

МСФО как единая методологическая основа ведения бухгалтерского учета и отчетности.

Обоснование необходимости внедрения МСФО.

МСФО представляют собой «единую систему высококачественных, имеющих обязательную силу глобальных стандартов бухгалтерского учета, в соответствии с которыми в финансовой отчетности ... должна раскрываться высококачественная, прозрачная и сопоставимая информация с тем, чтобы участники фондовых рынков и другие пользователи могли принимать обоснованные экономические решения». На сегодняшний день МСФО признаны как самые совершенные в мире стандарты, позволяющие получать объективную отчетность.

В Кыргызской Республике переход на МСФО будет осуществлен в обязательном порядке вне зависимости от желания владельцев и администрации компаний: это утверждено на государственном уровне. Внедрение МСФО – **глобальный процесс**, охвативший *Европу, Америку, СНГ и страны бывшего СССР*:

Необходимость и необратимость процесса перехода на МСФО обосновывается наличием очевидных **экономических преимуществ** для кыргызских предприятий и кыргызской экономики в целом, заключающихся в следующем:

- 1) с введением МСФО повышается прозрачность деятельности компаний, появляется возможность сравнения (как одной компании по периодам, так и разных компаний между собой). В результате заинтересованные стороны (инвесторы, участники, акционеры, контрагенты) с меньшей боязнью будут вкладывать свои деньги в компанию. В первую очередь следует говорить о понятности финансовых отчетов кыргызских компаний для **иностраннных инвесторов и кредиторов**.
- 2) улучшение качества финансовой информации выгодно не только предприятиям, имеющим сторонних инвесторов, **руководство** предприятий в ходе своей работы должно иметь более полное представление о реальных экономических условиях хозяйственной деятельности предприятия для принятия более эффективных управленческих решений, что достижимо с помощью МСФО;
- 3) МСФО обеспечивают защиту интересов **мелких акционеров** (рядовых кыргызстанцев), **работников, государственных органов**, так как финансовая отчетность в формате МСФО, прошедшая аудит согласно МСА, является достоверной и значимой, дает меньше шансов для каких-либо махинаций;
- 4) МСФО постоянно совершенствуются опытными специалистами из разных стран мира с рыночной экономикой, работающими в КМСФО. Поэтому пользователи МСФО фактически получают доступ к накопленному за многие годы неопенимому **практическому опыту** ведения бухгалтерского учета.

Итак, успешная практика применения МСФО более чем в 100 странах мира с рыночной экономикой показала, что реформирование системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО:

- ❖ помогло им скорее и легче интегрироваться в мировую экономику;
- ❖ способствовало развитию рынка капиталов;
- ❖ упростило и ускорило процесс привлечения иностранных инвестиций;
- ❖ содействовало получению кредитов и займов (снижая затраты);
- ❖ позволило достоверно и полно раскрывать информацию о реальном финансовом состоянии предприятий;
- ❖ как следствие всего вышеуказанного, в значительной степени улучшило качество информации о национальной экономике.

Процесс разработки МСФО.

Разрабатываются международные стандарты **Комитетом по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО)** - независимой частной организацией, созданной в **1973г.** в результате соглашения между профессиональными объединениями бухгалтеров и аудиторов из Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Голландии, Великобритании, Ирландии и США. Штаб-квартира Комитета находится в Лондоне. Web-сайт - <http://www.iasc.org.uk/>.

Целями КМСФО являются:

- а) разработка в интересах общества МСФО;
- б) содействие в использовании и точном применении этих стандартов; и
- в) приведение Национальных стандартов финансовой отчетности в соответствие с МСФО для принятия эффективных экономических решений.

Организационная структура КМСФО (2001г.) представлена органами:

Попечители - назначают членов ПМСФО, ПКИ и Консультативного совета по стандартам. Они осуществляют контроль за результатами деятельности КМСФО, обеспечивают финансирование и утверждают бюджет КМСФО, вносят изменения в Устав КМСФО. В состав Попечителей входят представители различных регионов и профессий: 6 Попечителей представляет Северную Америку, 6 - Европу, 4 - страны Тихоокеанского региона и 3 - любой регион (должен соблюдаться географический баланс); 5 из 19 Попечителей представляют бухгалтерскую профессию, а международные объединения пользователей и составителей отчетности, Вузы представлены 1 Попечителем.

Правление (ПМСФО) – непосредственно осуществляет деятельность КМСФО и несет исключительную ответственность за разработку стандартов бухгалтерского учета. В состав ПМСФО входит 14 чел. с высоким уровнем технической квалификации. При этом, 5 членов ПМСФО имеют опыт работы в качестве практикующих аудиторов, 3 - опыт работы в сфере

составления финансовой отчетности, 3 - опыт работы в качестве пользователей финансовой отчетности и 1 — опыт работы в учебных заведениях. 7 Членов ПМСФО отвечают за координацию деятельности с национальными органами, разрабатывающими стандарты. Для публикации Стандарта, Интерпретации ПКИ требуется одобрение 8 из 14 Членов ПМСФО.

Консультативный совет по стандартам - официальный орган, при помощи которого юридические и физические лица, представляющие различные регионы и профессии, имеют возможность предоставить свои рекомендации ПМСФО и Попечителям. В состав Совета входят около 30 членов, представляющие различные регионы и профессии, и обладающие знаниями, необходимыми для участия в разработке стандартов бухгалтерского учета. Основные задачи Совета: а) предоставление рекомендаций ПМСФО при определении приоритетных направлений в деятельности ПМСФО; б) информирование ПМСФО о последствиях принятия стандартов для пользователей и составителей финансовой отчетности; в) предоставление других рекомендаций ПМСФО или Попечителям. ПМСФО обязано консультироваться с Советом до принятия решений по основным проектам. Заседания Совета проводятся не реже трех раз в год.

Постоянный комитет по интерпретациям (ПКИ) - сформирован в 1997 году для своевременного рассмотрения спорных вопросов бухгалтерского учета, самостоятельное решение которых приводит к отступлениям от МСФО или неприемлемой практике учета. В Интерпретациях рассматриваются: а) назревшие проблемы (вопросы, решение которых на практике осуществляется неудовлетворительно в рамках действующих МСФО); б) появляющиеся проблемы (новые вопросы, не принятые во внимание при подготовке Стандарта). В состав ПКИ входят до 12 человек с правом голоса из различных стран, в том числе представители бухгалтерской и аудиторской профессий, объединений составителей и пользователей финансовой отчетности.

Штат КМСФО – деятельность ПМСФО обеспечивается штатом сотрудников, возглавляемым Председателем ПМСФО. Технический персонал и другие руководители проектов представлены специалистами из разных стран.

Процесс разработки Стандарта, как правило, состоит из следующих этапов:

- 1) формирование Правлением Подготовительного комитета или консультативной группы для предоставления рекомендаций по спорным вопросам, возникающим в ходе проекта. Проведение в течение всего проекта консультаций с Подготовительным комитетом, консультативной группой или Консультативным советом по стандартам;
- 2) разработка Правлением в рамках основных проектов и представление на рассмотрение общественности «Проекта основных принципов» или другого документа аналогичного содержания;
- 3) изучение полученных комментариев, разработка и представление Правлением на рассмотрение общественности «Предварительного варианта стандарта» ;

4) изучение Правлением полученных комментариев и выпуск окончательного варианта Стандарта.

Концепция МСФО.

При выборе конкретных принципов и процедур ведения бухгалтерского учета бухгалтер должен основываться на требованиях не только конкретных применимых для его предприятия стандартов, но и на Концепции МСФО. Все основополагающие положения в отношении ведения учета и составления финансовой отчетности для пользователей определяются **Концепцией подготовки и составления финансовой отчетности по международным стандартам**. Концепция МСФО не является стандартом и не подменяет какой-либо конкретный МСФО.

ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ КОНЦЕПЦИИ МСФО:

- 1) установление основных подходов к формулированию МСФО;
- 2) предоставление рекомендаций по разработке будущих и по пересмотру существующих МСФО;
- 3) помощь составителям финансовой отчетности в применении МСФО;
- 4) оказание содействия аудиторам при формировании мнения о соответствии или несоответствии отчетности МСФО;
- 5) помощь пользователям финансовой отчетности, составленной по МСФО, в интерпретации содержащейся в них информации.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ КОНЦЕПЦИИ МСФО:

- ❖ определение целей финансовой отчетности;
- ❖ представление качественных характеристик информации финансовых отчетов;
- ❖ определение, признание и измерение элементов финансовой отчетности;
- ❖ введение понятий капитала и поддержания капитала.

КОНЦЕПЦИИ УЧЕТА

Финансовая отчетность предприятия готовится и представляется как минимум **один раз в год** для удовлетворения информационных потребностей широкого круга **пользователей**:

- **инвесторы (имеющиеся и потенциальные)**: нуждаются в информации о риске, связанном с инвестициями, и о способности компании выплачивать дивиденды;
- **сотрудники**: испытывают потребность в информации о стабильности и прибыльности своих работодателей, о способности компании обеспечить заработную плату;
- **кредиторы**: заинтересованы в информации о кредитоспособности компании (способности выплатить заем полностью, в срок, с процентами);
- **поставщики**: стремятся получить сведения о платежеспособности предприятия;
- **покупатели**: интересуются стабильностью компании, особенно при долгосрочных отношениях или зависимости от нее;

- **государство** (налоговые и другие органы): требует информацию с целью регулирования деятельности компании, определения налоговой политики, расчета статистических показателей и т.п.;
- **общественность**: заинтересована в информации о благосостоянии компании, диапазоне ее деятельности;
- **руководство**: нуждается в информации финансовой отчетности, несмотря на доступ к внутренней финансовой и управленческой информации. Руководство компании несет ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности.

Цель финансовой отчетности - отражение финансового положения компании, результатов ее финансово-хозяйственной деятельности и изменений в финансовом положении. Также она показывает результаты деятельности руководства и ответственность руководства за вверенные ресурсы.

Финансовое положение компании отражается в **бухгалтерском балансе**: оно изменяется в зависимости от экономических ресурсов, которыми компания располагает, финансовой структуры компании (показателя соотношения краткосрочных и долгосрочных активов и пассивов), ее ликвидности (наличие денег в ближайшем будущем после вычета финансовых обязательств за период) и платежеспособности (наличие денег в течение некоторого продолжительного отрезка времени для своевременного исполнения обязательств по мере их наступления), а также от способности адаптироваться к внешней среде.

Результаты деятельности компании отражаются в **отчете о прибылях и убытках**. Прибыльность предприятия используется при оценке потенциальных поступлений экономических ресурсов в будущем.

Информация об **изменениях в финансовом положении** компании содержится в **отчете о движении денежных средств**. Подобные сведения имеют значение для оценки инвестиционной, финансовой и операционной деятельности компании за отчетный период. Отчет о движении денежных средств может быть использован для оценки расходования поступлений денежных средств за последние несколько лет.

Составные части финансовой отчетности **взаимосвязаны**, так она отражают разные аспекты одних и тех же хозяйственных операций компании. Пояснительная записка, сопровождающая финансовую отчетность, помогает пользователю понять сферу деятельности и операции, включенные в отчетность.

Финансовая отчетность базируется на следующих **ОСНОВОПОЛАГАЮЩИХ ДОПУЩЕНИЯХ**:

- 1) **метод начисления** - результаты операций признаются при их совершении, независимо от получения или выплаты денежных средств и их эквивалентов. Будучи признанными, эти операции отражаются в финансовой отчетности того периода, к которому они относятся. Применение этого метода позволяет точнее сопоставлять расходы и доходы за период, разделить операции продажи

и кредитования, лучше отражать результаты деятельности. При начислении в учете и отчетности фиксируются предстоящие в будущем поступления денежных средств, а также обязательства по будущим платежам. Момент признания операции является решающим при составлении отчетности по МСФО. Принцип начисления позволяет уменьшить неопределенность, сделать будущее более предсказуемым для пользователя.

- 2) **непрерывность деятельности** – при составлении отчетности предполагается, что компания действует и будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, т.е. у нее нет ни намерения, ни необходимости в ликвидации или сокращении масштабов деятельности.

КАЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

- ❖ **понятность** – информация должна быть доступна для понимания пользователей. Поэтому финансовая отчетность составляется с учетом того, что пользователь обладает базовыми экономическими знаниями, в т.ч. в области бухгалтерского учета, и способностью проанализировать информацию;
- ❖ **надежность** – в финансовой отчетности не должно быть существенных ошибок и искажений. Информация считается надежной, если она достоверно сообщает пользователю те факты, которые должна сообщать. Таким образом, финансовая информация является надежной, если пользователь может полагаться на отраженные операции предприятия. Надежность информации зависит от:
 - **правдивости представления** - достоверность представления, что достигается тогда, когда бухгалтерская отчетность, отражающая экономическую деятельность, соответствует действительному положению вещей;
 - **преобладание содержания над формой** - необходимо, чтобы хозяйственные операции представлялись в соответствии с их содержанием и экономическим положением, а не просто в соответствии с их юридической формой. Содержание операций или других событий не всегда совпадает с тем, что вытекает из их юридической формы;
 - **нейтральность** – непредвзятость информации, т.е. ее выбор и представление не должны оказывать какого-либо влияния на принятие решений или формирование суждений с целью достижения запланированного результата;
 - **осмотрительность** – осторожность при отражении операций в условиях неопределенности, неизбежно возникающей в деятельности компании (например, получение сомнительных долгов, вероятный срок службы основных средств, количество возможных гарантийных требований и т.п.). Необходимо придерживаться этого для того, чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы - занижены.
 - **полнота** - информация должна быть достаточно полной и включать все необходимые факты для обеспечения ясного понимания финансовой отчетности. Пропуск может сделать информацию ложной, вводящей в заблуждение;

- ❖ **сопоставимость** – информация должна быть сравнима с финансовой отчетностью компании за предыдущие годы, а также с отчетностью других компаний. Преимущество обладания сравнимой финансовой информацией состоит в том, что она раскрывает сильные и слабые стороны предприятия в течение определенного времени.

При составлении финансовой отчетности следует принимать во внимание **ограничения уместности и надежности информации**:

- ✓ **своевременность** – задержка в предоставлении отчетности может повысить ее надежность за счет потери уместности, однако финансовая информация полезна пользователю, если он имеет доступ к ней тогда, когда она может быть использована для принятия решений. С течением времени полезность финансовой информации уменьшается;
- ✓ **баланс между выгодами и затратами** – выгоды, извлекаемые из финансовой отчетности должны быть больше затрат на ее подготовку;
- ✓ **баланс между качественными характеристиками** – на практике должно соблюдаться равновесие между качественными характеристиками для выполнения основного предназначения отчетности.

Применение выше обозначенных качественных характеристик и МСФО обеспечивает составление **достоверной, объективной и беспристрастной** финансовой отчетности.

ЭЛЕМЕНТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Элементы бухгалтерского баланса – отражают финансовое состояние компании и включают:

- **активы** - ресурсы, контролируемые компанией, представляющие собой результат предыдущих событий и операций, и от которых ожидаются будущие экономические выгоды. Будущие экономические выгоды заключаются в поступлении денежных средств или их эквивалентов либо в их экономии. Сами денежные средства, как и их эквиваленты, также являются активами. Активы обычно приобретаются за деньги или в обмен на другие активы либо производятся в самой организации;
- **обязательства** - текущие обязательства компании, возникающие из предшествующих событий, исполнение которых приведет к выбытию из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду. В обязательстве воплощена конкретная задолженность, требующая погашения, или обязанность действовать определенным образом, например, устранять неисправности в проданной продукции или выполнять предварительно оплаченную работу. Исполнение (урегулирование, погашение) обязательств может быть в форме: выплаты денежных средств, предоставления услуг, замены одного обязательства другим, переводом обязательства в капитал, утрата кредитором своих прав;
- **капитал компании** - остаточный интерес в активах компании после вычета из них всех обязательств. В собственном капитале компании можно выделить капитал, инвестированный

собственниками, нераспределенную прибыль, резервы за счет нераспределенной прибыли и за счет корректировок.

Элементы отчета о прибылях и убытках – отражают результат деятельности компании (прибыли или убытки) и включают:

- **доход** – увеличение (приращение) экономических выгод за отчетный период в форме притока или увеличения активов, либо сокращения обязательств, которые приводят к увеличению капитала компании, отличному от вкладов собственников. Доход включает в себя *выручку* (возникает как результат основной деятельности компании) и *прочие доходы* (возникают, а могут и не возникать в ходе обычной деятельности компании);
- **расходы** - сокращение экономических выгод за отчетный период в виде расходования или выбытия активов, либо увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала компании, отличному от изъятий собственников. Определение расходов предполагает убытки и другие расходы, которые возникают в результате обычной деятельности предприятия (себестоимость реализованной продукции, расходы на оплату труда, амортизация и т.п.). Убытки представляют собой другие статьи, которые отвечают определению расходов и могут возникать или не возникать в результате деятельности предприятия (реализация внеоборотных активов, потери от стихийных бедствий и т.п.).

Признание элементов финансовой отчетности, т.е. включение в баланс или отчет о прибылях и убытках статьи, которая отвечает определению элемента (путем словесного описания и отражения в виде денежной суммы), происходит, когда:

- существует вероятность того, что любая экономическая выгода, имеющая отношение к данной статье, будет получена или уменьшится; и
- статья (фактические затраты на приобретение или стоимость) может быть достоверно оценена.

В процессе признания особое внимание следует обратить на *принцип соотнесения доходов и расходов*: расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основе прямой связи между понесенными затратами и поступления по конкретным статьям доходов.

Оценка элементов финансовой отчетности, т.е. определение денежного выражения, в котором элементы финансовой отчетности признаются и отражаются в балансе и отчете о прибылях и убытках, может быть осуществлена следующими методами:

- **фактическая стоимость приобретения** (*первоначальная стоимость*) - активы отражаются в сумме, которая была за них уплачена, или по справедливой стоимости принятых обязательств или других привлеченных ресурсов для приобретения активов. Обязательства отражаются в сумме поступлений в обмен на обязательство, или по сумме денежных средств, отток которых предполагается при нормальном функционировании компании;
- **текущая стоимость** - активы учитываются в сумме, которая была бы уплачена в настоящий момент для приобретения таких же активов, а обязательства учитываются в сумме, которая потребовалась бы для погашения обязательств в настоящий момент;

- **возможная стоимость реализации (исполнения)** - активы учитываются в сумме денежных средств или их эквивалентов, которая была бы получена в настоящий момент от продажи активов, а обязательства учитываются по стоимости их погашения (недисконтированной сумме денежных средств, которая была бы выплачена для погашения обязательств при нормальном функционировании компании);
- **дисконтированная стоимость (приведенная стоимость)** - активы учитываются по текущей оценке дисконтированной стоимости будущего чистого притока денежных средств в процессе нормального функционирования компании. Пассивы учитываются по дисконтированной стоимости будущего чистого оттока денежных средств, необходимых для погашения обязательств при нормальном функционировании компании. Дисконтирование стоимости основано на реально существующем положении, что некоторая сумма денег сегодня стоит больше, чем в будущем, из-за того, что она может быть использована для получения дохода в виде процентов.

Первоначальная стоимость - принцип оценки, наиболее часто применяемый предприятиями в процессе подготовки финансовой отчетности. Он обычно применяется совместно с другими принципами оценки.

Концепция МСФО также раскрывает 2 основных подхода к **концепции капитала и поддержания капитала**:

- 1) **финансовая концепция капитала** – капитал есть чистые активы или собственный капитал компании. **Поддержание финансового капитала** – прибыль представляет собой увеличение денежной суммы чистых активов в конце периода по сравнению с началом с учетом всех изъятий и вложений собственников в течение периода;
- 2) **физическая концепция капитала** – капитал есть производственная мощность компании, основанная, например, на выпуске продукции. **Поддержание физического капитала** - прибыль равна увеличению физической производительности компании за отчетный период после вычета всех изъятий и вложений собственников.

Выбор компанией концепции капитала основывается на потребностях пользователей ее отчетности. Большинство компаний выбирают финансовую концепцию капитала.

МСФО 16 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

Основные средства - это материальные активы, которые:

- используются предприятием для производства или поставок товаров или оказания услуг, для сдачи в аренду, или для административных целей; и
- предполагаются для использования на протяжении нескольких периодов.

Т.е. один и тот же материальный актив в зависимости от цели приобретения может быть отражен в составе основных средств, товарно-материальных запасов или инвестиций в недвижимость. В Методических рекомендациях по применению МСФО 16 приводится следующий пример: компьютер, приобретенный субъектом с целью использования в хозяйственной деятельности, отражается в составе основных средств, а компьютер, приобретенный с целью перепродажи, отражается в составе товарно-материальных запасов (МСФО 2). Здание, приобретенное не для использования самим субъектом, а с целью сдачи в аренду, либо прироста рыночной стоимости, отражаются как инвестиции в недвижимость.

Обратите внимание на терминологию: в МСФО нет понятия остаточная стоимость (ее часто путают с балансовой стоимостью), а есть категория ликвидационной стоимости.

МСФО 16 устанавливают **два критерия признания** основных средств:

- существует вероятность того, что с такими активами связаны **будущие экономические выгоды для предприятия**, и
- стоимость актива для предприятия (фактические затраты на приобретение) может быть **достоверно определена**.

Первый критерий, подразумевающий получение экономических выгод в будущем, обеспечивает оценку предприятием степени вероятности того, что такие будущие экономические выгоды будут получены при использовании основного средства на основе имеющихся данных в момент приобретения. Второй критерий, подразумевающий возможность достоверного определения стоимости, выполняется наличием документации на приобретение основного средства (например, счет-фактура на приобретение основного средства), в которой указывается его цена. В том случае, если основные средства строятся хозяйственным способом, можно достоверно определить стоимость на основании документации поставщиков и подрядчиков, связанной с приобретением материалов, наймом рабочей силы и другими затратами, понесенными в процессе строительства.

Порядок учета основных средств:

- 1) **первоначальная оценка** – по фактическим затратам на приобретение (покупная цена + пошлины + затраты по приведению актива в рабочее состояние – торговые скидки). Примерами затрат которые не являются элементами фактической стоимости основных средств могут быть: затраты на представление нового продукта или услуги (в т.ч. реклама), общие и

административные расходы, первоначальные операционные убытки, понесенные до ввода актива в эксплуатацию;

2) *последующая оценка:*

а) *основной подход* – по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (сумма превышения балансовой стоимости актива над его возмещаемой суммой);

б) *альтернативный подход* – по переоцененной стоимости, т.е. справедливой стоимости объекта основных средств на дату переоценки, за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии. Переоценка должна проводиться регулярно, чтобы не было отличий между балансовой и справедливой стоимостью.

Последующие затраты, относящиеся к основным средствам, признаются как расходы за период, в котором они были понесены, если эти затраты связаны с восстановлением первоначальных технических характеристик основных средств (содержание и текущий ремонт основных средств). Если же существует вероятность поступления будущих экономических выгод, превышающих первоначальные нормы производительности основных средств, то затраты капитализируются (модификация с увеличением срока службы, повышением производительности, усовершенствование деталей и узлов машин с повышением качества продукции и т.п.);

Как правило, переоценка основных средств оказывает значительное влияние на финансовую отчетность, поэтому МСФО 16 допускает переоценку основных средств из-за изменения рыночной стоимости каждого основного средства, если такая переоценка подкреплена заключением эксперта (профессионального оценщика). МСФО признают существование групп основных средств, рыночную стоимость которых установить невозможно в силу их специфики. Такие основные средства оцениваются по восстановительной стоимости за вычетом амортизации.

При переоценке основных средств, накопленная амортизация на дату переоценки:

- переоценивается пропорционально изменению балансовой стоимости актива до вычета амортизации, т.е. после переоценки балансовая стоимость равняется его переоцененной стоимости (используется при переоценке актива до восстановительной стоимости с учетом износа путем индексирования);
- списывается против балансовой стоимости до вычета амортизации, а чистая величина переоценивается (используется при переоценке зданий до рыночной стоимости).

Если в результате переоценки балансовая стоимость актива увеличивается, то это увеличение отражается в отчетности в разделе «Капитал» как «Результат переоценки». При этом сумма увеличения стоимости основных средств в результате переоценки должна признаваться в качестве дохода в той величине, в которой она компенсирует ранее признанную в качестве

расхода сумму уменьшения стоимости того же актива.

Если балансовая стоимость актива в результате переоценки уменьшается, то это уменьшение должно признаваться в качестве расхода. При этом величина уменьшения стоимости основных средств по результатам переоценки должна вычитаться из статьи «результат переоценки» в пределах, в которых это уменьшение не превышает размер этой статьи по отношению того же самого объекта основных средств.

Частота переоценки зависит от изменений справедливой стоимости основных средств (а не определяется законодательством КР, как того требует КСБУ8). Так ежегодно переоцениваются основные средства, справедливая стоимость которых колеблется значительно, раз в 3-5 лет переоцениваются основные средства с незначительными изменениями справедливой стоимости.

ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

АО «Алтын-Куш» приобрело 1 апреля 1987 года здание стоимостью 1 800 000 сом. Ежегодный размер амортизации составляет 60 000 сом. По истечении 5 лет рыночная стоимость здания возросла до 2 250 000 сом и руководством предприятия решено переоценить его.

Увеличение стоимости

Дт «Накопленная амортизация» 300 000
Кт «Основные средства» 300 000

Дт «Основные средства» 750 000
Кт «Корректировки по переоценке» 750 000.

Через 5 лет руководство предприятия решает провести переоценку, т.к. рыночная стоимость здания снизилась до 1 000 000 сом.

Уменьшение стоимости

Дт «Накопленная амортизация» 450 000
Кт «Основные средства» 450 000

Дт «Прочие неоперационные расходы» 50 000
Дт Капитал: «Корректировки по переоценке» 750 000
Кт «Основные средства» 800 000.

Источник: Методические рекомендации по применению МСФО 16 «Учет основных

~~средств»~~
~~подлежащей списанию стоимости основного средства на протяжении всего срока его службы.~~

Стоимость основного средства, подлежащая списанию (амортизируемая стоимость) - это разница между стоимостью приобретения основного средства и его ликвидационной стоимостью. Сумма амортизации за отчетный период признается в качестве расхода.

Срок службы основного средства определяется решением руководства компании и основывается на опыте предприятий, использующих аналогичные основные средства, общей деловой практике и других соображениях, которые руководство сочтет важными. Срок службы основного средства, как правило, определяется, исходя из его полезности для предприятия и, соответственно, может быть короче срока его экономической (или физической) службы. Срок полезной службы объекта должен периодически пересматриваться, соответственно сумма амортизационных отчислений текущего и будущих периодов должна корректироваться.

Амортизация может начисляться методами:

- 1) *метод равномерного начисления* – начисление постоянной суммы амортизации на протяжении всего срока службы объекта основных средств;
- 2) *метод уменьшаемого остатка* – состоит в сокращении суммы начисления амортизации на протяжении срока службы основного средства;
- 3) *метод суммы изделий* – сумма амортизации рассчитывается, исходя из предполагаемого использования или предполагаемой производительности актива.

Решающим фактором при выборе определенного метода начисления амортизации является обеспечение того, чтобы он соответствовал модели получения экономических выгод и последовательно применялся в различных учетных периодах. Выбранный метод амортизации, должен быть указан в приложениях к финансовой отчетности, и предприятие должно следовать ему каждый год. Если принимается решение об изменении метода амортизации, в приложения к финансовой отчетности необходимо включить соответствующее примечание с пояснениями.

Сумма, которую компания ожидает возместить в ходе дальнейшего использования актива, включая ликвидационную стоимость, называется *возмещаемой стоимостью*. Балансовую стоимость актива следует периодически (например, в конце года) сравнивать с возмещаемой, и в случае превышения разницу признавать в качестве расхода. Если же балансовая стоимость ниже возмещаемой, то разницу следует относить на уменьшение прироста от переоценки.

МСФО 16 требует от компаний раскрытия определенной информации в балансовом отчете и отчете о прибылях и убытках, но позволяют предприятиям самим выбирать форму, в которой будут представлены примечания. Обязательный объем информации включает:

- сведения о группах основных средств (земля, здания, станки и оборудование и другие категории активов): способы стоимостной оценки; валовая балансовая стоимость за вычетом накопленной амортизации на начало и конец периода;
- сведения об амортизации: методы и нормы амортизации, суммы амортизации;
- сверка балансовой стоимости в течение периода: поступление, выбытие, приобретение путем объединения бизнеса, результаты переоценки, амортизация и пр.;
- по переоценке основных средств: способ переоценки, дата переоценки, факт привлечения профессионального оценщика, описание использованных индексов, балансовую стоимость каждого вида основных средств, учтенных в отчетности по фактической стоимости.

Информация по арендованному имуществу и активам, приобретаемым в рассрочку, должна предоставляться отдельно. Примечания к финансовой отчетности представляют собой текст, дающий пользователям финансовой отчетности общую информацию, а также таблицы, в которых анализируются числовые данные, сгруппированные в балансе.

МСФО 39 «ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА»

В этом стандарте установлены основные моменты определения первоначальной и последующей оценки различных видов финансовых активов и обязательств.

Определение финансового инструмента дано в МСФО 32, согласно которого:

- **финансовый инструмент** – это любой договор, в результате которого одновременно возникает финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевой инструмент у другой компании;
- **финансовый актив** – это любой актив, являющийся:
 - а) денежными средствами;
 - б) обусловленным договором правом на получение денежных средств или другого финансового актива от другой компании;
 - в) обусловленным договором правом на обмен финансовыми инструментами с другой компанией на потенциально выгодных условиях; или
 - г) долевой инструмент другой компании;
- **финансовое обязательство** – это любая обязанность по договору:
 - а) предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой компании; или
 - б) обменять финансовые инструменты с другой компанией на потенциально невыгодных условиях.

Инвестициями называют вложения капитала для получения экономической выгоды в течение определенного периода времени. Согласно ранее действовавшего МСФО 25 «Учет инвестиций», все инвестиции подразделялись на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока владения. МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», введенный с 1 января 2001 года, заменил МСФО 25, рассматривавший вопросы инвестирования в ценные бумаги, землю и здания, а также другие материальные и нематериальные активы, в части инвестиций в долговые и долевые инструменты.

Финансовые инструменты признаются тогда и только тогда, когда компания становится стороной по договору в отношении финансового инструмента. Признание может осуществляться:

- ★ **на дату заключения сделки** - это дата, когда компания берет на себя обязанность купить или продать актив. Учет на дату сделки предусматривает:
 - а) признание актива, подлежащего получению, и обязательства по его оплате в день заключения сделки;

б) прекращение признания актива, который продан и признание дебиторской задолженности покупателя на день заключения сделки;

★ **на дату расчетов** – это дата осуществления поставки актива компании или компанией. Учет на дату расчетов предусматривает:

- а) признание актива в день его передачи компании;
- б) прекращение признания актива на дату его передачи компанией.

Первоначальное отражение инвестиций в учете производится по **себестоимости**, которая включает в себя покупную цену и расходы на приобретение (вознаграждения и комиссионные агентам, консультантам, брокерам и дилерам, плата за перевод средств и т.п.). Если инвестиция приобретается за счет выпуска акций или других ценных бумаг, то стоимостью приобретения будет являться справедливая стоимость выпущенных ценных бумаг.

Справедливой стоимостью считается сумма денежных средств, по которой приобретаются активы между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Инвестиции могут быть представлены:

- ◆ **долговыми ценными бумагами** – инструментами, представляющими кредиторские отношения с предприятием. К ним относятся правительственные ценные бумаги, векселя и облигации;
- ◆ **долевыми ценными бумагами** - инструментами, представляющими доли владения активами компании, остающимися после вычета всех ее обязательств (простые и привилегированные акции). **Классификация инвестиций:**

- 1) **торговые финансовые инвестиции** – это активы, которые приобретены с целью получения прибыли в результате краткосрочных колебаний цен или маржи дилера. К этой категории могут быть отнесены также финансовые активы, являющиеся частью инвестиционного портфеля, структура которого свидетельствует о стремлении к получению прибыли в краткосрочном периоде. Торговые финансовые активы могут быть представлены и долевыми и долговыми ценными бумагами;
- 2) **инвестициями, удерживаемыми до погашения** являются финансовые активы, по отношению к которым субъект имеет как позитивное намерение, так и способность удерживать эти ценные бумаги до погашения. Также необходимым условием является то, что финансовые активы должны иметь фиксированный или определяемый доход и фиксированный срок погашения. Т.о. в эту категорию инвестиций входят только долговые ценные бумаги;
- 3) **ссуды и дебиторская задолженность, предоставленные другим предприятиям** представляют собой финансовые вложения, которые возникают в результате предоставления денежных средств, товаров или услуг непосредственно дебитору. Согласно МСФО 39, исключением являются те случаи, когда займы предоставляются в целях

немедленной их переуступки в самое ближайшее время или в краткосрочной перспективе;

4) **финансовые инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи** - это финансовые активы, которые не относятся к выше перечисленным категориям.

Торговые финансовые инвестиции и имеющиеся в наличии для продажи, учитываются по **справедливой стоимости**, поэтому требуют корректировок.

Результаты переоценки *торговых инвестиций* отражаются как *часть чистой прибыли (убытка)*. Изменения в справедливой стоимости *инвестиций, имеющихся в наличии для продажи*, учитываются на счете «Корректировки по переоценке активов» или как часть *прибыли (убытка) за период*, в котором она возникает.

Инвестиции, удерживаемые до погашения, учитываются по **амортизированной стоимости**, и поэтому они не корректируются до справедливой стоимости. Амортизируемая стоимость представляет собой величину, в которой финансовый актив был оценен при первоначальном признании, уменьшенную или увеличенную на сумму накопленной амортизации разницы между первоначальной стоимостью и ценой погашения, за вычетом выплат в погашение основной суммы долга, а также суммы частичного списания в связи с обесценением или безнадежной задолженностью.

В примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрывать всю информацию о составляющих и о характере финансовых инструментов для каждой категории финансовых активов, а также учетную политику, принятую для признания, отражения финансовых инструментов и о методах их оценки.

МСФО 40 «ИНВЕСТИЦИИ В НЕДВИЖИМОСТЬ»

Данный стандарт, вступивший в силу с 1 января 2001года, устанавливает порядок учета инвестиций в недвижимость и соответствующие требования к раскрытию информации. МСФО 40 применяется при признании, оценке и раскрытии информации об **инвестициях в недвижимость**.

Согласно МСФО 40:

- **инвестиции в недвижимость** - недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то, и другое), находящаяся в распоряжении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей, доходов или прироста стоимости капитала или того и другого, но не для:
 - а) производства или поставки товаров, оказания услуг, для административных целей; или
 - б) продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности;
- **недвижимость, занимаемая владельцем** - недвижимость, находящаяся в распоряжении (владельца или арендатора по договору финансовой аренды), предназначенная для

использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или в административных целях.

В качестве объектов инвестиций в недвижимость могут выступать:

а) земля:

- которой владеет субъект с целью получения выгоды от прироста стоимости имущества, а не для продажи в краткосрочной перспективе в ходе обычной хозяйственной деятельности;
- по отношению, к которой не определена цель использования;

в) здания и сооружения:

- принадлежащие субъекту и предоставленное в аренду по договорам операционной аренды;
- арендованные на условиях финансовой аренды и сдаваемые в операционную аренду;
- предназначенные для сдачи в аренду в будущем на условиях операционной аренды.

Если же недвижимость находится в процессе строительства или реконструкции, по окончании которой предполагается ее продажа, то она не может рассматриваться как инвестиционная собственность.

Пример:

1) Субъект приобретает участок земли, поскольку предполагает, что в будущем (через несколько лет) цены на данный участок земли существенно вырастут и его можно будет продать с большой прибылью.

Данный актив следует классифицировать как *инвестиции в недвижимость*, поскольку не предполагается перепродажа в ближайшем будущем. Актив приобретается с целью увеличения стоимости.

2) Субъект приобретает участок земли для продажи в течение года, так как цены на данный участок земли существенно вырастут, и его можно будет продать с большей прибылью.

Данный актив следует классифицировать как *товары*, поскольку актив приобретается с целью перепродажи в ближайшем будущем в ходе обычной хозяйственной деятельности.

ПРИЗНАНИЕ

Первоначальная оценка инвестиций в недвижимость производится **по фактическим затратам на приобретение**, которые включают:

- стоимость приобретения; и
- любые прямые затраты (например, стоимость профессиональных юридических услуг, налоги на передачу прав собственности и другие затраты, связанные с оформлением сделки).

К фактическим затратам на приобретение не относятся:

- затраты по вводу в эксплуатацию (исключая случаи, когда они предназначены для приведения объекта в рабочее состояние);
- первоначальные операционные убытки до выхода на запланированный уровень сдачи помещений в аренду;
- величина сверхнормативного потребления материалов, трудовых и прочих ресурсов при сооружении или реконструкции объектов недвижимости.

Последующие затраты по инвестициям в недвижимость, увеличивают их балансовую

стоимость, когда существует вероятность того, что субъект в будущем получит экономические выгоды сверх первоначально рассчитанных нормативных показателей. Все прочие последующие затраты следует признавать как расходы в том периоде, в котором они были понесены.

Существует две модели учета инвестиций в недвижимость:

- 1) по справедливой стоимости; или
- 2) по фактическим затратам на приобретение.

Выбранная модель учета отражается в учетной политике субъекта и применяется ко всем объектам инвестиций в недвижимость. При использовании модели учета по справедливой стоимости стандарт запрещает самостоятельное изменение учетной политики на переход к модели учета по фактическим затратам на приобретение.

МОДЕЛЬ УЧЕТА ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ	МОДЕЛЬ УЧЕТА ПО ФАКТИЧЕСКИМ ЗАТРАТАМ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ
Оценка после первоначального признания	
<ul style="list-style-type: none"> • Инвестиции в недвижимость отражаются на отчетную дату по справедливой стоимости (как правило, рыночной стоимости). • В результате изменения справедливой стоимости инвестиций в недвижимость возникает прибыль или убыток, которые следует относить на чистую прибыль или убыток, за тот период, в котором они возникли. 	<ul style="list-style-type: none"> • Инвестиции в недвижимость отражаются на отчетную дату по фактическим затратам на приобретение за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения активов (см. основной порядок учета МСФО 16).

Переклассификация

Производится только при изменении предназначения объекта, а именно:

- *перевод из инвестиций в недвижимость в основные средства*: когда владелец начинает занимать недвижимость;
- *перевод из инвестиций в недвижимость в товары*: когда начинается реконструкции для последующей продажи;
- *перевод из основных средств в инвестиции в недвижимость*: когда заканчивается период, в течение которого недвижимость использовалась в процессе производства продукции или предоставления товаров или услуг, либо для административных целей;
- *перевод из товаров в инвестиции в недвижимость*: когда объект передается в аренду по договору операционной аренды;
- *перевод из основных средств в инвестиции в недвижимость*: когда завершатся строительные работы или реконструкция недвижимости.

- При переводе в основные средства или товары в качестве фактических затрат на их приобретение будет выступать справедливая стоимость объекта инвестиций в недвижимость по состоянию на дату изменения его предназначения.
- При переводе основных средств в инвестиции в недвижимость разницу между балансовой и справедливой стоимостью актива по состоянию на дату перевода необходимо учитывать как переоценку (см. МСФО16).
- При переводе объекта из товаров в инвестиции в недвижимость разница между балансовой и справедливой стоимостью по состоянию на дату перевода необходимо отнести на чистую прибыль или убыток за период.

- При переводе объектов в категории «инвестиции в недвижимость», «основные средства» и «товары», и наоборот, который производится по балансовой стоимости объектов учета, не происходит изменение стоимости объекта.

Выбытие

Признание объекта инвестиций в недвижимость прекращается (т.е. он списывается с баланса) при выбытии или окончательном снятии с эксплуатации, когда после выбытия объекта не предполагается получение связанных с ним экономических выгод.

Прибыли или убытки, возникающие в результате выбытия инвестиций в недвижимость (разница между чистой выручкой от выбытия и балансовой стоимостью актива) следует отражать в составе доходов и расходов за отчетный период.

Раскрытие

Субъекту следует раскрывать следующую информацию:

- методы и существенные допущения, использованные при определении справедливой стоимости инвестиции в недвижимость;
- использование (или отсутствие подобной оценки) оценки независимого оценщика, обладающего соответствующей профессиональной квалификацией, а также опытом проведения оценки инвестиции в недвижимость той же категории и расположенной на той же территории, что и оцениваемый объект;
- показатели, отраженные в отчете о прибылях и убытках:
 - рентный доход от инвестиции в недвижимость;
 - прямые операционные расходы (в том числе расходы на ремонт и текущее обслуживание), относящиеся к инвестиции в недвижимость, от которой в отчетном периоде был получен рентный доход; и
 - прямые операционные расходы (в том числе расходы на ремонт и текущее обслуживание), относящиеся к инвестиции в недвижимость, которая не принесла рентный доход за отчетный период и др.

Дополнительно раскрывается выверка балансовой стоимости инвестиции в недвижимость на начало отчетного периода с балансовой стоимостью на конец отчетного периода, (без представления сопоставимой информации):

- прирост инвестиций в недвижимость:
 - а) в результате приобретения
 - б) в результате капитализации последующих расходов;
- выбытие;
- чистую прибыль или убыток в результате корректировки справедливой стоимости;
- переводы объектов инвестиций в недвижимость в категории «товары» и «основные средства», и наоборот;
- другие изменения.

Дополнительно раскрывается следующая информация:

- использованные методы начисления амортизации;
- срок полезной службы активов или использованные нормы амортизации;
- совокупная балансовая стоимость и накопленная амортизация (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец отчетного периода;
- справедливая стоимость инвестиций в недвижимость.
- выверка балансовой стоимости инвестиции в недвижимость на начало и на конец отчетного периода, (без представления сопоставимой информации):
 - а) прирост инвестиций в недвижимость в результате приобретения объектов и в результате капитализации последующих расходов;
 - б) выбытие;
 - в) амортизация;
 - г) сумму признанных в отчетности убытков от обесценения в соответствии с МСФО 36;
 - д) переводы объектов инвестиций в недвижимость в категории «товары» и «основные средства», и наоборот; и другие изменения.

МСФО 41 «СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО»

Этот международный стандарт финансовой отчетности был одобрен ПКМСФО в декабре 2000 года и вступает в силу для финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся с 01.01.2003 года или после этой даты.

Настоящий стандарт устанавливает порядок учета сельскохозяйственной деятельности компании, под которой понимается управление биотрансформацией (процессом роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения животных и растений) (биологических активов) в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов. Т.е. он определяет правила учета:

- биологических активов (животных и растений);
- сельхозпродукции в момент ее сбора (после сбора продукции применяется МСФО 2);
- государственных субсидий, относящихся к сельхоздеятельности.

МСФО 41 не рассматривает процесс переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора, даже если она является естественным продолжением сельхоздеятельности. Также он не затрагивает учет земли сельскохозяйственного назначения (см. МСФО16 или МСФО 40) и нематериальных активов сельскохозяйственного назначения (см. МСФО 38).

МСФО 41 устанавливает порядок первоначальной оценки биологических активов и сельхозпродукции в момент ее сбора: **по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов** (комиссионные брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов, налоги на передачу собственности и пошлины), за исключением тех случаев, когда в момент первоначального признания справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности. Справедливая стоимость – сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами (она равна текущей рыночной цене актива за вычетом транспортных и прочих расходов по доставке активов на рынок). Биологический актив по состоянию на каждую отчетную дату оценивается также по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. Методы и существенные допущения, использованные при определении справедливой стоимости каждой группы сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора, а также справедливой стоимости каждой группы биологических активов должны раскрываться.

Пример: 1 августа 200X года предприятие приобрело партию скота молочного направления. Стоимость покупки составила 52 500 сом, в т.ч. 1500 сом – сбор регулирующих органов при совершении сделки, 3000 сом – комиссионные брокеру.

Бухгалтерская запись будет следующей:

1 августа 200X г.

Дт	Биологические активы: скот молочного направления – взрослое стадо	48 000	
Дт	Операционные (сбытовые) расходы	4 500	
Кт	Денежные средства		52 500.

При первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, а также при изменении справедливой стоимости биологического актива за вычетом предполагаемых сбытовых расходов могут возникнуть прибыли или убытки. Они должны учитываться при определении чистой прибыли или убытка за период, в котором они имели место.

Если отсутствует возможность определения достоверной справедливой стоимости актива (нет сведений о рыночных ценах), то биологический актив оценивается *по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от его обесценения*. И как только появляется возможность определить справедливую стоимость биологического актива с достаточной степенью достоверности, компания должна перейти к оценке по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

Государственные субсидии, относящиеся к биологическому активу, учитываемому по справедливой стоимости, и предоставляемые на определенных условиях, должны признаваться в качестве *дохода после того, как компания выполнит условия предоставления государственной субсидии*.

Компания должна представлять в бухгалтерском балансе информацию о балансовой стоимости биологических активов отдельной строкой. Кроме того, компания должна дать описание каждой группы биологических активов (словесно или в цифрах). При этом приветствуется, но не требуется представление информации с разграничением:

- *потребляемые биологические активы*, которые собираются в виде сельхозпродукции или продаются в виде биологических активов (КРС мясного направления, скот для продажи, рыба, пшеница и кукуруза, деревья для заготовки древесины);
- *плодоносящие биологические активы*, которые не являются потребляемыми (КРС молочного направления, виноградники, плодово-ягодные деревья и др.);

- *зрелые биологические активы*, которые достигли параметров, позволяющих приступить к сбору продукции (потребляемые биологические активы) или могут обеспечить сбор продукции на регулярной основе (плодоносящие биологические активы);
- *незрелые биологические активы*.

Компания должна раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности выверку балансовой стоимости биологических активов на начало и конец периода, исходя из изменений, произошедших в течение текущего периода:

- прибыль или убыток от изменений справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов;
- прирост стоимости в связи с приобретением активов;
- уменьшение стоимости в связи с продажей активов;
- уменьшение стоимости в связи со сбором продукции;
- прочие изменения.