

*Эта часть работы выложена в ознакомительных целях. Если вы хотите получить работу полностью, то приобретите ее воспользовавшись формой заказа на странице с готовой работой:*

<https://stuservis.ru/diplomnaya-rabota/29588>

**Тип работы:** Дипломная работа

**Предмет:** Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Глава 2. МЕТОДИКА УЧЕТА, АУДИТА И ТРАНСФОРМАЦИИ ЗАПАСОВ ПО МСФО С ПРИМЕНЕНИЕМ РОССИЙСКОГО ПЛАНА СЧЕТОВ

ГЛАВА 3. ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ УЧЕТА И АУДИТА ЗАПАСОВ ПО МСФО В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО АНАЛИЗА ПРЕДПРИЯТИЯ

2. МЕТОДИКА УЧЕТА, АУДИТА И ТРАНСФОРМАЦИИ ЗАПАСОВ ПО МСФО С ПРИМЕНЕНИЕМ РОССИЙСКОГО ПЛАНА СЧЕТОВ

2.1 Методика учета, аудита и трансформации запасов по МСФО с применением российского плана счетов по первому варианту учетной политики

Основной положительный момент составления отчетности по МСФО — возможность привлечения иностранного капитала. Кроме того, такая отчетность позволяет:

- взаимодействовать с иностранными партнерами;
- повысить конкурентоспособность фирмы;
- достичь понимания экономического смысла отраженных в отчетности процессов (как пользователям, так и ее составителям);
- сформировать необходимую для принятия управленческих решений базу;
- избежать проблем с недостоверностью отчетности, повысить ее прозрачность и информативность.

Среди отрицательных сторон составления отчетности по международным нормам можно назвать:

- необходимость привлечения дополнительных ресурсов для трансформации отчетности, составленной с учетом отечественных требований;
- сложность оценки эффекта перехода на МСФО (на первоначальном этапе);
- возможное снижение балансовой прибыли в отчетности, преобразованной по международным нормам.

В любом случае ожидаемый эффект от составления отчетности по МСФО не должен превышать расходов на осуществление данной процедуры.

Как оформить отчетность по требованиям МСФО

Получить отчетность, соответствующую международным нормам, можно используя 1 из следующих моделей:

- внешней трансформации;
- внутренних корректировок;
- параллельного учета.

В основе первых 2 моделей лежит набор специальных процедур, именуемый трансформацией отчетности из РСБУ в МСФО.

Трансформация отчетности из РСБУ в МСФО — проведение на отчетную дату набора корректировок, позволяющих переложить в формат МСФО отчетность, составленную по национальным нормам.

Каждая из представленных моделей обладает своими преимуществами и недостатками. Расскажем о них.

Модель внешней трансформации (МВТ)

Для того чтобы воспользоваться МВТ, изначально фирме необходимо подготовить отчетность по отечественным стандартам. Затем с помощью специальных таблиц (обычно в формате Excel) провести необходимые корректировки. Для этого сначала делается перегруппировка и реклассификация информации из отчетности РСБУ в таблицу входящих остатков.

Унифицированного набора корректировок для трансформации не существует, и для каждой отчетности он носит персонифицированный характер в зависимости от набора конкретных хозяйственных операций и различий в правилах их оценки и учета по РСБУ и МСФО.

Заключительный этап МВТ — формирование рабочего листа с итоговыми корректировками, на основе которых составляется отчетность по МСФО. На этом процесс трансформации отчетности из РСБУ в МСФО

завершается.

#### Модель внутренних корректировок (МВК)

МВК (как и МВТ) основана на трансформирующих процедурах. При этом корректировки осуществляются внутри учетной системы — при помощи специально встроенного модуля, содержащего алгоритмы для отражения поправок.

Существенным недостатком МВК можно назвать необходимость подстройки используемых программ для трансформации при изменении правил учета согласно нормам российского учета (что влечет дополнительные издержки фирмы). Кроме того, получить итоговые отчетные данные по МСФО в текущий момент времени по данным учета возможно только при закрытых счетах РСБУ.

#### Модель параллельного учета (МПУ)

МПУ существенно отличается от методов МВТ и МВК отсутствием зависимости от степени подготовки отчетности по отечественным нормам. В данном случае фирма осуществляет подготовку информации о финансовом положении и финансовых результатах своей деятельности исходя из разных требований — МСФО и РСБУ. И эти процессы ведутся параллельно.

МПУ — затратная для фирмы модель, так как необходимы значительные издержки на разработку методологии, программное обеспечение и др. Кроме того, требуются дополнительные настройки системы (к примеру, при открытии нового бизнеса).

Какую бы модель ни выбрала фирма для формирования отчетности по международным нормам, самое первое применение МСФО потребует особых подходов и сбора дополнительных данных. Об этом расскажем в следующем разделе.

#### Дополнительные процедуры при переходе на МСФО

Подготовка к переходу на МСФО требует от фирмы осуществления специальных подготовительных алгоритмов, предусмотренных МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности» (введен в действие приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н).

Согласно п. 6 МСФО 1 фирма обязана создать стартовую точку для начала применения МСФО — подготовить и представить вступительный ОФП (отчет о финансовом положении) по международным нормам на дату перехода на МСФО.

#### Пример 1

Фирма приняла решение впервые составить свою отчетность по МСФО по состоянию на 31.12.2016. Для нее датой перехода на МСФО считается 01.01.2015. Свой вступительный баланс по МСФО на 01.01.2015 фирма обязана раскрыть в примечаниях.

Стандартом предписаны следующие действия фирмы по отражению информации во вступительном отчете:

- признать все активы и обязательства (АиО), признание которых требуется по МСФО;
- не признавать АиО, если МСФО не разрешает такое признание;
- реклассифицировать статьи, если в РСБУ они признавались как 1 вид АиО или компонентов СК (собственного капитала), но по МСФО являются другими АиО или компонентами СК;
- оценить все признанные АиО в соответствии с МСФО.

Кроме того, фирма обязана соблюсти некоторые требования и в отношении учетной политики (УП):

- использовать выбранную УП и методы оценки для признания всех отчетных статей на дату перехода;
- применять выбранную УП во всех периодах.

#### Подготовка исходных данных

Поскольку перейти с РСБУ на МСФО без дополнительной информации невозможно, от фирмы требуется определенная скрупулезность при ее сборе и подготовке. Для этого необходимы следующие источники информации:

- оборотно-сальдовая ведомость по счетам бухучета;
- аналитическая информация о движении ОС (основных средств) и НМА (нематериальных активов) по группам, расшифровка возникающих при приобретении и реализации ОС и НМА обязательств, методов амортизации и др.;
- расшифровка информации о движении инвестиций по видам, возникающих в связи с этим обязательств и т. д.;
- развернутое сальдо по счетам учета ДЗ (дебиторской задолженности), детализация безнадежных и сомнительных долгов, расшифровка резерва, аналитика по видам ДЗ и т. д.;
- иная требуемая дополнительная информация.

Помимо вышеуказанной учетной информации, могут понадобиться следующие данные:

- графики погашения кредитных обязательств;

- лизинговые платежные календари;
- другая информация, способная повлиять на оценку, признание и переклассификацию статей.

Тщательно собранные исходные данные позволяют сформировать в последующем достоверную отчетность по МСФО.

Причины необходимости применения при трансформации отчетности корректировок и их классификация  
Существуют 2 основные причины корректировок:

- в связи с учетными и отчетными различиями в МСФО и РСБУ;
- обусловленные сближением правил налогового учета и РСБУ.

При трансформации отчетности применяются 2 вида корректировок:

- оказывающие влияние на финансовый результат;
- не влияющие на него.

При этом первая группа корректировок подразделяется на 2 класса:

- корректировки текущего периода;
- корректировки прошлого периода (реверсивные).

Каждая проведенная корректировка подлежит аналитическому раскрытию, так как:

- существует необходимость последующего формирования отчетности с примечаниями;
- возникает необходимость использования полученных в результате трансформации данных при последующей консолидации.

Корректировка образуется путем анализа соответствия информации и представляет собой специального вида запись. Речь об этом пойдет в последующих разделах на примере основных корректируемых статей. Корректировка информации об основных средствах

Примером корректировки по статье «Основные средства» может служить разный подход в РСБУ и МСФО к последующей оценке ОС.

К примеру, в МСФО 16 «Основные средства» (введенном в действие приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) допускается использование модели учета ОС по переоцененной стоимости, и фирмы используют данную модель для повышения привлекательности своего финансового положения перед инвесторами. Кроме того, использование данной модели позволяет более достоверно отражать в отчетности информацию о справедливой стоимости имущества.

Однако фирмы не так часто применяют данный подход в отечественном учете, хотя право отражать ОС по переоцененной стоимости существует и в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утвержденном приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н). Объясняется это рядом причин:

- возникновением разниц между бухгалтерским и налоговым учетом при ежегодной переоценке ОС;
- ростом расходов, связанных с уплатой налога на имущество;
- иными внутрифирменными причинами.

В результате такой разницы в подходах возникает необходимость в корректировке информации при ее трансформации из РСБУ в МСФО.

Пример 2

Согласно учетной политике по МСФО фирма применяет модель последующего учета ОС по переоцененной стоимости с ежегодной регулярностью переоценки.

В сентябре 2014 года было приобретено производственное помещение за 13 млн руб. со сроком полезного использования 30 лет. В декабре 2015 года по результатам проведенной независимыми оценщиками экспертизы справедливая стоимость помещения составила 15 млн руб.

Балансовая стоимость данного объекта на 31.12.2015 при линейном способе начисления амортизации — 12,458 млн руб. (13 млн руб. – 13 млн руб. × 15 мес. / 360 мес.).

На указанную дату для целей МСФО стоимость помещения необходимо увеличить на разницу между ее балансовой и справедливой стоимостью. Таким образом, сумма дооценки составит 2,542 млн руб. (15 млн руб. – 12,458 млн руб.).

Отражение дооценки сопровождается следующей записью: Дт «Основные средства» (2,542 млн. руб.) Кт «Резерв переоценки основных средств» (2,542 млн. руб.).

Корректируются ли статьи по нематериальным активам

Необходимость в проведении корректировки стоимости НМА может возникнуть из-за различий в подходах к оценке данного вида активов.

К примеру, признание созданных НМА силами самой фирмы по нормам РСБУ и МСФО может осуществляться по разным критериям, поэтому отдельные показатели могут потребовать корректировки в части дополнительного признания либо сторнирования.

Другой причиной, порождающей корректировки статьи НМА, служит отсутствие в отечественных стандартах описания специальных учетных алгоритмов в отдельных предусмотренных МСФО случаях (приобретение НМА при объединении бизнесов и др.).

Корректировка первоначальной стоимости запасов

В ситуации традиционных взаиморасчетов, когда приобретенные за плату у поставщика запасы оцениваются исходя из уплаченной ему суммы, разниц между РСБУ и МСФО не возникает.

Если договор включает условие о торговом кредите, то есть содержит элемент финансирования, то по МСФО необходимо следовать следующему алгоритму (п. 18 МСФО (IAS) 2 «Запасы», введенного в действие приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н):

- стоимость запасов формируется как цена закупки на условиях торгового кредита;
- разница с уплаченной поставщику суммой признается процентными расходами (в течение всего промежутка финансирования).

В практической деятельности корректировать стоимость запасов приходится, если:

- период отсрочки значителен (более 1 года);
- объем закупки на нестандартных для рынка условиях существенен для фирмы (даже при коротком периоде отсрочки).

Какие корректировки влечет создание резерва по сомнительным долгам

По нормам МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (введенного в действие приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) в отношении дебиторской задолженности начисляется резерв и в балансе отражается возмещаемая сумма, если балансовая стоимость дебиторки выше возмещаемой (п. 63).

Возмещаемая сумма актива — это приведенная стоимость будущих ожидаемых потоков по финансовому активу, дисконтированная по первоначальной эффективной ставке.

Отечественная учетная нормативка требует от компаний создания резерва по сомнительным долгам в тех случаях, когда контрагент вовремя не расплатился и его долг не обеспечен соответствующими гарантиями (абз. 2 п. 70 положения «О ведении бухгалтерского учета и отчетности в РФ», утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н).

Однако некоторые фирмы забывают об обязательности этого требования и совсем не создают резерв или формируют его, но используют при этом правила налогового учета. Цель такого подхода — сблизить правила бухгалтерского и налогового учета (БУ и НУ), забывая при этом об отдельных принципиальных отличиях создания резерва в целях БУ и НУ. К примеру, фирмы не учитывают налоговое ограничение по величине резерва (10% от рассчитанной по правилам НК РФ выручки).

Такая забывчивость приводит к необходимости корректировок сумм начисленного резерва при трансформации отчетности.

Какие корректировки по МСФО применяются наиболее часто

В список чаще всего встречающихся корректировок можно внести следующие:

- отложенное признание выручки;
- амортизационные корректировки (начисление амортизации исходя из иных оценок сроков использования и первоначальной стоимости ОС);
- обесценение активов (к примеру, ОС);
- финансовая аренда по МСФО;
- дисконтирование долгосрочной дебиторки и выручки;
- выделение долгосрочной части входящего НДС и создание резерва;
- реклассификация статей;
- пенсионные обязательства;
- пересчет финансовых инструментов (с учетом справедливой стоимости, операций хеджирования и др.);
- иные корректировки.

Виды и объемы применяемых при трансформации отчетности корректировок зависят от многих причин (масштаба компании и сферы ее деятельности, особенностей отрасли и др.).

Процедуре трансформации отчетности из РСБУ в МСФО не посвящен отдельный стандарт, так как в данной ситуации не существует единого алгоритма.

Избежать трансформации (если существует необходимость представления отчетности по МСФО) можно посредством ведения параллельного учета — одновременно по нормам РСБУ и МСФО.

Пример 1. Предприятие 01.01.2017г. приобрело материалы за 2,5 млн руб. (в том числе НДС -18%) в рассрочку на два года (срок договора до 01.01.2019). Согласно графику платежей, расчеты производятся в

два этапа: первый платеж (40%) в начале второго года договора (01.01.2018); второй платеж (60%) – в конце срока действия (01.01.2019). Ставка дисконтирования составляет 25% и состоит из безрисковой ставки и премий (за риск ликвидности и кредитный риск). Пересчет справедливой стоимости запасов при наступлении очередной даты платежа поставщику.

Для упрощения расчетов примем допущения:

- себестоимость продукции состоит только из одного элемента затрат – материальных затрат (данное допущение предложено только для того, чтобы показать влияние оценки по справедливой стоимости материалов на себестоимость продукции, не насаждая излишние расчеты, и его ни в коем случае не следует понимать как регламентированное правило);
- Запасы материалов в полном объеме отпускаются в производство, остатков запасов материалов нет;
- остатков незавершенного производства нет;
- вся произведенная продукция реализовывается в этом же периоде;
- операции списания себестоимости реализованной продукции не предшествуют обязательная операция по отражению реализации продукции, в результате которой возникают выручка и дебиторская задолженность (данное допущение предложено только для того, чтобы показать влияние оценки по справедливой стоимости материалов на себестоимость продукции и, как следствие, себестоимости реализованной продукции на финансовые результаты, не насаждая излишние расчеты, и его ни в коем случае не следует понимать как регламентированное правило);
- операции по закрытию отчетного периода отсутствуют.

Комментарии к представленным расчетам приведены после таблиц.

-

*Эта часть работы выложена в ознакомительных целях. Если вы хотите получить работу полностью, то приобретите ее воспользовавшись формой заказа на странице с готовой работой:*

<https://stuservis.ru/diplomnaya-rabota/29588>