

МИНОБРНАУКИ РОССИИ

ФГБОУ ВПО «Удмуртский государственный университет»

Институт экономики и управления

Кафедра «Финансов и учета»

**Рабочие схемы по курсу
«Международные стандарты финансовой отчетности»**

Ижевск
2014

Автор
К.э.н., доцент кафедры
«Финансов и учета»

Г.В. Слесаренко

Зав. кафедрой
«Финансов и учета»

С.Ф. Федулова

Пособие составлено на основании Государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования и утверждено учебно-методической комиссией ИЭиУ

Протокол № 4 от «04» апреля 2014 г.

Председатель
Учебно-методической комиссии

О.А. Воробьева

« _____ » _____ 2014 г.

© Слесаренко Г.В., 2014 г.

© ИЭиУ ФГБОУ ВПО «УдГУ», 2014 г.

Соответствие МСФО и РПБУ

	МСФО (IAS, IFRS)	ПБУ
1.	МСФО (IAS) 1 <u>"Представление финансовой отчетности"</u>	ПБУ 4/99 <u>"Бухгалтерская отчетность организации"</u>
2.	МСФО (IAS) 2 <u>"Запасы"</u>	ПБУ 5/01 <u>"Учет материально-производственных запасов"</u>
3.	МСФО (IAS) 7 <u>"Отчеты о движении денежных средств"</u>	ПБУ 23/2011 <u>«Отчет о движении денежных средств»</u>
4.	МСФО (IAS) 8 <u>"Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки"</u>	ПБУ 1/08 <u>"Учетная политика организации"</u> ПБУ 21/2008 <u>«Изменения оценочных значений»</u> ПБУ 22/2010 <u>«Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»</u>
5.	МСФО (IAS) 10 <u>"События после отчетной даты"</u>	ПБУ 7/98 <u>"События после отчетной даты"</u>
6.	МСФО (IAS) 11 <u>"Договоры подряда"</u>	ПБУ 2/08 <u>"Учет договоров строительного подряда"</u>
7.	МСФО (IAS) 12 <u>"Налоги на прибыль"</u>	ПБУ 18/02 <u>"Учет расчетов по налогу на прибыль"</u>
8.	МСФО (IAS) 16 <u>"Основные средства"</u>	ПБУ 6/01 <u>"Учет основных средств"</u>
9.	МСФО (IAS) 17 <u>"Аренда"</u>	Проект ПБУ <u>«Учет аренды»</u>
10.	МСФО (IAS) 18 <u>"Выручка"</u>	ПБУ 9/99 <u>"Доходы организации"</u>
11.	МСФО (IAS) 19 <u>"Вознаграждения работникам"</u>	Проект ПБУ <u>«Учет вознаграждений работникам»</u>
12.	МСФО (IAS) 20 <u>"Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи"</u>	ПБУ 13/2000 <u>"Учет государственной помощи"</u>
13.	МСФО (IAS) 21 <u>"Влияние изменений валютных курсов"</u>	ПБУ 3/2000 <u>"Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте"</u>

14.	МСФО (IAS) 23 <u>"Затраты по займам"</u>	ПБУ 15/08 <u>"Учет расходов по займам и кредитам"</u>
15.	МСФО (IAS) 24 <u>"Раскрытие информации о связанных сторонах"</u>	ПБУ 11/2000 <u>"Информация об аффилированных лицах"</u>
16.	МСФО (IAS) 26 <u>"Учет и отчетность по пенсионным планам"</u>	нет
17.	МСФО (IAS) 27 <u>"Отдельная финансовая отчетность"</u>	нет
18.	МСФО (IAS) 28 <u>"Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия"</u>	нет
19.	МСФО (IAS) 29 <u>"Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции"</u>	нет
20.	МСФО (IAS) 30 <u>"Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых учреждений"</u>	нет
21.	МСФО 31 <u>"Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности"</u>	ПБУ 20/03 <u>"Информация об участии в совместной деятельности"</u>
22.	МСФО (IAS) 32 <u>"Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации"</u>	ПБУ 19/02 <u>"Учет финансовых вложений"</u>
23.	МСФО (IAS) 33 <u>"Прибыль на акцию"</u>	нет
24.	МСФО (IAS) 34 <u>"Промежуточная финансовая отчетность"</u>	ПБУ 4/99 <u>"Бухгалтерская отчетность организации"</u>
25.	МСФО (IAS) 36 <u>"Обесценение активов"</u>	нет
26.	МСФО (IAS) 37 <u>"Резервы, условные обязательства и условные активы"</u>	ПБУ 8/01 <u>"Условные факты хозяйственной деятельности"</u>
27.	МСФО (IAS) 38 <u>"Нематериальные активы"</u>	ПБУ 14/2000 <u>"Учет нематериальных активов"</u>
28.	МСФО (IAS) 39 <u>"Финансовые инструменты: признание и оценка"</u>	ПБУ 19/02 <u>"Учет финансовых вложений"</u>
29.	МСФО 40 <u>"Инвестиционная собственность"</u>	нет

30.	МСФО (IAS) 41 " <u>Сельское хозяйство</u> "	нет
31.	МСФО (IFRS) 1 " <u>Первое применение МСФО</u> "	нет
32.	МСФО (IFRS) 2 " <u>Выплаты долевыми инструментами</u> "	нет
33.	МСФО (IFRS) 3 " <u>Объединения бизнеса</u> "	нет
34.	МСФО (IFRS) 4 " <u>Договоры страхования</u> "	нет
35.	МСФО (IFRS) 5 " <u>Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность</u> "	ПБУ 16/02 " <u>Информация по прекращаемой деятельности</u> "
36.	МСФО (IFRS) 7 " <u>Финансовые инструменты: раскрытие информации</u> "	ПБУ 19/2002 « <u>Учёт финансовых вложений</u> »
37.	МСФО (IFRS) 8 " <u>Операционные сегменты</u> "	ПБУ 12/2010 " <u>Информация по сегментам</u> "
38.	-	ПБУ 10/1999 « <u>Расходы организации</u> »
39.	МСФО (IFRS) 10 " <u>Консолидированная финансовая отчетность</u> "	Федеральный закон №208-ФЗ « <u>О консолидированной финансовой отчетности</u> »
40.	МСФО (IFRS) 11 " <u>Совместная деятельность</u> "	ПБУ 20/2003 « <u>Информация об участии в совместной деятельности</u> »
41.	МСФО (IFRS) 12 " <u>Раскрытие информации об участии в других предприятиях</u> "	нет
41.	МСФО (IFRS) 13 " <u>Оценка справедливой стоимости</u> "	нет

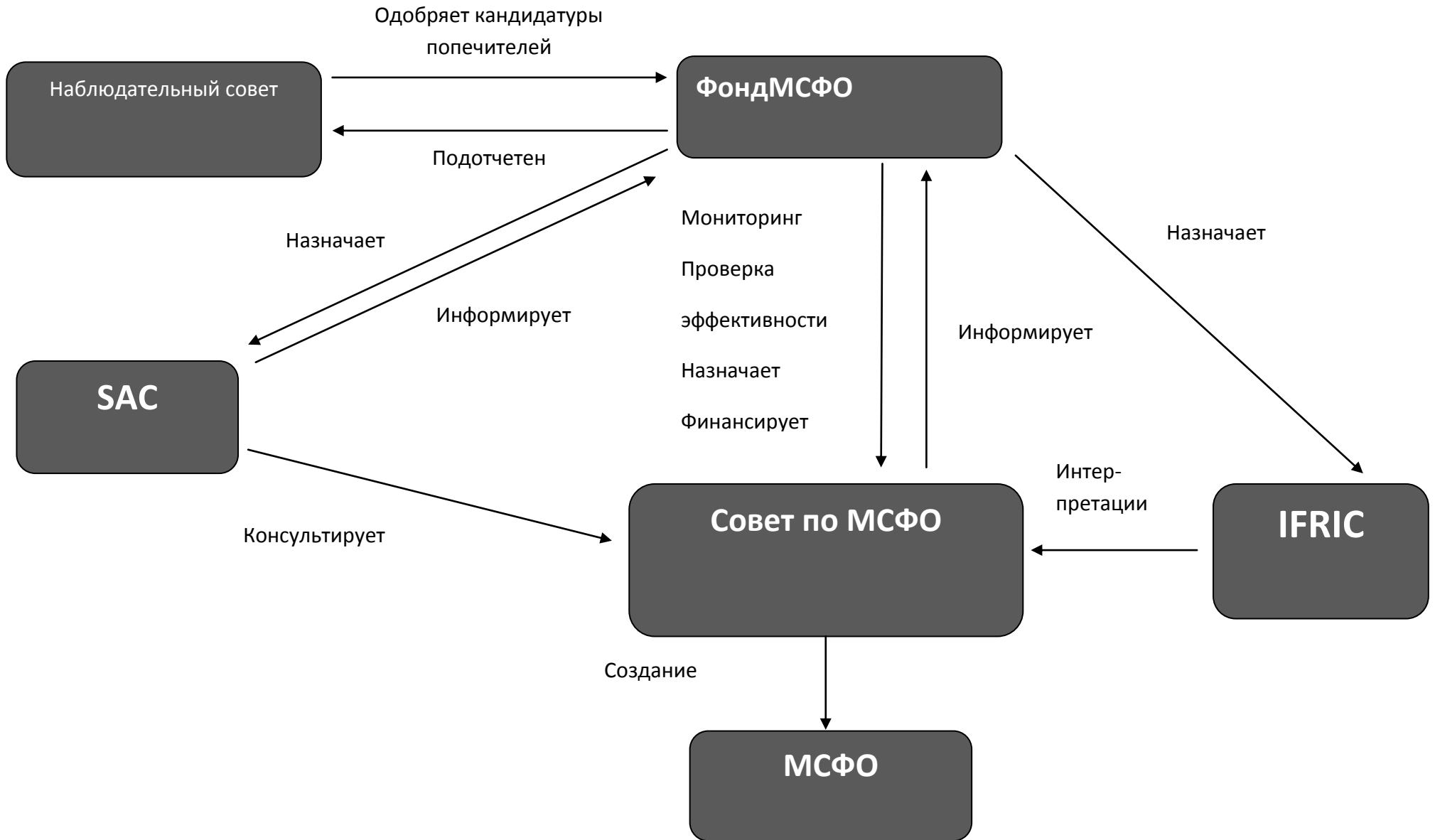


Рис. 1. Структура Совета по МСФО

**Сравнительная оценка учетных стандартов амортизации
основных средств**

Элементы	МСФО	РПБУ
Сущность амортизации	Систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования	Процесс переноса основными фондами своей стоимости на выпускаемую продукцию фиксированными частями
Амортизируемая стоимость	Первоначальная стоимость за вычетом ликвидационной стоимости	Первоначальная или восстановительная стоимость без учета ликвидационной стоимости
Ликвидационная стоимость	Оценка основных средств, устанавливаемая на момент их выбытия (списание с баланса)	Не предусмотрена, однако присутствует в расчете амортизации способом уменьшаемого остатка
Начисление амортизации	В начале либо в конце финансового года. При поступлении и выбытии основных средств осуществляется только корректировка начального износа дополнительными или сторнировочными записями	Ежемесячное. При поступлении и выбытии основных средств осуществляются соответствующие корреспонденции счетов
Стоимостный критерий	Самостоятельное определение и установление стоимостных критериев отнесения приобретенных средств труда либо к основным, либо к оборотным активам	Законодательно установлен лимит в размере 20 000 руб., при недостижении которого объекты основных средств списываются на затраты производства
Амортизируемые объекты	Все объекты основных средств кроме земли	Амортизации не подлежат объекты внешнего благоустройства, многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста, земельные участки и объекты природопользования
Приостановление начисления амортизации	Начисление амортизации приостанавливается, когда актив предназначен для продажи в соответствии с МБС (IAS) 5	Начисление амортизации приостанавливается в случае перевода объекта основных средств на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления (более 12 мес.)

Установление срока полезного использования	Устанавливается компанией самостоятельно экспертным путем либо на основании опыта бухгалтера	При установлении срока полезного использования необходимо руководствоваться нормативно-правовыми актами. При этом сумма начисленной амортизации зависит от источников поступления и покупной стоимости средств труда
Факторы, оказывающие влияние на срок полезной службы объекта	Ожидаемый срок и объем использования актива, предполагаемый физический износ, возможный моральный износ, полезность актива для компании, юридические и подобные ограничения на эксплуатацию средства труда	Ожидаемый срок использования актива в соответствии с ожидаемой производительностью и мощностью, ожидаемый физический износ, нормативно-правовые и другие ограничения использования объекта
Изменение срока полезного использования	Сроки полезного использования объектов основных средств периодически пересматриваются	Изменение допускается в случае модернизации, реконструкции, достройки, дооборудования объекта основных средств
Выбор метода амортизации	Метод амортизации должен отражать схему, по которой компания потребляет экономические выгоды, полученные от актива. Не установлен закрытый перечень методов амортизации. Для различных основных средств могут использоваться разные методы амортизации	Способ амортизации выбирается предприятием, ориентирующимся на потребности самостоятельно. Установлен закрытый перечень способов амортизации. Для групп основных средств могут применяться разные способы амортизации
Пересмотр метода амортизации	Метод амортизации регулярно анализируется на необходимость его изменения, изменяется, если это нужно, а суммы корректируются	Пересмотр способа начисления амортизации не разрешен

Сравнительная характеристика требований ПБУ 15/2008 "Учет расходов по займам и кредитам" и МСФО (IAS) 23 "Затраты по займам"

Признак сравнения	ПБУ 15/2008	МСФО (IAS) 23
Предмет регулирования	Расходы по займам и кредитам (далее - расходы по займам)	Затраты по займам
Состав расходов (затрат) по займам и кредитам	Проценты к уплате по займу или кредиту. Дополнительные расходы по займам и кредитам (стоимость информационных и консультационных услуг, стоимость экспертизы договора займа или кредита и иные расходы, непосредственно связанные с получением займов и кредитов)	Проценты по банковским овердрафтам и краткосрочным и долгосрочным ссудам. Амортизация скидок или премий, связанная со ссудами. Амортизация дополнительных затрат, связанных с получением ссуды. Платежи в отношении финансовой аренды, отражаемые в учете в соответствии с МСФО (IAS) 17 "Аренда". Курсовые разницы по займам в иностранной валюте в той мере, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов
Порядок учета затрат по займам	Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся. Расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива	Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, образуют себестоимость этого актива. Прочие затраты по займам надлежит признавать в качестве расходов
Понятие актива, в стоимость которого включаются затраты по займам	Инвестиционный актив - объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление	Квалифицируемый актив - это актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи обязательно требует значительного времени

Перечень квалифицируемых (инвестиционных) активов	Объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов	Запасы. Предприятия обрабатывающей промышленности. Предприятия электроэнергетики. Нематериальные активы. Инвестиционная недвижимость
Виды расходов, включаемых в стоимость актива	Только проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива	Все затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива
Условия капитализации расходов (затрат) по займам	Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии следующих условий: - расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в учете; - расходы по займам подлежат признанию в учете; - начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива	Капитализируются затраты с начальной даты. Начальная дата - это дата, на которую организация впервые выполнила все перечисленные далее условия: - понесла расходы по данному активу; - понесла затраты по займам; - осуществила действия, необходимые для подготовки актива к его использованию по назначению или к продаже
Приостановление капитализации расходов (затрат) по займам	При приостановке приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива на длительный период (более 3 мес.) проценты по займам прекращают включаться в стоимость актива	Капитализация затрат по займам должна приостанавливаться в течение продолжительных периодов, когда активная деятельность по модификации объекта прерывается

Исключения в приостановлении капитализации затрат по займам	Не считается периодом приостановки срок, в течение которого производится дополнительное согласование технических и (или) организационных вопросов, возникших в процессе приобретения сооружения или изготовления инвестиционного актива	Капитализация не приостанавливается, когда осуществляется значительная техническая или административная работа, а также когда временная задержка представляет собой необходимую часть процесса подготовки актива для использования его по назначению или для продажи
Прекращение капитализации расходов (затрат) по займам	Проценты прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца за месяцем прекращения приобретения, сооружения или изготовления актива или с первого числа месяца за месяцем начала использования актива, если даже работы над активом еще продолжаются	Капитализация затрат по займам прекращается, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию по назначению или продаже
Порядок учета инвестиционного дохода от временного вложения заемных средств	Проценты по займам, связанным с приобретением, сооружением или изготовлением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от временного использования заемных средств в качестве финансовых вложений	При определении суммы затрат по займам, разрешенным для капитализации в течение периода, любой полученный по таким средствам инвестиционный доход вычитается из суммы понесенных по займам затрат
Расчет капитализируемых расходов при использовании заемных средств для приобретения квалифицируемого (инвестиционного) актива и в общих целях	Проценты по займам включаются в стоимость инвестиционного актива пропорционально доле средств в общей сумме займов (кредитов), причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением актива	В тех объемах, в которых организация получает заемные средства в общих целях и использует их для приобретения квалифицируемого актива, сумма затрат по займам, разрешенная для капитализации, должна определяться путем применения ставки капитализации к затратам на данный актив

Признание дополнительных расходов по займам	Дополнительные расходы по займам могут признаваться единовременно в момент их осуществления или равномерно в течение срока займа по выбору организации	Затраты по займам включают амортизацию дополнительных затрат, понесенных в связи с организацией получения ссуды, следовательно, такие затраты должны признаваться равномерно
---	--	--

Момент признания выручки

Условия признания выручки	
ПБУ 9/99	МСФО (IAS) 18
Организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом	Состоялся переход от компании к покупателю значительных рисков и преимуществ владения товарами
Сумма выручки может быть определена	Сумма выручки может быть надежно измерена
Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации	Существует вероятность того, что экономические выгоды от сделки поступят в компанию
Право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)	Компания-продавец больше не участвует в управлении и не контролирует проданный товар
Расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены	Понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно измерены

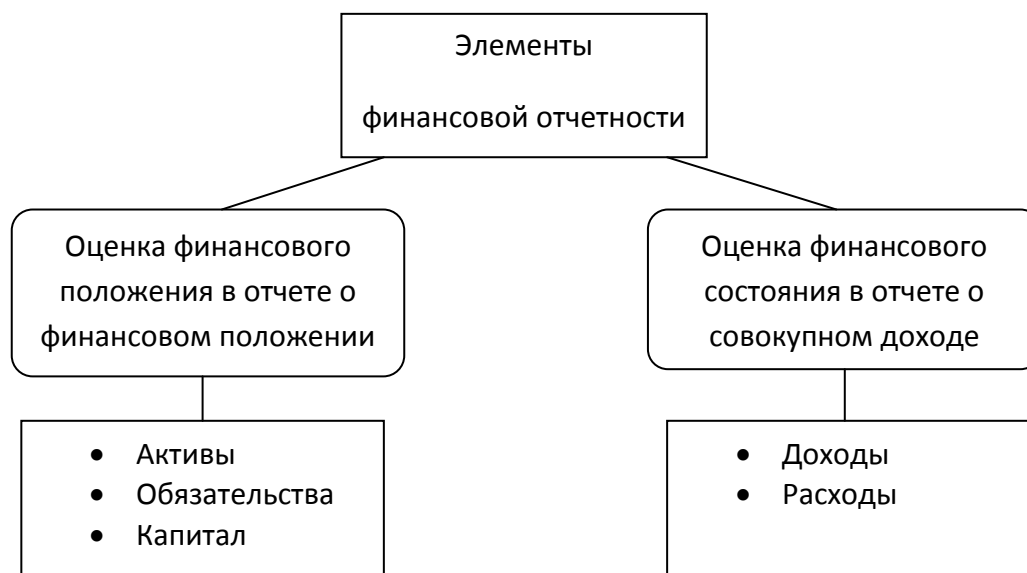


Рис. 2. Элементы финансовой отчетности

Основные понятия, используемые в МСФО

Активы - ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошлых событий, от которых предприятие ожидает поступления экономических выгод в будущем.

Обязательства - текущая задолженность предприятия, являющаяся результатом прошлых событий, урегулирование которой приведет к оттоку из предприятия ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

Капитал - доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств.

Доходы – приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами собственников капитала.

Расходы – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов, или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанному с его распределением между собственниками капитала.

Признание - это процесс включения в финансовую отчетность объекта (статьи), который подходит под определение одного из элементов и отвечает следующим критериям признания:

- существует вероятность того, что любая экономическая выгода, ассоциируемая с этим объектом, будет получена или утрачена предприятием;
- объект имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена.

Элемент:	Признается в:	Когда:
Активы	Отчете о финансовом положении	Существует вероятность того, что предприятие получит связанные с активом экономические выгоды, а его стоимость или оценка могут быть надежно измерены
Обязательства	Отчете о финансовом положении	Существует вероятность оттока ресурсов, заключающих экономические выгоды, при погашении существующего обязательства, величина которого на дату погашения может быть надежно измерена
Доходы	Отчете о совокупном доходе	Возникает увеличение будущих экономических выгод, связанных с увеличением активов или уменьшением обязательств, которые могут быть надежно измерены
Расходы	Отчете о совокупном доходе	Возникает уменьшение в будущих экономических выгодах, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства, которые могут быть надежно измерены

Оценка- это процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и отражаться в Отчете о финансовом положении и Отчете о совокупном доходе.

Фактическая стоимость приобретения (historical cost). Активы учитываются по сумме уплаченных за них денежных средств или их эквивалентов, или по справедливой стоимости, предложенной за них на момент их приобретения. Обязательства учитываются по сумме поступлений, полученных в обмен на долговое обязательство, или, в некоторых случаях (например, налоги на прибыль), по суммам денежных средств или их эквивалентов, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел.

Восстановительная стоимость (current / replacement cost). Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в том случае, если такой же или эквивалентный актив приобретался бы в настоящее время. Обязательства отражаются по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент.

Возможная цена продажи (погашения)(realizable (settlement) value). Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть выручена от выбытия актива в нормальных условиях. Обязательства отражаются по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которую предполагалось бы потратить для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

Дисконтированная стоимость (present value). Текущая оценка дисконтированной стоимости будущего чистого поступления денежных или оттока средств при нормальном ходе дел.

**Перечни принципов бухгалтерского учета,
финансовой отчетности и учетной политики
в российских нормативных документах**

Область учетных вопросов	Перечень принципов	Нормативный документ
Бухгалтерский учет в целом	Допущения: имущественной обособленности организации, непрерывности деятельности организации, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности; уместность, существенность, надежность (объективность, приоритет содержания перед формой, нейтральность, осмотрительность, полнота), сравнимость	Концепция
Финансовая отчетность	Достоверность, полнота, нейтральность, последовательность, сопоставимость, существенность	ПБУ 4/99
Учетная политика	Допущение имущественной обособленности, допущение непрерывности деятельности, допущение последовательности применения учетной политики, допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, требование полноты, требование своевременности, требование осмотрительности, требование приоритета содержания перед формой, требование непротиворечивости, требование рациональности	ПБУ 1/2008

Принципы учетной политики в ПБУ 1/2008 и в МСФО (IAS) 8

Признак сравнения	Сходство (наличие принципа в ПБУ 1/2008 и в МСФО (IAS) 8)	Различие
Допущение имущественной обособленности	-	В ПБУ 1/2008 присутствует, а в МСФО (IAS) 8 отсутствует данный принцип
Допущение непрерывности деятельности	-	В ПБУ 1/2008 присутствует, а в МСФО (IAS) 8 отсутствует данный принцип
Допущение последовательности применения учетной политики	-	В ПБУ 1/2008 присутствует, а в МСФО (IAS) 8 отсутствует данный принцип
Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности	-	В ПБУ 1/2008 присутствует, а в МСФО (IAS) 8 отсутствует данный принцип
Требование полноты	+	Фигурирует как обособленный принцип в ПБУ 1/2008 и как принцип, раскрывающий характеристику надежности информации, в МСФО (IAS) 8
Требование своевременности	-	В ПБУ 1/2008 присутствует, а в МСФО (IAS) 8 отсутствует данный принцип
Требование осмотрительности	+	Некоторое различие в названии: принцип осмотрительности в ПБУ 1/2008 и принцип консерватизма в МСФО (IAS) 8; фигурирует как обособленный принцип в ПБУ 1/2008 и как принцип, раскрывающий характеристику надежности информации, в МСФО (IAS) 8
Требование приоритета содержания перед формой	+	Фигурирует как обособленный принцип в ПБУ 1/2008 и как принцип, раскрывающий характеристику надежности информации, в МСФО (IAS) 8
Требование непротиворечивости	-	В ПБУ 1/2008 присутствует, а в МСФО (IAS) 8 отсутствует данный принцип
Требование рациональности	-	В ПБУ 1/2008 присутствует, а в МСФО (IAS) 8 отсутствует данный принцип
Качественная характеристика уместности	-	В МСФО (IAS) 8 присутствует, а в ПБУ 1/2008 отсутствует данный принцип

информации		
Качественная характеристика надежности информации	-	В МСФО (IAS) 8 присутствует, а в ПБУ 1/2008 отсутствует данный принцип
Качественная характеристика достоверности представления отчетной информации	-	В МСФО (IAS) 8 присутствует, а в ПБУ 1/2008 отсутствует данный принцип
Качественная характеристика нейтральности	-	В МСФО (IAS) 8 присутствует, а в ПБУ 1/2008 отсутствует данный принцип

**Перечень затрат, включаемых в себестоимость запасов,
в соответствии с МСФО (IAS) 2 "Запасы"**

N п/п	Вид затрат	Содержание	Примечание
1	Прямые затраты на производство	Затраты, непосредственно связанные с конкретными видами производимой продукции, например затраты на оплату труда, материальные затраты	Полностью включаются в себестоимость продукции
2	Постоянные накладные производственные затраты	Косвенные производственные расходы, связанные с производством в целом, остающиеся относительно неизменными независимо от объема производства (амортизация, обслуживание зданий и оборудования и административно-управленческие расходы)	Включаются в себестоимость единицы продукции путем распределения на основании нормальной производственной мощности
3	Переменные производственные накладные затраты	Косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти прямой зависимости от изменения объема производства	Включаются в себестоимость единицы продукции путем распределения на основании фактического использования производственных мощностей

**Расчет денежного потока прямым и косвенным методом
по российским стандартам**

Прямой метод	Косвенный метод
<p>Денежный поток = Поступление денежных средств, формирующих доход (например, продажа за наличные, доходы в виде полученных процентов) - Расходы, связанные с выплатами денежных средств (например, оплата материала, выплата заработной платы)</p>	<p>Денежный поток = Годовая прибыль/годовой убыток + Расходы, не связанные с выплатами денежных средств (например, амортизационные отчисления, создание резервов) - Доходы, не связанные с поступлением денежных средств (например, повышение балансовой стоимости основных средств, доходы от расформирования ненужных более резервов)</p>

Расчет денежного потока косвенным методом по МСФО

Первый подход	Второй подход
<p>Денежный поток = Годовая прибыль/убыток + Амортизационные отчисления (по основным средствам) + (-) Изменение величины отчислений в резервный фонд</p>	<p>Денежный поток = Годовая прибыль/убыток + Амортизационные отчисления (по основным средствам) - Повышение балансовой стоимости основных средств + (-) Изменение величины отчислений в резервный пенсионный фонд и других долгосрочных резервных отчислений + (-) Изменение особых статей + (-) Другие существенные расходы и доходы, не связанные с движением денежных средств</p>

Сравнение расчетов прямого и косвенного методов

Прямой метод	Косвенный метод
<p>Доход = Поступление денежных средств, формирующих доход + Доходы, не связанные с движением денежных средств. Расход = Расходы, связанные с выплатами денежных средств + Расходы, не связанные с выплатами денежных средств</p>	<p>Годовая прибыль/убыток = Доход - Расход</p>

Сравнительный анализ принципов учета строительных договоров в РСБУ и МСФО

Сравнительная характеристика	ПБУ 2/2008	МСФО (IAS) 11
Организации, к которым применяется стандарт	Соответствует МСФО (IAS) 11	Соответствует РСБУ
Объекты учета	Согласно п. 4 ПБУ 2/2008 в случае, когда одним договором предусмотрено строительство комплекса объектов для одного или нескольких заказчиков по единому проекту, для целей бухгалтерского учета строительство каждого объекта должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении одновременно следующих условий: на строительство каждого объекта имеется техническая документация; по каждому объекту могут быть достоверно определены доходы и расходы	МСФО (IAS) 11 содержит дополнительные условия: когда договор включает ряд объектов, сооружение каждого из них должно отражаться как отдельный договор на строительство, если по каждому объекту велись отдельные переговоры и подрядчик и заказчик имели возможность принять или отклонить часть договора, относящуюся к каждому объекту; совокупность договоров независимо от того, заключены ли они с одним заказчиком или с несколькими, должна отражаться как единый договор на строительство, если переговоры велись по пакету, состоящему из совокупности договоров
Расходы на заключение договоров	Принципиальных расхождений нет. Уточнено, что если расходы на заключение договоров не включаются в расходы по договору, то они относятся на прочие расходы организации (п. 15 ПБУ 2/2008)	Соответствует РСБУ
Состав и порядок признания прямых расходов	Соответствует МСФО (IAS) 11	Соответствует РСБУ: когда результат договора на строительство может быть надежно оценен, выручка и затраты по нему должны признаваться в качестве выручки и расходов

		Соответственно, путем ссылки на стадию завершенности работ по договору на строительство на отчетную дату
Косвенные расходы	Пункт 13 ПБУ 2/2008 регламентирует порядок учета косвенных расходов и совпадает с правилами МСФО	Пункты 18 и 19 МСФО (IAS) 11 регламентирует порядок учета косвенных расходов и совпадает с РСБУ
Расходы, не подлежащие включению в состав расходов по договору	ПБУ 2/2008 не содержит перечня расходов, не подлежащих включению в состав расходов по договору строительного подряда. Однако перечень, утвержденный п. 20 МСФО (IAS) 11, не противоречит практике и нормативным документам РСБУ	В соответствии с МСФО (IAS) 11, отдельные расходы подрядчика, такие как: расходы на реализацию и амортизация простаивающих машин и оборудования, не используемых по конкретному договору, не включаются в себестоимость подрядных работ
Признание ожидаемого убытка	Закреплена обязанность признания в отчетном периоде ожидаемого убытка по договору (п. п. 23, 24 ПБУ 2/2008), что соответствует МСФО	Соответствует РСБУ
Учет случайных доходов	Существует положение о порядке учета побочных (случайных) доходов (продажа материалов, сдача в аренду оборудования, временно неиспользуемого, п. 12 ПБУ 2/2008), предоставляющее возможность учитывать подобные доходы как уменьшение расходов и приблизить учет к правилам МСФО	Соответствует РСБУ
Критерии признания выручки	Соответствует МСФО (IAS) 11: выручка признается методом "по мере готовности"	Соответствует РСБУ

Оценка общей величины выручки по договору	Уменьшение выручки предусмотрено только в связи с неисполнением каких-либо работ, предусмотренных в технической документации (п. 8 ПБУ 2/2008). Порядок учета штрафных санкций в ПБУ 2/2008 не регламентирован, поэтому следует применять общий порядок и учитывать указанные расходы в составе прочих для целей бухгалтерского учета	Согласно п. 12 МСФО (IAS) 11 выручка по договору на строительство измеряется по справедливой стоимости полученного или ожидаемого встречного предоставления. Оценка выручки по договору на строительство подвержена воздействию различных неопределенностей, зависящих от результата будущих событий. Кроме того, выручка по договору также может корректироваться на отклонения, претензии и поощрительные платежи. МСФО (п. 12 МСФО 11) предусматривает уменьшение величины выручки на сумму штрафных санкций, возникающих в результате задержки в выполнении договора по вине подрядчика
Переходные положения	В ПБУ 2/2008 не указано, каким образом должен осуществляться учет по договорам строительного подряда, заключенным до 01.01.2011	Учет ведется в соответствии с МСФО (IAS) 11

Разница российского и международного учета

Вид разницы	Последствия возникновения	Как избежать?
<p>Суммовые разницы. Возникают, когда цена материала, товара, ОС, НМА в договоре указана в условных единицах, а оприходование (или отгрузка) и оплата происходят в рублях, т.к. во времени эти моменты разрываются, возникают разницы из-за разных курсов пересчета этих операций между суммой оплаченной и суммой оприходованной (отгруженной)</p>	<p>В бухгалтерском учете суммовые разницы включаются в стоимость материала, товара, ОС, НМА, что влияет на себестоимость списания на расходы и величину амортизационных отчислений, а в налоговом учете относятся к внереализационным доходам или расходам в периоде их возникновения</p>	<p>Цены в договорах указывать в рублях</p>
<p>Проценты по заемным средствам</p>	<p>Если кредитные средства привлекались для приобретения материальных ценностей, в бухгалтерском учете проценты должны включаться в стоимость материальных ценностей, а в налоговом - относятся к внереализационным расходам. В итоге будет списываться разная себестоимость на расходы в бухгалтерском и налоговом учете</p>	<p>Все равно не включать в бухгалтерском учете в стоимость мат. ценностей</p>

Различия в методике (способе) списания себестоимости товаров и материалов	Списание по методам FIFO и LIFO, естественно, может привести к большому разрыву в суммах списанной себестоимости в бухгалтерском и налоговом учете. Если же в бухгалтерском учете вы списываете по средней себестоимости (либо по средней на дату списания, либо по среднемесячной), то в налоговом учете расчет средней себестоимости происходит каждый день. При большом количестве хоз. операций это может привести к некоторому отличию в суммах списания товаров, материалов в бухгалтерском и налоговом учете	Можно проигнорировать возможные разницы в силу их незначительности, и, разумеется, в бухгалтерском учете списание должно происходить по средней себестоимости
Расходы, связанные с приобретением товаров (доставка, комиссия посредникам, услуги по погрузке-выгрузке и т.п.)	В бухгалтерском учете включаются в стоимость товаров (тем самым увеличивая себестоимость), а в налоговом учете идут на косвенные расходы	Не включать в бухгалтерском учете в стоимость товаров
Амортизация ОС (I)	Разные способы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете	Устанавливать одинаковый способ начисления амортизации (например, линейный)
Амортизация ОС (II)	Разные сроки полезного использования ОС в бухгалтерском и налоговом учете	Устанавливать одинаковый срок полезного использования в рамках соответствующей амортизационной группы
Амортизация ОС (III)	Различная база для начисления амортизации по ОС, введенным в эксплуатацию до 1 января 2002 г.	Избежать не получится, придется использовать отдельный расчет для налогового учета

Стоимость спецодежды и спецоснастки	Если в бухгалтерском учете в учетной политике предусмотрено погашение стоимости спецодежды и спецоснастки через амортизацию, то в налоговом учете их стоимость относится к косвенным расходам в момент передачи в эксплуатацию (проводка Дт 10.11 Кт 10.10)	В учетной политике предусмотреть погашение стоимости спецодежды и спецоснастки в момент передачи в эксплуатацию
Незавершенное производство	При наличии у предприятия незавершенного производства сразу проявляются различия, т.к. состав "незавершенки" в бухгалтерском и налоговом учете разный: в налоговом учете только прямые затраты, а в бухгалтерском учете все, что учтено на счете 20, плюс могут быть распределены общехозяйственные и общепроизводственные затраты	С точки зрения налогообложения при наличии "незавершенки" методика ее расчета в налоговом учете существенно уменьшает налоговую базу отчетного периода, т.к. в ней остаются только прямые затраты. Но придется вести отдельный учет
Готовая продукция	Последствия аналогичны предыдущему случаю	Только, когда не бывает остатков нерезализованной готовой продукции на конец месяца, можно себестоимость получать из бухгалтерского учета. Пример: производство асфальта. Весь произведенный за месяц асфальт является реализованным (его забирают в день производства), поэтому общая сумма произведенных прямых затрат и будет себестоимостью реализованной готовой продукции. Иначе для определения суммы прямых затрат отчетного периода в дополнение к

		раздельному учету "незавершенки" необходимо отдельно вести учет себестоимости готовой продукции
Расходы, превышающие установленные нормативы	Последствия понятны из наименования расхождения	Не показывать суммы превышающие нормативы в учете (например, погашать из "черной" кассы)
Операции, связанные с куплей-продажей иностранной валюты	Принципиально различная методика определения доходов и расходов от этих операций в бухгалтерском и налоговом учете	Избежать отдельного учета по таким операциям не получится

**Основные различия в учете активов и обязательств
по МСФО и РПБУ**

Актив/обязательство	Различия
Денежные средства и их эквиваленты	Разница в подходе к оценке уровня обесценения в МСФО и РПБУ приводит к включению или исключению из денежных средств отдельных остатков на счетах НОСТРО, межбанковских кредитов
Средства в финансовых учреждениях	Разница в подходе к оценке обесценения. Например, резервы по межбанковским кредитам, классифицированным по РПБУ во вторую категорию качества, в МСФО могут не признаваться. В эту статью по МСФО включаются прочие активы: наращенные требования по процентным и комиссионным платежам, незавершенные расчеты на бирже и средства на ней, депонированные для таких расчетов
Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток	Разница в подходе к оценке: например, разные котировки: в РПБУ - РТС, в МСФО - Bloomberg. Разница в подходе к оценке: например, в РПБУ - рыночная цена, в МСФО - цена закрытия дня
	Классификация в портфель: в РПБУ - финансовый актив, оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, в МСФО - финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи, в РПБУ - кредиты предоставленные, в МСФО - финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток
Активы, включенные в группы выбытия	Как статья бухгалтерской отчетности в РПБУ отсутствуют, аналогом могут выступать объекты имущества, учтенные на счете 61011 "Имущество, полученное по договорам отступного". Порядок признания: в РПБУ такие активы учитываются, как правило, по стоимости приобретения (обмена), в МСФО - по наименьшей из стоимостей: балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу
Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи	Различия аналогичны характерным для финансовых активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток
Кредиты и авансы клиентам	Оценка уровня обесценения: различия в методических подходах. Понятие эффективной ставки неприменимо в РПБУ на текущий момент. Классификация внутри категорий активов: например, кредиты, предназначенные для продажи, будут учитываться в МСФО в категории активов, включенных в группы выбытия

Инвестиционная недвижимость	Как статья бухгалтерской отчетности в РПБУ отсутствует, аналогом могут выступать объекты имущества, учтенные на счете 61011 "Имущество, полученное по договорам отступного". Различия в оценке стоимости признания в отчете о финансовой позиции
Основные средства и нематериальные активы	Подходы к оценке стоимости: в РПБУ отсутствует процедура инфлирования. Нормы амортизации, как правило, существенно различны в РПБУ и МСФО ввиду разницы в сроках полезного использования. Признание нематериального актива в РПБУ ограничивается требованием исключительного права его использования, в МСФО такое ограничение отсутствует
Финансовые активы, удерживаемые до погашения	Подходы к оценке уровня обесценения
Прочие активы	Подходы к оценке уровня обесценения. Подходы к оценке первоначальной стоимости: комиссия по предоставленным кредитной организацией гарантиям в РПБУ признается доходом в момент ее получения, в МСФО - дисконтируется в течение срока действия гарантии. Требования по срочным сделкам в виде нереализованных курсовых разниц в МСФО учитываются в качестве балансовых статей, в РПБУ - на счетах внебалансового учета
Средства финансовых учреждений	Основные различия в первичной классификации балансовых статей: часть прочих обязательств может быть учтена в качестве средств в финансовых учреждениях
Средства клиентов	Различия практически отсутствуют, основное отличие - учет по справедливой стоимости с использованием эффективной ставки процента. Как правило, она совпадает с договорной ставкой
Выпущенные долговые обязательства	Различия в основном аналогичны характерным для признания для средств клиентов
Прочие обязательства	Первоначальное признание оценочных и условных обязательств: например, в МСФО-отчетности учитываются наращенные требования по неоплаченным отпускам. Классификация внутри групп обязательств
Субординированные кредиты	Основное отличие: эффективная ставка процента
Отложенные налоговые обязательства/активы	В РПБУ отсутствует алгоритм их расчета для кредитных организаций <1>