату = $200\,000\text{ крон}/0,75 = 266\,667$ долларов США.	
Прибыль от пересчета = $307\,692 - 266\,667 = 41\,025$.	

Кт. Кредиторская задолженность	\$41 025
Дт. ОПиУ	\$41 025
д. А, В, Д.	
При приобретении:	
100 000 крон • 0,85 = 85 000 долларов США	
Дт Внеоборотные активы	\$85 000
Кт Кредиторская задолженность	\$85 000
Земля является немонетарным активом и на конец года остается на уровне 85 000 долларов США. Кредиторская задолженность, как денежная статья, должна быть пересчитана по обменному курсу на отчетную дату:	
Стоимость на отчетную дату = 100 000 крон • 0,92 = 92 000 долларов США. Это приводит к увеличению кредиторской задолженности на 7 000 долларов США.	
Потери на переводе = 92 000 долларов – 85 000 долларов = 7 000 долларов США.	
Кт Кредиторская задолженность	\$7 000
Дт. ОПиУ (убыток)	\$7 000

ГЛАВА X.

КОРРЕКТИРОВКИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.

ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ (С КОРРЕКТИРОВКАМИ)

Эти финансовые отчеты подготовлены с использованием данного пробного баланса. Возможно, что расходы, указанные в пробном балансе, не будут являться общей суммой расходов за тот отчетный год, за который составлен пробный баланс.

Аналогичным образом, часть или часть расходов, указанных в пробном балансе, может относиться к будущим годам.

Если финансовая отчетность подготовлена с помощью такого пробного баланса, она не даст правильной картины бизнеса. Отчет о прибылях и убытках не будет отражать правильную чистую прибыль или чистый убыток. Точно так же балансовый отчет не отражает правильную финансовую картину бизнеса.

Итак, прежде чем составлять финансовую отчетность, необходимо выяснить статьи расходов, которые относятся к текущему году, но не оплачены.

Аналогичным образом необходимо выяснить статьи расходов, относящиеся к будущему году, но оплаченные или полученные в текущем году.

Поэтому возникает необходимость внесения некоторых «корректировок» по некоторым статьям расходов и доходов. Это так называемые корректировки бухгалтерского учета.

Цель

Изучив этот урок, вы сможете:

- понимать необходимость корректировок бухгалтерского учета;
- понимать корректировки, относящиеся к балансу на конец периода, непогашенным расходам, расходам будущих периодов и амортизации основных средств;
- объяснить записи корректировок, относящиеся к вышеуказанным корректировкам и
- понимать порядок учета корректировок в торговых счетах, счетах прибылей и убытков и балансовом отчете.

Необходимость корректировок в учете

Корректировки бухгалтерского учета необходимы в следующих целях:

- i) Знать правильную чистую прибыль или чистый убыток бизнеса за отчетный год.
- ii) Знать правильное финансовое положение бизнеса.
- iii) Отообразить расходы, которые наступили, но не были оплачены.
- iv) Для записи расходов, которые были оплачены авансом за будущий год(ы)
- v) Предусмотреть амортизацию основных средств.

Виды корректировок

Количество и характер корректировок будут отличаться в зависимости от предприятия. В этом уроке вы изучите следующие общие настройки:

- i) Конечный запас
- ii) непогашенные расходы
- iii) Предоплаченные расходы
- iv) Амортизация основных средств

Обсудим вышеуказанные статьи корректировок и порядок их учета в финансовой отчетности.

i) Конечный запас

Конечный запас – это запас товаров, который остается нерезализованным на конец отчетного года. Этот элемент обычно не отображается в пробном балансе. Он отображается вне пробного баланса в качестве дополнительной информации. Например, в бухгалтерских книгах г-на X указана стоимость конечных акций по состоянию на 31 марта 2012 года в размере 30 000 фунтов стерлингов.

Порядок учета конечных запасов в финансовой отчетности г-на X. будет следующим:

А) В конце года будет принята следующая корректирующая запись:

31.3.2012	Конечный запас Торговый счет (Для заключительного запаса, переданного в торговый счет)	Дт.	30,000	30,000
-----------	---	-----	--------	--------

Б) Торговые счета г-на X за год, закончившийся 31 марта 2012 г.

Дт		Кт	
Подробности	Сумма	Подробности	Сумма

		Закрытие запасов	30,000
--	--	------------------	--------

В) Баланс господина X по состоянию на 31.3.2012.

Обязательства	Сумма	Активы	Сумма
		Закрытие запасов	30,000

Примечание. Если заключительный запас указан в пробном балансе, вышеупомянутая запись корректировки не будет передана, и заключительный запас не будет показан в кредитной части торгового счета. Запасы на конец периода будут показаны только в составе активов баланса.

ii) непогашенные расходы

Расходы, которые относятся к текущему году, но не были оплачены до конца отчетного года, известны как непогашенные расходы, такие как аренда фабрики, заработная плата, оклады, аренда офиса, телефонные расходы и т. д. за текущий год могут быть не оплачены до В конце отчетного года, например, бухгалтерские книги г-на X показали, что заработная плата, выплаченная в течение 2011-2012 года, составила 45 000 фунтов стерлингов. Заработная плата за 2011-2012 год 5000 фунтов стерлингов.

Бухгалтерский учет невыплаченной заработной платы в книгах г-на X будет следующим:

(a) Корректирующая запись будет следующей:

31.3.2012	Счет заработной платы Dr. Невыплаченная заработная плата (для невыплаченной заработной платы за 2011-12 год)	5,000	5,000
-----------	---	-------	-------

(b) Торговый счет г-на X за год, заканчивающийся 31.03.2012

Дт.

Кт.

Подробности	Сумма	Подробности	Сумма
ЗП : 45,000 (+) Невыплаченная заработная плата : 5,000	50,000		

(с) Балансовый отчет г-на X по состоянию на 31.03.012 г.

Возьмем другой пример, касающийся невыплаченной зарплаты, которая влияет на чистую прибыль.

Пример: в бухгалтерских книгах г-на X указано следующее:

Заработная плата за 2011–2012 годы уже выплачена в течение года в размере 1 00 000 фунтов стерлингов. Заработная плата за 2011–2012 годы, причитающаяся, но не выплаченная до 31 марта 2012 года, составляет 10 000 фунтов стерлингов. Порядок его учета в книгах г-на X будет следующим.

(а) Корректирующая запись будет выглядеть следующим образом:

31.3.2012	Счет зарплаты Дт. На счет задолженности по заработной плате (За невыплаченную зарплату за 2011-12 год)	10,000	10,000
-----------	---	--------	--------

(b) Отчет о прибылях и убытках для Mr.X за год, заканчивающийся 31.03.2012

Подробности	Сумма	Подробности	Сумма
К зарплате : 1,00,000 (+)Выдающиеся зарплаты : 10,000	1,10,000		

(с) Баланс по состоянию на 31.03.2012 г.

Обязательства	Сумма	Активы	Сумма
Выдающиеся зарплаты	10,000		

Обязательства	Сумма	Активы	Сумма
Невыплаченная заработная плата	5,000		

Вопросы по тексту

Укажите точный срок ответа:

- i. На конец года запасы остаются непроданными.
- ii. Сумма, не уплаченная за товары или услуги, преимуществами которых уже воспользовались.

iii. Стоимость непроданных товаров указана вне пробного остатка в качестве дополнительной информации.

iv. Транзакция, показанная за пределами пробного баланса, должна быть включена до подготовки окончательных отчетов.

iii) Предоплаченные расходы

Иногда часть расходов, указанная в пробном балансе, может относиться к будущему году(ам). Такая часть расходов известна как «Расходы предоплаты» или «Расходы, оплаченные в

Аванс», например, часть заработной платы, выплаченной в текущем году, может относиться к следующему отчетному году. Аналогичным образом в некоторых случаях может быть внесена предоплата за аренду фабрики, заработную плату, аренду офиса, страховые взносы, налоги и т. д., например, книги счетов г-на X показали следующее:

Общая заработная плата, выплаченная в течение 2011-2012 отчетного года, составляет 2 00 000 фунтов стерлингов, из которых 25 000 фунтов стерлингов относятся к следующему отчетному году, то есть 2012-13 году. Порядок учета предварительно выплаченной заработной платы в книгах г-на X будет следующим:

(a) Корректирующая запись для предварительно выплаченной заработной платы будет выглядеть следующим образом:

31.03.2012	Счет предоплаты заработной платы Дт. На счет заработной платы (Для зарплаты, выплаченной авансом за следующий 2012- 13 год)	25,000	25,000
------------	--	--------	--------

(b) Отчет о прибылях и убытках г-на X за год, заканчивающийся 31.03.2012.

Подробности	Сумма	Подробности	Сумма
На заработную плату: 2,00,000 (-)Счет предоплаты заработной платы : 25,000	1,75,000		

Балансовый отчет Mr.X по состоянию на 31.03.2012 г.

Обязательства	Сумма	Активы	Сумма
		Предоплаченная заработная плата	25,000

iv) Износ основных средств

Стоимость основных средств, таких как машины и оборудование, здания, мебель, компьютеры, автомобили и т. д., с каждым годом уменьшается или уменьшается из-за их использования, износа. Такое уменьшение стоимости активов называется амортизацией.

Амортизация — это такой же расход, как и любые другие расходы предприятия.

Амортизация различных основных средств отражается по дебету отчета о прибылях и убытках.

Сумма амортизации по основным средствам вычитается из соответствующего или связанного с ним актива в активе баланса. Например, книги счетов г-на X показали следующее:

Стоимость машин и оборудования составляет 5 00 000 фунтов стерлингов по состоянию на 31 марта 2012 года, а стоимость мебели — 50 000 фунтов стерлингов по состоянию на 31 марта 2012 года. На эти активы начисляется амортизация по ставке 10% в год. Учет амортизации в финансовой отчетности г-на X будет следующим:

(a) Запись по начислению амортизации будет осуществляться следующим образом:

31-3-2012	Счет амортизации На счет машины и оборудования На счет мебели (Для амортизации, начисленной на машины, оборудование и мебель, 10% за один год)	Дт.	55,000	50,000 5,000
-----------	---	-----	--------	-----------------

(b) Прибыль и убыток г-на X за год, закончившийся 31 марта 2012 г.

Дт.

Кт.

Подробности	Сумма	Подробности	Сумма
Амортизация Машин и оборудования	50,000		
Мебели	5,000		

Балансовый отчет Mr.X по состоянию на 31.03.2012 г.

Обязательства	Сумма	Активы	Сумма
		Машины и оборудования 5,00,000	
		(-) Амортизация <u>50,000</u>	4,50,000
		Мебель 50,000	
		(-) Амортизация <u>5,000</u>	45,000

Ответ на текстовые вопросы

- (i) конечный запас
- (ii) непогашенные расходы
- (iii) конечный запас
- (iv) корректировки

ВОПРОСЫ II

Сопоставьте столбец «А» со столбцом «Б».

«А»

- i. Конечный запас
- ii. Неоплаченные расходы
- iii. Амортизация
- iv. Предоплаченные расходы

«Б»

- (a) Вычитается из стоимости активов
- b) Те расходы, срок погашения которых не наступил, но которые были оплачены в течение рассматриваемого отчетного года.
- (c) Расходы, срок погашения которых наступил но не были выплачены в соответствующем отчетном году.
- (d) Показаны кредитная сторона торгового счета.

Иллюстрация 1

На основе следующего пробного баланса M/s Kaushal Traders подготовьте торговый отчет и отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 марта 2012 года, а также балансовый отчет на эту дату:

Дт. Баланса		Кт. Баланса	
Сальдо на 1 Апрель 2011	16,000	Капитал	80,000
Покупки	75,000	Продажи/Выручка	2,00,000
Возврат продаж	5,000	Возврат покупок	2,000
Стоимость доставки (Carriage inwards)	1,500	Скидки	500
Машины и оборудование	40,000	Различные кредиторы	10,000
Мебель	5,000	Счета к оплате	1,500
Право собственности	45,650		
Деньги	5,000		
Доставка покупателю (Carriage outwards)	400		

Заработная плата	30,000		
Зарплаты	18,000		
Освещение (заводское)	800		
Различные должники	28,000		
Дорожные расходы	1,200		
Арендная плата и налоги	4,800		
Сняты деньги для собственных нужд	5,000		
Страховка	450		
Общие расходы	12,200		
	2,94,000		2,94,000

Корректировки:

- i. На 31 марта 2012 года акции были оценены в 38 000 фунтов стерлингов (рыночная стоимость 20 000 фунтов стерлингов).
- ii. Заработная плата в размере 2000 рупий и оклады в размере 1500 рупий являются невыплаченными.
- iii. Предоплата по страховке составила 150 рупий.
- iv. Обеспечьте амортизацию машин и оборудования в размере 5%, а на мебель и приспособления - 10%.

Решение

Отчет о торговле и прибылях и убытках за год, заканчивающийся 31 марта 2012 г.

Дт.

Кт.

Подробности	Сумма	Подробности	Сумма
Сальдо на начало	16,000	Продажи	
Покупки		2,00,00	1,95,000
75,00		0	
0		Отнять : Возврат	
Отнять : Возврат	73,000	продаж <u>5,000</u>	20,000 ¹
покупок <u>2,000</u>		Сальдо	
Бесплатная доставка	1,500	конечное	
товаров			
На заработную плату			
0			
30,00			
Добавить:	32,000		
невыплаченная			
заработная плата			
<u>2,000</u>			
Заводское освещение	800		
Валовая прибыль	91,700		
	2,15,000		2,15,000

Доставка клиенту	400	Валовая прибыль	91,700
На зп	18,000	Скидки	500
Добавить: невыплаченная зп	19,500		
1,500			

Дорожные расходы	1,200		
Аренда и налоги	4,800		
Страховка 450			
<i>Отнять</i> : заранее оплаченная страховка <u>150</u>	300		
Общие расходы	12,200		
Амортизация :			
Машины и оборудование	2,000		
Мебель	2,500		
<u>500</u>			
Чистая прибыль переведенная на счет капитал	51,300		
	92,200		92,200

Баланс по состоянию на 31 марта 2012 г.

Обязательства		Сумма	Активы		Сумма
Счета к оплате		1,500	Деньги		5,000
Различные кредиторы		10,000	Различные кредиторы		28,000
Невыплаченная зп		2,000	Сальдо конечное (товары)		20,000 ¹
Заработная плата		1,500	Предоплаченная страховка	5,000	150
Капитал 80,000			Мебель		4,500
<i>Добавляется:</i> Чистая прибыль	51,300		<i>Отнимается :</i> Амортизация	500	
			Машины и оборудование	40,000	38,000
			<i>Отнимается амортизация:</i>	2,000	
			Право собственности		45,650
<i>Отнимается :</i> Снятие со счета денег	1,31,000	1,26,300			1,41,300
		1,41,300			

Примечание: (1) Конечный запас оценивается по себестоимости или рыночной цене, в зависимости от того, что меньше.

Иллюстрация 2

Из следующего пробного Баланса М/с. Gupta Furnitures по состоянию на 31 декабря 2012 г. вы должны подготовить отчет о торговле и прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2012 г., а также балансовый отчет на эту дату после внесения необходимых корректировок. Пробный баланс М/с. Мебель Гупта по состоянию на 31.12.2012.

Подробности	Дт.	Кт.
Капитал		80,000
Деньги на руках	540	
Деньги в счетах	2,630	
Покупки	43,120	
Продажи/Выручка		78,100
Заработная плата	10,480	
Счет топлива и электроэнергии	4,730	
Доставка проданных товаров	3,200	
Доставка купленных товаров	2,040	
Запас (на 1-1-2012)	5,760	
Счет земли и зданий	40,000	
Машины	20,000	
Заработная плата	15,000	
Страховка	600	
Различные дебиторы	20,000	
Различные кредиторы		10,000
	1,68,100	1,68,100

Принимая во внимание следующие корректировки, сделайте необходимые бухгалтерские записи и подготовьте окончательные отчеты.

- i. В наличии на 31.12.2012 стоит ₹5000.
- ii. Машины подлежат амортизации по ставке 10% в год.
- iii. Задолженность по заработной плате за декабрь составила 3500 фунтов стерлингов.
- iv. Страховка с предоплатой за 3 месяца.

Решение

2012	Корректирующие записи			
Дек. 31	Сальдо конечное (товары) Торговый счет (Учитывается конечный запас)	Дт.	5,000	5,000
Дек. 31	Амортизация Машины (Для амортизации, начисление на технику 10%)	Дт.	2,000	2,000
Дек. 31		Дт.	3,500	

Дек. 31	Заработная плата Невыплаченная зарплата (Предусматривается задолженность по заработной плате)		3,500
	Предоплаченная страховка в счет страховки (Учитывается предоплаченная страховка)	Дт.	150
			150

Торговый счет М/с. Gupta Furnitures за год, закончившийся 31 декабря 2012 г.

Дт.

Кт.

Подробности	Сумма	Подробности	Сумма
Товары (1.1.12)	5,760	Продажи	78,100
Покупки	43,120	Товары (31.12.12)	5,000
Заработная плата	10,480		
На топливо	4,730		
Бесплатная доставка на покупки	2,040		
Валовая прибыль переведенная на счет			
Прибыль или убытки	16,970		
	83,100		83,100

Прибыль и убыток за год, закончившийся 31 декабря 2012 г.

Подробности	Сумма	Подробности	Сумма
Доставка проданных товаров	3,200	Валовая прибыль	16,970
Заработная плата 15,000		Чистый убыток на счет капитала	
<i>Добавить :</i>	18,500		7,180
невыплаченная зп <u>3,500</u>			
Страховка 600			
<i>Отнять :</i>	450		
Предоплаченная страховка <u>150</u>			

Амортизация на машины	2,000		
	24,150		24,150

Баланс М/с. Gupta Furnishers по состоянию на 31 декабря 2012 г.

Обязательства	Сумма	Активы	Сумма
Различные кредиторы	10,000	Наличка	540
Невыплаченные зп.	3,500	Деньги на счетах	2,630
Капитал 80,000		Различные дебиторы	20,000
<i>Отнять</i> : Чистый убыток	72,820	Сальдо конечное	5,000
<u>7,180</u>			
		Предоплаченная страховка	150
		Земля и здания	40,000
		Машины	
		20,000	
		<i>Отнять</i> : Амортизация	18,000
		<u>2,000</u>	
	86,320		86,320

ОТВЕТ НА ТЕКСТОВЫЕ ВОПРОСЫ

- (i) D
- (ii) C
- (iii) A
- (iv) B