

Министерство образования Республики Беларусь

Учреждение образования  
«Гомельский государственный технический  
университет имени П. О. Сухого»

Институт повышения квалификации  
и переподготовки

Кафедра «Профессиональная переподготовка»

**С. В. Шикальчик**

# **МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**ПОСОБИЕ**

**для слушателей специальности переподготовки  
1-25 03 75 «Бухгалтерский учет и контроль  
в промышленности» заочной формы обучения**

**Гомель 2020**

УДК 339.7(075.8)  
ББК 65.052.201.1ц(0)я73  
Ш79

*Рекомендовано кафедрой «Профессиональная переподготовка» ИПКиП  
ГГТУ им. П. О. Сухого  
(протокол № 12 от 30.06.2020 г.)*

Рецензент: зав. каф. экономики и управления УО «Гомельский государственный университет имени Ф. Скорины» канд. экон. наук *И. В. Бабина*

**Шикальчик, С. В.**

Ш79

Международные стандарты финансовой отчетности : пособие для слушателей специальности переподготовки 1-25 03 75 «Бухгалтерский учет и контроль в промышленности» заоч. формы обучения / С. В. Шикальчик. – Гомель : ГГТУ им. П.О. Сухого, 2020. – 70 с. – Системные требования: PC не ниже Intel Celeron 300 МГц ; 32 Mb RAM ; свободное место на HDD 16 Mb ; Windows 98 и выше ; Adobe Acrobat Reader. – Режим доступа: <http://elib.gstu.by>. – Загл. с титул. экрана.

Пособие построено в соответствии с теоретической методологией и раскрывает концептуальные предпосылки финансовой отчетности. Позволяет изучить общую методологию подготовки и построения финансовой отчетности в таких аспектах, как состав и содержание финансовых отчетов, классификация статей в финансовых отчетах, учетная политика, консолидированная отчетность, промежуточная отчетность и т. п. В пособии представлены примеры и задачи, позволяющие изучить требования МСФО к учету и отчетности объектов и операций, актуальных для деятельности промышленных предприятий: выручки, запасов, основных средств и др.

Для слушателей специальности переподготовки 1-25 03 75 «Бухгалтерский учет и контроль в промышленности» ИПКиП.

УДК 339.7(075.8)  
ББК 65.052.201.1ц(0)я73

© Учреждение образования «Гомельский государственный технический университет имени П. О. Сухого», 2020

## Оглавление

Предисловие .....	5
1 Концептуальные основы МСФО .....	6
1.1 Цель и полезность финансовой отчетности общего назначения .....	6
1.2 Качественные характеристики финансовой информации .....	8
1.3 Активы, обязательства как элементы финансовой отчетности .....	10
1.4 Капитал, изменения в капитале .....	12
1.5 Доходы и расходы как элементы финансовой отчетности .....	13
1.6 Метод МСФО .....	14
2 Стоимостное измерение элементов финансовой отчетности .....	17
2.1 Общие принципы стоимостной оценки .....	17
2.2 Первоначальная стоимость как база стоимостной оценки .....	19
2.3 Справедливая стоимость. Допущения при оценке справедливой стоимости .....	22
2.4 Методы и исходные данные для оценки справедливой стоимости .....	24
2.5 Ценность использования. Дисконтирование .....	26
2.6 Влияние валютных курсов .....	29
3 Общие принципы подготовки финансовой отчетности .....	32
3.1 Отчитывающаяся единица и организационные структуры в МСФО .....	32
3.2 Достоверное представление информации и учетная политика .....	35
3.3 Изменения в бухгалтерских оценках и исправление ошибок .....	37
3.4 Состав и форма финансовой отчетности .....	39
3.5 Отчетный период, сравнительная информация. События по окончании отчетного периода .....	42
4 Представление и раскрытие информации в финансовой отчетности .....	45
4.1 Представление информации об активах и обязательствах: отчет о финансовом положении .....	45
4.2 Представление информации о капитале .....	48
4.3 Представление информации о доходах и расходах .....	49
4.4 Прибыль на акцию .....	51
4.5 Классификация расходов в отчете о прибыли или убытке .....	53
4.6 Понятие денежных средств и их эквивалентов. Классификация потоков денежных средств .....	56

4.7 Представление данных о движении денежных средств.

Прямой и косвенный метод.....	58
Задача .....	65
Литература .....	68

## Предисловие

Включение в международное разделение труда, привлечение иностранных инвестиций являются актуальными задачами экономической политики Республики Беларусь. В связи с этим необходимо обеспечить удовлетворение интереса инвесторов к информации об экономическом положении и эффективности деятельности предприятия – потенциального объекта инвестиций. Общепринятые в международном масштабе обязательные требования к подготовке и представлению такой информации содержатся в Международных стандартах финансовой отчетности. Владение нормами МСФО – обязательная компетенция современного специалиста в области бухгалтерского учета.

Практическое руководство предназначено для студентов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» для подготовки по курсу «Международные стандарты финансовой отчетности». Оно раскрывает цель и требования к финансовой информации, основные концепции и методы финансовой отчетности в соответствии с Концептуальными основами финансовой отчетности МСФО, стандартами МСФО IAS 1 «Представление финансовой отчетности», IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости», IAS 21 «Влияние валютных курсов», а также обобщает некоторые подходы, изложенные в других стандартах.

При подготовке издания использовалась новая версия Концептуальных основ финансовой отчетности (EDCF) [1]. Переводы стандартов МСФО (IAS, IFRS) на русский язык утверждены для применения на территории Республики Беларусь в качестве технических нормативных актов Министерством финансов Республики Беларусь [2, 3]. Для подготовки могут быть использованы тексты стандартов, включающие все изменения и дополнения, размещенные на сайте Министерства финансов Российской Федерации [4].

МСФО — это уникальная система знаний о методах подготовки и представления финансовой информации, полученная в результате обобщения опыта бухгалтерского учета и отчетности многих развитых стран, на основе обсуждения ведущими профессионалами мира. Руководство может быть рекомендовано не только бухгалтерам, но и широкому кругу специалистов в области экономики и финансов.

# 1 Концептуальные основы МСФО

## 1.1 Цель и полезность финансовой отчетности общего назначения

*Целью финансовой отчетности общего назначения* является предоставление финансовой информации об отчитываемом предприятии фактическим и потенциальным пользователям такой информации для принятия экономических решений относительно предприятия.

*Пользователи*, заинтересованные в финансовой информации:

- *основные*: инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы;
- *прочие*: руководство, регулирующие органы, общественность.

*Финансовая отчетность общего назначения* (именуемая «финансовая отчетность») — финансовая отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности требовать от организации подготовки отчетов, отвечающих их частным информационным потребностям (IAS 1).

*Экономические решения пользователей* касаются предоставления организации экономических ресурсов. Такие ресурсы могут быть предоставлены при покупке акций или иных долевого инструментов организации, при предоставлении ей кредитов и займов.

Пользователи нуждаются в информации, которая поможет им оценить перспективы будущих чистых поступлений денежных средств в организацию.

*Структура финансовой информации.* Финансовая информация, представленная в отчетности, отражает два аспекта экономической эффективности организации:

- финансовое положение на отчетную дату,
- изменения в финансовом положении за отчетный период.

*Финансовое положение* характеризует «богатство» организации: попросту, отвечает на вопрос, что экономически ценное имеется в распоряжении организации. Организация располагает разного рода *экономическими ресурсами* (здания, оборудование, сырье, финансовые вложения, деньги и др.), которые обеспечивают получение экономических выгод в виде притока денежных средств в

будущем.

В деятельности организации возникают разного рода задолженности — *требования к ней*, для погашения которых необходимо отдать денежные средства или другие экономические ресурсы.

Соотношение ресурсов компании и требований к ней называется финансовым положением. Оценка финансового положения дает возможность рассмотреть перспективы компании в разных аспектах, при этом могут быть проанализированы состав ресурсов, достаточность источников финансирования, ликвидность и т. п.

Фундаментальным для отчетности является *допущение о непрерывности деятельности*. Оно означает, что организация не намеревается и не будет вынуждена прекратить свою деятельность в обозримом будущем. Если допущение не выполняется, отчетность не считается соответствующей МСФО, даже если в учете выполнены все остальные требования стандартов.

Изменения в финансовом положении отражают характер изменения богатства организации по сравнению с прошлым отчетом. Действительно, полезно знать, уменьшаются или увеличиваются ресурсы и требования организации, как изменяются их состав и соотношение. Этот аспект отражает эффективность и целесообразность использования экономических ресурсов руководством организации.

Изменения в финансовом положении — это хозяйственные операции и иные экономические события, влияющие на ресурсы и требования. Таким образом, необходимо учитывать и раскрывать в отчетности изменения, относящиеся ко всем ресурсам и требованиям, а не только операции получения и выплаты денежных средств; в этом заключается *принцип начисления*.

Структура финансовой информации о предприятии, полезной для принятия экономических решений, представлена на рисунке 1.

**Отчетность, основанная на принципах.** Финансовая отчетность основывается на оценках, суждениях и моделях. При ее подготовке используется информация, которая может быть неопределенной. В большинстве случаев нет единственно возможных правил или инструкций, соблюдение которых позволило бы подготовить идеальную информацию. Поэтому при подготовке отчетности по МСФО бухгалтеру следует самостоятельно анализировать экономическую информацию на уровне предпосылок и

выносить *профессиональные суждения* о том, как должны применяться принципы МСФО, чтобы наилучшим образом удовлетворить цели подготовки отчетности.

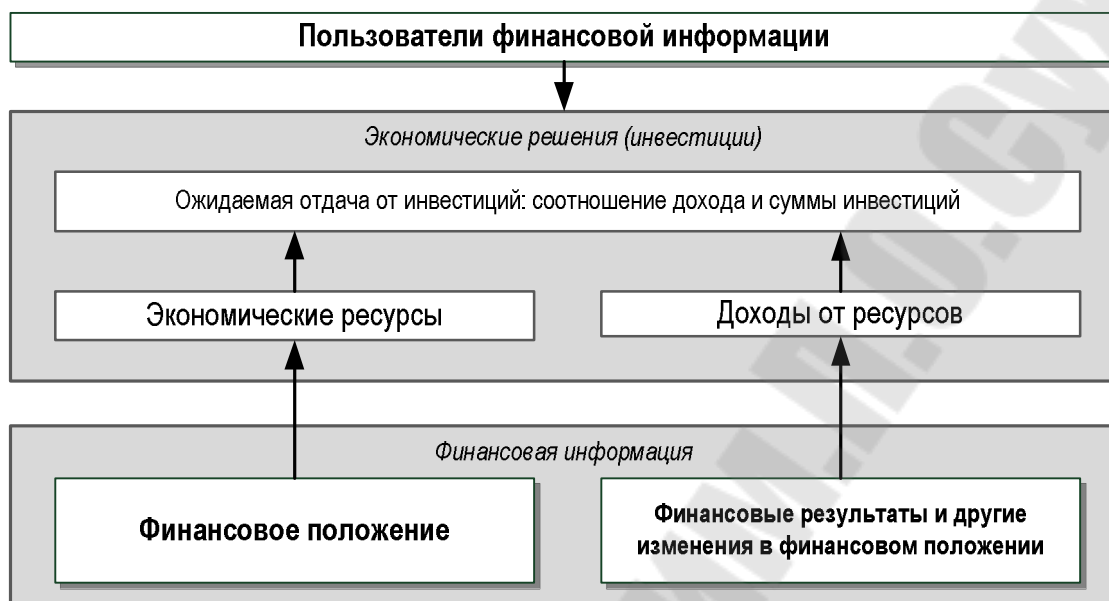


Рисунок 1 – Пользователи финансовой информации и структура финансовой информации

## 1.2 Качественные характеристики финансовой информации

Финансовая информация является полезной, ясли она соответствует качественным характеристикам, сформулированным в Концепции. Концепция выделяет *фундаментальные* и *вспомогательные характеристики*.

**К фундаментальным характеристикам** относятся:

- *уместность (релевантность)*;
- *правдивое (достоверное) представление*.

**Уместная** информация имеет значение для пользователей отчетности, влияет на их мнение об экономических возможностях компании. Для этого она должна обладать *предсказывающей* и *подтверждающей* ценностью.

Аспектом уместности является **существенность** информации. Информация **существенна**, если ее пропуск или ошибочное представление может повлиять на мнение пользователей отчетности о компании.

**Правдиво представленная** информация раскрывает данные о сущности экономических явлений. При этом должен соблюдаться



принцип **приоритета экономического содержания** экономического явления над его правовой формой. Этот принцип требует, чтобы экономические операции и явления для целей учета и отчетности рассматривались с точки зрения экономических критериев, установленных Концепцией и стандартами МСФО.

Аспектами правдивого представления являются *полнота, нейтральность* и *отсутствие ошибок*.

**Полная** информация предоставляет пользователю подробности: описание состава статьи, сумму, вид стоимостной оценки, описание дополнительных фактов, примечания и т. д.

**Нейтральная** информация не пытается скрыть или подчеркнуть отдельные стороны деятельности компании, создать специфическое впечатление. Нейтральность поддерживается принципом *осмотрительности*, т. е. скептического отношения к представлению финансового положения и финансовых результатов компании, недопущением завышения оценки активов и доходов и недооценки обязательств и расходов.

**Отсутствие ошибок** означает, что экономическое явление описано правильно, и процесс получения информации о нем применен верно и без ошибок. Что необязательно означает абсолютную точность и безальтернативность результата.

Достоверное представление информации в отчетности должно достигаться надлежащим применением всех стандартов МСФО с учетом цели финансовой отчетности.

Помимо фундаментальных, Концепция приводит требования к **вспомогательным качественным характеристикам** информации: *сопоставимость, проверяемость, своевременность, понятность*.

**Сопоставимость** информации означает соблюдение единой основы подготовки и представления таким образом, что информацию отчетности как разных компаний, так и разных периодов одной компании, можно корректно сравнивать.

**Проверяемость (подтверждаемость)** позволяет удостовериться в том, что информация дает правдивое представление об экономическом явлении. Проверяемость означает, что разные осведомленные и независимые наблюдатели могут прийти к общему мнению, что определенное отображение экономических явлений является правдивым представлением.

**Своевременность** информации означает ее наличие у лиц, принимающих решения, в то самое время, когда она может повлиять

на принимаемые ими решения.

**Понятность** информации заключается в изложении ее на основе ясных классификаций и описаний. Информация должна быть понятна пользователям, обладающим достаточными знаниями, и проявляющим должное старание.

Качественные характеристики финансовой информации и их важнейшие аспекты представлены на рисунке 2.

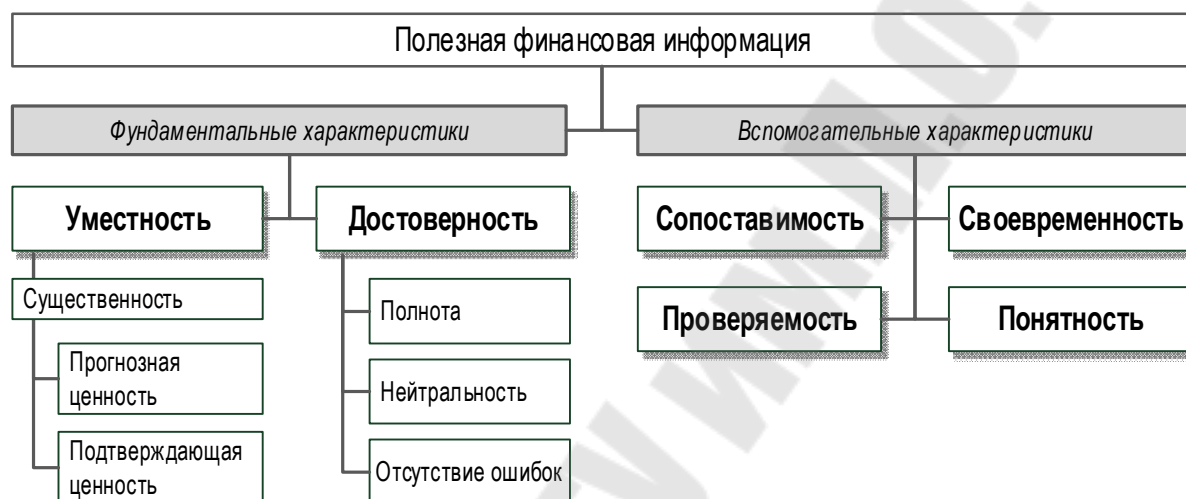


Рисунок 2 – Качественные характеристики финансовой информации

Совет МСФО при разработке стандартов стремится к тому, чтобы затраты на подготовку финансовой информации оправдывались выгодами от ее получения, что соответствует требованию **рациональности** учета и отчетности.

### 1.3 Активы, обязательства как элементы финансовой отчетности

Финансовое положение и финансовые результаты организации отображаются в ее отчетности в виде соответствующих экономических категорий — элементов отчетности. Эти категории для целей финансового учета и отчетности имеют строгие определения.

Информация о ресурсах организации и требованиях к ней представлена в отчете о финансовом положении — балансе. Экономическими элементами баланса являются активы как показатели ресурсов, обязательства, представляющие требования к компании, и капитал как чистая стоимость активов за вычетом ресурсов и как специфическое требование к компании ее владельцев.

**Экономический ресурс** — это *право*, которое имеет потенциал извлечения *экономических выгод*.

**Источником права** на ресурс может быть

- договор, законодательство и иные юридические нормы,
- деловой обычай, принятая практика или политика,
- иные возможности.

Потенциал извлечения экономических выгод означает, что существует по крайней мере одно обстоятельство получения выгоды для имеющегося права.

**Экономические выгоды** могут заключаться в получении договорных денежных потоков ресурса, использовании ресурса в операциях, приносящих денежные средства, продаже ресурса, сдаче в аренду, обмене ресурсами на потенциально выгодных условиях и т. п.

На основе категории экономического ресурса определяются понятия активов и обязательств.

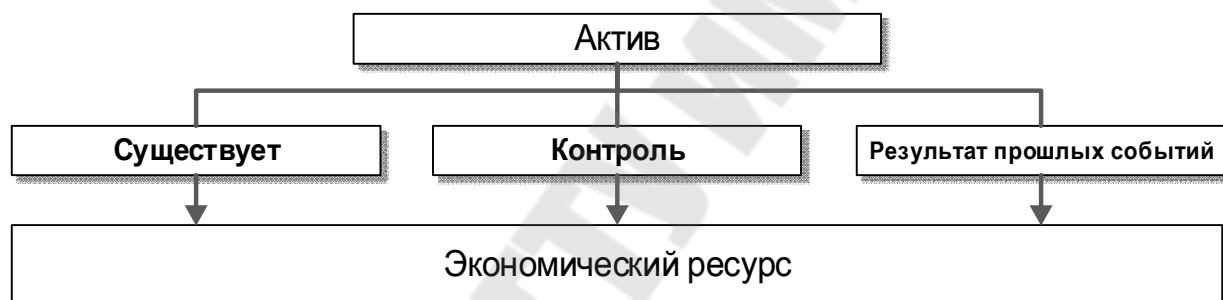


Рисунок 3 – Критерии признания актива

**Актив** — *существующий* экономический ресурс, *контролируемый* организацией, возникший в результате *прошлых событий* (рисунок 3).

**Контроль** — это фактическая способность компании определять использование ресурса и присваивать экономические выгоды от него.

**Обязательство** — *существующая обязанность* компании передать экономический ресурс, возникшая в результате *прошлых событий* (рисунок 4).

Экономический ресурс для погашения обязательства может быть передан в виде уплаты денежных средств, передачи других активов, обмена ресурсами на потенциально невыгодных условиях, выпуска иного обязательства и т. п.

**Существование** обязанности заключается в том, что организация не имеет практической возможности по своему усмотрению избежать передачи ресурса для погашения обязательства.

**Прошлые события** — хозяйственные операции или экономические события, которые приводят к возникновению актива или обязательства и позволяют установить стоимостную оценку элемента. Например, полученная предоплата формирует обязательство по поставке товаров. Событие, в результате которого возникает обязательство, называется *обязывающим*.

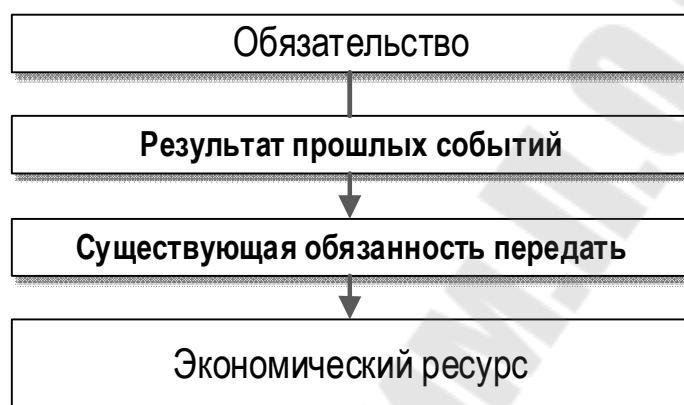


Рисунок 4 – Критерии признания обязательства

#### 1.4 Капитал, изменения в капитале

**Капитал** — остаточная доля в активах компании после вычета всех ее обязательств.

Капитал — это *специфический вид требований* к компании со стороны ее владельцев.

Владельцы капитала имеют право:

- на получение дивидендов;
- на получение остаточной доли чистых активов при ликвидации компании;
- иные права, в частности на влияние на управление компанией пропорционально доле.

Релевантное представление капитала включает несколько фондов:

- акции (доли) разного класса, эмиссионный доход;
- нераспределенная прибыль, резервы капитала, сформированные из прибыли в соответствии с законодательством, уставом;
- резервы капитала, связанные с переоценками и поддержанием капитала;
- другие, например, доля меньшинства (неконтролирующая доля участия).

Более подробно представление капитала и долевых инструментов регулируется стандартами IAS 1, IAS 32.

В классе операций с капиталом нужно выделить три четко отличных вида операций:

- операции собственников;
- прибыль или убыток за период;
- корректировки капитала в результате переоценок.

*Операции собственников* — это внесение ими вкладов в капитал компании, либо изъятие капитала в виде дивидендов или при выходе участника компании.

*Доходы и расходы* — это все остальные операции, оказывающие влияние на капитал в результате экономической деятельности организации.

### **1.5 Доходы и расходы как элементы финансовой отчетности**

Доходы и расходы — это операции, оказывающие влияние на капитал, помимо операций с собственниками.

*Доходы* — это увеличение активов или уменьшение обязательств, которое приводит к увеличению капитала компании, за исключением операций по внесению средств в капитал собственниками компании.

*Расходы* — уменьшение активов или увеличение обязательств, которое приводит к сокращению капитала, за исключением операций по изъятию капитала собственниками компании.

Согласно Концепции, доходы и расходы — это финансовые результаты, *признаваемые по методу начисления*.

**Метод начисления.** Когда учет ведется по методу начисления, организация признает статьи в качестве активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов (элементов финансовой отчетности), если они соответствуют определениям и критериям признания этих элементов, предусмотренным Концепцией (IAS 1).

*Доходы и расходы, относимые на прибыль или убыток* (в тексте стандартов — обычно «прибыль или убыток»), являются результатом деловой активности организации, ее целенаправленных мер и усилий по получению прибыли. Другими словами, это заработанный финансовый результат, отражающий эффективность управления. Прибыль или убыток — это важнейшая финансовая категория. Информация о таких доходах и расходах накапливается в

течение отчетного периода и раскрывается в отчете о прибылях и убытках. Итоговый результат — прибыль или убыток с учетом распределения между акционерами, отражается в капитале компании как нераспределенная прибыль. Отчет о прибыли или убытке — это главный источник информации о финансовых результатах компании. Поэтому в учете применяется опровержимое предположение, что все доходы и расходы компании должны быть включены в этот отчет.

**Доходы и расходы, относимые на прочий совокупный доход**, — это финансовый результат, возникающий в результате переоценок некоторых статей отчетности или их компонентов по текущей стоимости. Например, изменение стоимости основных средств при переоценке. Исключение их из отчета о прибыли или убытке повышает уместность информации о финансовых результатах. Прочий совокупный доход, как результат таких доходов и расходов, отражается напрямую в капитале как фонд переоценки. В стандартах фонд переоценки упоминается как *резервный капитал* или *резерв переоценки*<sup>1</sup>.

Обобщенно изменения в капитале по всем причинам раскрываются в отчете об изменениях в собственном капитале.

## 1.6 Метод МСФО

Основные элементы метода МСФО задают структуру практически каждого стандарта.

Элементы метода МСФО:

- признание и прекращение признания;
- идентификация и классификация;
- оценка;
- представление и раскрытие.

**Признание** — это процесс учета данных об объекте, соответствующем критериям элемента финансовой отчетности, для целей включения в финансовые отчеты. Этот процесс подразумевает

---

<sup>1</sup> В бухгалтерском учете, в т. ч. в МСФО, термин «резерв» может быть применен по меньшей мере для трех разных понятий, которые важно различать:

1) В данном случае имеется в виду резервный капитал — компонент (фонд) в составе собственного капитала организации.

2) Резервы предстоящих расходов — оценочные обязательства регулируются стандартом IAS 37.

3) Оценочные резервы — корректировки к стоимости актива или обязательства в результате признания обесценений, не являющиеся самостоятельными объектами отчетности.

качественное и стоимостное описание объекта и включение его стоимостной величины в статьи соответствующих финансовых отчетов.

Признанию подлежат объекты, соответствующие критериям элемента финансовой отчетности, если информация о них уместна и правдива, и если затраты на получение такой информации не превышают выгоды от нее.

**Идентификация.** Предпосылкой к признанию является анализ каждого события хозяйственной жизни компании на предмет его влияния на финансовое состояние компании. Необходимо определить, возникают (изменяются) ли в результате хозяйственной операции или события элементы финансового состояния в соответствии с критериями, установленными Концептуальными основами. Одновременно нужно установить, какой стандарт применим к этим событиям. Обычно стандарт начинается с раздела «Сфера применения», который указывает на события и объекты, подлежащие рассмотрению.

**Классификация.** Элементы финансовой отчетности являются укрупненными экономическими категориями, каждая из которых должна быть представлена более детально по составу для уместного и правдивого представления информации.

Отнесение объекта к той или иной классификационной группе требует удовлетворения критериев, явно заданных стандартом или определенных на основе бухгалтерского суждения.

**Оценка** — стоимостное измерение объектов отчетности. Финансовые показатели должны быть выражены в денежных единицах, и порядок такой оценки имеет исключительное значение для качества финансовой информации.

Общий экономический принцип оценки состоит в том, чтобы стоимость актива соответствовала его возмещаемой стоимости или не превышала этой величины, стоимость обязательства соответствовала суммам, которые требуется выплатить для его урегулирования.

Возмещение активов и погашение обязательств происходит в условиях продолжающейся обычной деятельности организации, что требует соблюдения предположения о *непрерывности* этой деятельности. Возмещение означает, что компания сможет получить такие денежные потоки от продаж своей продукции и услуг, которые окупят стоимость актива (позволят погасить обязательство).

**Прекращение признания** — это исключение информации об

активе или обязательстве из статей финансовой отчетности. Оно производится, если соответствующий актив (обязательство) передан, потреблен, погашен, исполнен, аннулирован, истек срок его действия.

**Представление (презентация) и раскрытие** — это отображение информации непосредственно в отчетности. При этом под *представлением* имеется в виду отражение классифицированной стоимостной информации по статьям отчетности.

**Раскрытие** — отображение информации в отчетности, включая все необходимые описания. Они содержат также информацию, приводимую в примечаниях. Содержание примечаний регулируется требованиями стандартов. Необходимость применения того или иного стандарта приводит не только к представлению одной или нескольких стоимостных статей в отчетах, но и к раскрытию дополнительных описаний в примечаниях, зачастую весьма обширных. Так, описанию подлежат учетные политики, способы и исходные данные стоимостных оценок, расшифровки и детализации отдельных статей и т. п. Основная логическая последовательность метода МСФО представлена на рисунке 5.



Рисунок 5 – Элементы метода МСФО

### Вопросы для самоконтроля

- 1 Для кого предназначена финансовая отчетность общего назначения?
- 2 Кто является основными пользователями финансовой информации организации, что их отличает?



- 3 Какие экономические решения принимают пользователи финансовой отчетности относительно организации?
- 4 Какова общая структура финансовой информации, отвечающей необходимости пользователей принимать экономические решения относительно организации?
- 5 Каковы фундаментальные качественные характеристики финансовой информации? В чем они заключаются?
- 6 Перечислите и охарактеризуйте вспомогательные качественные характеристики финансовой информации.
- 7 Что такое экономический ресурс, в чем заключаются ожидаемые от ресурса экономические выгоды?
- 8 Охарактеризуйте критерии определения актива: существование, контроль, значение прошлых событий.
- 9 Охарактеризуйте критерии признания обязательства.
- 10 Какова природа собственного капитала организации?
- 11 Какие операции и события приводят к изменениям в собственном капитале?
- 12 Дайте определение понятий «доходы» и «расходы»?
- 13 Что такое прибыль или убыток?
- 14 Что такое прочий совокупный доход, и каково его значение?
- 15 Назовите и охарактеризуйте методы Международных стандартов финансовой отчетности.

## **2 Стоимостное измерение элементов финансовой отчетности**

### **2.1 Общие принципы стоимостной оценки**

Общий экономический принцип оценки состоит в том, чтобы стоимость актива соответствовала его *возмещаемой стоимости* или не превышала этой величины, стоимость обязательства соответствовала суммам, которые требуется выплатить для его урегулирования.

Возмещение стоимости активов и погашение обязательств происходит в условиях продолжающейся обычной деятельности организации. Это означает, что компания сможет получить такие денежные потоки, которые окупят стоимость актива (позволят погасить обязательство).

Существует два пути такого возмещения, определяющих предпосылки стоимостной оценки:

– удержание и использование актива (несение и погашение обязательства) в экономически эффективной деятельности или

– непосредственная продажа актива (передача обязательства) на существующем рынке.

По мере использования актива или несения обязательства организация производит оценки того, какая часть стоимости является потребленной, погашенной или реализованной, а какая остается в составе оценки актива или обязательства и соответствует тем экономическим выгодам, которые ожидается получить от актива (передать для полного погашения обязательства) в будущем.

С одной стороны, факторы изменения стоимости могут носить относительно прогнозируемый устойчивый характер, например, физический и моральный износ, риски неплатежей. Для их учета уместно применение прогнозных оценок, основанных на опыте, таких как амортизация необоротных активов, применение вероятностных методов для прогноза потерь по сомнительной задолженности, оценки ожидаемых расходов на гарантийное обслуживание и т. п. Однако и такие оценки должны периодически пересматриваться и уточняться.

С другой стороны, экономическая деятельность характеризуется значительной неопределенностью. Неожидаемые события могут привести к ухудшению финансового положения и финансовых результатов организации, условий использования конкретного актива. При этом балансовая стоимость актива становится невозмещаемой, что искажает информацию о финансовом положении организации.

Превышение балансовой стоимостью актива (обязательства) его возмещаемой стоимости называется *обесценением*. При обнаружении обесценения балансовая стоимость актива должна быть откорректирована до возмещаемой величины, а сумма обесценения — отражена как расход.

Нужно учитывать, что к разным видам активов и обязательств в МСФО применяются разные механизмы оценки и признания обесценения. Например, стандарт IAS 36 «Обесценение активов» применяется для учета обесценения необоротных активов: основных средств, инвестиционной собственности, нематериальных активов, гудвила. Обесценение финансовых активов и обязательств — ожидаемые потери по сомнительным долгам — регулируется стандартом IFRS 9 «Финансовые инструменты». Обесценение запасов регулируется стандартом IAS 2 «Запасы» — учет запасов по чистой цене реализации.

Если причины обесценения перестают действовать, стоимость объекта может быть восстановлена, но не выше той величины, которая была бы до признания обесценений.

Активы и обязательства, учитываемые по *справедливой стоимости*, дополнительных проверок на обесценение обычно не требуют, поскольку переоценка по справедливой (рыночной) стоимости сама по себе подразумевает учет всех актуальных обстоятельств, имеющих отношение к объекту оценки; рыночная оценка гарантирует возмещение стоимости объекта в результате продажи.

С точки зрения техники учета МСФО оперируют такими понятиями, как *валовая (учетная) стоимость* и *балансовая стоимость*. Стоимость объекта, по которой он отражается в финансовой отчетности, называется **балансовой**. Это чистая стоимость, полученная после вычета обесценений, амортизации и других корректировок. Стоимость до вычета корректировок называется **валовой**. Если в учете сохраняется валовая стоимость объекта, то корректировки к ней учитываются в виде контрарных статей, таких как амортизация, *оценочные резервы*<sup>2</sup>. Валовая стоимость не обязательно равна первоначальной, так как техника учета зарубежных стран допускает списание корректировок (амортизации) на стоимость перед текущей переоценкой объекта.

Стоимостная оценка в МСФО включает две основы:

- по *первоначальной стоимости* — по стоимости, сформированной в момент первоначального признания с учетом последующих корректировок,
- по *текущей стоимости* — по стоимости, переоцененной на отчетную, или иную текущую дату.

## 2.2 Первоначальная стоимость как база стоимостной оценки

Первоначальная стоимость как основа оценки — это общий подход, при котором стоимость объекта учета формируется исходя из данных операции или события, которые создали этот объект. В дальнейшем первоначальная стоимость актива корректируется по мере потребления экономических выгод, заключенных в объекте (амортизация), или утраты им стоимости (обесценение). Первоначальная стоимость обязательства изменяется при исполнении этого обязательства.

Использование первоначальной стоимости как базы оценки характерно для активов, которые организация удерживает с целью

---

<sup>2</sup> См. (3) в сноске на странице 13.

извлечения выгод от их использования и обязательств, которые будут погашены в ходе обычной деятельности.

**Первоначальная стоимость** формируется в момент приобретения или признания нефинансового актива как сумма затрат, связанных с его приобретением, включая уплаченное за актив возмещение и транзакционные затраты, связанные с его приобретением (доставкой, монтажом, установкой, подготовкой к эксплуатации). Применимые стандарты уточняют состав затрат, включаемых в первоначальную стоимость актива (см., например, IAS 2, IAS 16, IAS 38, IAS 40).

Отдельную задачу составляет оценка стоимости финансирования, использованного при приобретении нефинансового актива.

**Компонент финансирования.** С одной стороны, необходимо определить, не предусматривают ли условия платежа за актив финансирование покупателя продавцом. Так, существенная отсрочка платежа по сравнению с обычной деловой практикой, предусмотренная договором, является коммерческим кредитом покупателю. Если выгоды покупателя от такого финансирования значительны, стоимость финансирования (называемая в стандартах «компонент финансирования») должна быть выделена из общей суммы сделки и представлена в учете как покупателя, так и продавца отдельно (см. IFRS 15). Другими словами, нужно ответить на вопрос, во что обошелся бы компании кредит, взятый в банке (или у иного источника финансирования) на аналогичный срок, и сколько бы заплатила компания за приобретение при условии обычного срока оплаты.

#### **ПРИМЕР 1. Компонент финансирования**

Компания приобретает здание общей стоимостью 3 000 000 \$; по условиям сделки 1 000 000 \$ из этой суммы необходимо уплатить сразу, оставшуюся часть — через 12 месяцев. Кредит на аналогичных условиях доступен компании под 6 % годовых. Определим первоначальную стоимость приобретенного здания.

	\$
Сумма, уплачиваемая в обычный срок, включается в первоначальную стоимость полностью:	1 000 000
Сумма, уплачиваемая через год, аналогична сумме возврата кредита и процентов за него через год. Оценим возможную сумму кредита	1 886 792

без процентов, она включается в первоначальную стоимость покупки:

$$3\,000\,000 - 1\,000\,000 = 2\,000\,000 \$, \quad 2\,000\,000 : (100 + 6) \cdot 100 =$$

<b>Итого первоначальная стоимость здания</b>	<b>2 886 792</b>
--	------------------

Компонент финансирования — вмененные проценты по коммерческому кредиту (рассрочке). Относятся на прибыль или убыток периода как финансовые расходы.	2 000 000 – 1 886 792 = 113 208
---	---------------------------------

**Затраты по займам.** С другой стороны, если актив требует значительного времени при его создании, строительстве, производстве, подготовке к использованию или продаже, затраты по займам, связанные с приобретением этого актива, должны включаться в его первоначальную стоимость. В себестоимость относятся затраты по займам, начисленные за период проведения работ по производству или подготовке актива. Исходя из экономического содержания в такие затраты должна относиться и часть компонента финансирования за этот период. Включение процентов и других затрат по финансированию в стоимость актива регулируется стандартом IAS 23.

**ПРИМЕР 2. Затраты по займам**

Компания приобретает оборудование, стоимость которого по контракту составляет 500 000 \$. На финансирование покупки взят кредит в сумме 300 000 \$ на срок 2 года под 5 % годовых. Оборудование требует установки, подключения, наладки; соответствующие работы стоят 100 000 \$ и проводятся в течение 4 месяцев. По окончании работ по установке оборудование готово к эксплуатации.

Определим первоначальную стоимость оборудования.

	\$
Покупная стоимость оборудования:	500 000
Стоимость работ по установке:	100 000
Проценты по кредиту за период подготовки оборудования к эксплуатации до момента признания актива:	5 000

$$300\ 000 \cdot 5 : 100 \cdot 4 \text{ мес.} : 12 \text{ мес.} =$$

<b>Итого первоначальная стоимость оборудования</b>	<b>605 000</b>
Проценты по кредиту, начисленные в периоды после принятия оборудования к учету, относятся на прибыль или убыток	

На первоначальную стоимость нефинансового актива может повлиять государственная субсидия, предоставленная на его приобретение. В качестве варианта учетной политики такая субсидия может вычитаться из стоимости актива (IAS 20).

*Первоначальная стоимость финансового актива* включает стоимость переданного за него возмещения и транзакционные затраты, связанные с приобретением. В дальнейшем учете эквивалентом первоначальной стоимости финансового актива является амортизированная стоимость, которая учитывает погашение основного долга, начисление и получение процентов, обесценение актива (EDCF, IFRS 9).

*Обязательства первоначально оцениваются* по стоимости полученного возмещения без включения транзакционных затрат, связанных с принятием обязательства. В последующем стоимость обязательства корректируется на суммы погашения, начисления процентов, обесценения, для нефинансовых обязательств — также на переоценки будущих вероятных платежей. Для финансовых обязательств такая корректировка производится в порядке учета по амортизированной стоимости (EDCF, IFRS 9).

### **2.3 Справедливая стоимость. Допущения при оценке справедливой стоимости**

Текущая стоимость — это основа оценки элемента отчетности исходя из данных, которые отражают экономические условия, существующие на момент оценки. Эта основа в свою очередь включает два вида оценки:

- справедливую стоимость;
- ценность использования актива или стоимость исполнения обязательства.

Справедливая стоимость — это рыночная цена, или цена,

сформированная из предпосылок продажи объекта учета на рынке.

Справедливая стоимость как модель оценки используется в случаях, когда соответствующий объект предназначен для продажи (торговли) или в некоторых других случаях, когда представление его по справедливой стоимости является более уместным и правдивым (см., например, IAS 16, IAS 36, IAS 40, IAS 41, IFRS 9, IFRS 3, IFRS 5). Так, первоначальная стоимость основных средств может с течением времени потерять свою актуальность и утратить подтверждающий характер, сопоставимость. В таком случае применяется модель учета по переоцененной стоимости, которая подразумевает переоценку основных средств по справедливой стоимости (IAS 16).

**Справедливая стоимость** — это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. Она легко может быть оценена при наличии активного рынка для соответствующего объекта оценки. В этом случае оценка является наблюдаемой, может быть получена без чрезмерных затрат и усилий, она легко проверяема и понятна. Наилучшей справедливой стоимостью является биржевая котировка актива.

При отсутствии наблюдаемых данных возникают трудности, связанные со сложностью процесса оценки или субъективизмом исходных данных и способов оценки, что снижает качественные характеристики финансовой информации. Эта проблема определяет требования к качеству бухгалтерского суждения и раскрытию информации о способах оценки справедливой стоимости. Такие требования изложены в стандарте IFRS 13.

Оценка справедливой стоимости должна включать суждения по следующим основным аспектам:

- объект оценки, его характеристики;
- рынок и его участники;
- наилучшее использование для нефинансового актива;
- исходные данные и методы оценки.

**Объект оценки** — конкретный актив или обязательство, или группа активов (активов и обязательств), подлежащие оценке. Необходимо рассмотреть состояние, местонахождение, имеющиеся ограничения на использование объекта, риски, другие характеристики, которые влияют на определение цены объекта участниками рынка.

**Рынок.** Цена определяется из предположения *обычной*

*рыночной сделки* на момент оценки. В оценку не включаются затраты по сделке.

Должна существовать возможность продажи актива или передачи обязательства

- на *основном* для данного актива или обязательства рынке;
- на *наиболее выгодном* рынке при отсутствии основного.

При оценке используются допущения, которые бы использовали *участники рынка*, и при условии, что участники рынка действуют в своих лучших экономических интересах.

***Наилучшее и наиболее эффективное использование нефинансовых активов.*** Основной предпосылкой рыночной оценки нефинансовых активов, таких как земельные участки, недвижимость, оборудование, является их использование в коммерческой деятельности, способной приносить доходы. Поэтому с позиции участников рынка должен быть принят во внимание способ, обеспечивающий наилучшее и наиболее эффективное использование актива. При этом такое использование должно быть *физически возможным, юридически допустимым и финансово осуществимым.*

## 2.4 Методы и исходные данные для оценки справедливой стоимости

***Методы***, применяемые для оценки справедливой стоимости, должны быть уместны в данных обстоятельствах, для них должны быть доступны достаточные исходные данные. Стандарт указывает три подхода для оценки: *рыночный, затратный, доходный.*

***Рыночный подход*** подразумевает использование цен рыночных сделок с идентичными (точно такими же) или аналогичными объектами.

***Затратный подход*** основан на оценке стоимости объекта по сумме затрат, которые потребуются чтобы создать или приобрести объект с сопоставимыми функциональными характеристиками с учетом степени износа.

***Доходный подход*** предполагает оценку будущих денежных потоков (доходов и расходов) по объекту и приведение их к одной современной сумме. Основной метод в данном подходе — дисконтирование будущих сумм и определение приведенной стоимости. Оценка приведенной стоимости требует определить:

- прогноз потока денежных средств, связанных с объектом;
- временную стоимость денег, как основу ставки



дисконтирования;

- риски и неопределенности, присущие будущим денежным потокам;

- другие факторы, которые участники рынка приняли бы во внимание.

**Исходные данные** для оценки. Методы оценки должны применяться так, чтобы максимально использовать релевантные наблюдаемые на рынках исходные данные и максимально уменьшить использование ненаблюдаемых данных. Использование ненаблюдаемых данных придает значительный субъективизм оценке и снижает ее качество. В зависимости от качества исходных данных стандарт устанавливает три уровня *иерархии справедливой стоимости*.

**Уровень 1** — оценка, основанная на непосредственно наблюдаемых исходных данных. Исходные данные Уровня 1 — ценовые котировки активных рынков для идентичных активов или обязательств, к которым у организации есть доступ. Примеры активных рынков: биржи, дилерские рынки. Котировка должна применяться непосредственно без существенных корректировок.

**Уровень 2** — оценка, полученная из косвенно наблюдаемых или откорректированных рыночных данных. Исходные данные Уровня 2 включают:

- ценовые котировки активных рынков в отношении аналогичных объектов;

- ценовые котировки неактивных рынков;

- рыночные данные, отличные от цен, например, процентные ставки, доходность;

- подтверждаемые рынком данные.

Данные Уровня 2 требуют корректировки с учетом сопоставимости их с объектом оценки, состояния объекта, активности рынка.

### **ПРИМЕР 3. Корректировка наблюдаемых данных при оценке справедливой стоимости**

Компания владеет зданием производственного назначения полезной площадью 600 м<sup>2</sup>. Необходимо определить справедливую стоимость здания. Имеются данные рынка о сделке с аналогичным зданием площадью 800 м<sup>2</sup>, цена рыночной сделки составила 1 200 000 \$.

При прочих равных условиях справедливая стоимость может

быть получена путем корректировки рыночной цены пропорционально полезной площади здания.

Рыночная цена за 1 м<sup>2</sup>:  $1\ 200\ 000 : 800 = 1\ 500\ \$$ .

Справедливая стоимость оцениваемого здания, полученная рыночным методом с учетом корректировки:  $1\ 500 \cdot 600\ \text{м}^2 = 900\ 000\ \$$ .

**Уровень 3** — оценка, полученная из не наблюдаемых на рынке данных. Это собственные данные организации: финансовые прогнозы, расчетные оценки, исторические показатели. Тем не менее оценка должна учитывать все допущения, которые могли бы использовать участники рынка.

Если в формировании справедливой стоимости в качестве существенных корректировок участвуют данные более низкого уровня, итоговая оценка относится к соответствующему более низкому уровню.

## 2.5 Ценность использования. Дисконтирование

Справедливая стоимость определяет возможность возмещения инвестиций в объект путем продажи. Однако возможность и умение компании задействовать актив или обязательство в своей деятельности может привести к другой оценке суммы выгод, получаемых от актива, или передаваемых при исполнении обязательства. Такая текущая оценка называется ценностью использования актива или стоимостью исполнения обязательства (далее — ценность использования).

**Ценность использования** — это оценка специфичная условиям деятельности организации, она учитывает особенности организации в части использования актива или исполнения обязательства. Технологические, правовые, организационные факторы, недоступные другим организациям, могут значительно влиять на величину и характер экономических выгод, получаемых от актива. Соответственно ценность использования как оценка, отражающая эти факторы, может существенно отличаться от справедливой стоимости, которая такие факторы учитывать не должна.

**Ценность использования актива** — приведенная стоимость

будущих денежных потоков, которые ожидается получить от актива (IAS 36). Она определяется при тестировании обесценения долгосрочного актива. Источником информации для оценки являются преимущественно внутренние данные компании, что делает ее подверженной субъективизму и ухудшает ее подтверждаемость.

**Дисконтированная (приведенная) стоимость** — метод стоимостной оценки объекта по величине будущих денежных поступлений от него. Этот метод применим как при оценке справедливой стоимости, так и ценности использования. Формула расчета, по сути, одинакова в обоих случаях, различаются только экономические предпосылки определения параметров расчета.

**Дисконтирование** — это расчет, обратный начислению процентов. Есть ли отличие между суммой денежных средств к получению немедленно, и такой же суммой, обещанной к получению спустя некоторое время? Если принять равными соображения риска, инфляции и т. п., то отличие заключается в том, что сумма, полученная сегодня, может стать инвестицией и приносить доход, в то время как будущая сумма до момента ее получения не может быть инвестирована. Таким образом, мы должны уменьшить (дисконтировать) будущую сумму соразмерно тем доходам, которые она не может принести за период ожидания.

#### **ПРИМЕР 4. Дисконтирование одного платежа**

Известно, что актив принесет через 1 год 10 000 \$. Средняя доходность активов в нашей фирме — 8 % годовых. Какова стоимость актива с учетом этих соображений?

10 000 \$ нужно рассматривать как сумму, полученную через год с учетом приемлемого дохода, т. е. она соответствует  $100 + 8 = 108$  %.

Сумма, которую стоит вложить в такой актив, равна  $10\,000 : 1,08 = 9\,260$  \$.

Если 10 000 \$ обещаны через два года, нужно учитывать возможность инвестирования процентов, предполагаемых по итогам первого года, т. е. производить расчет по методу сложных процентов.

Дисконтирование за два года:  $10\,000 : 1,08^2 = 8\,573$  \$.

### ПРИМЕР 5. Дисконтирование денежного потока

Предположим, ожидается, что наш актив будет приносить по 10 000 \$ в каждом из оставшихся 3 лет его эксплуатации. Приведенная стоимость актива равна сумме дисконтированных стоимостей каждого элемента денежного потока.

$$PV = \frac{10000}{1,08} + \frac{10000}{1,08^2} + \frac{10000}{1,08^3}.$$

	<i>1 год</i>	<i>2 год</i>	<i>3 год</i>	<i>Итого</i>
Денежный поток	\$ 10 000	10 000	10 000	30 000
Коэффициент дисконтирования при ставке 8 %	0,9259	0,8573	0,7938	x
Дисконтированный денежный поток — приведенная стоимость	\$ 9 259	8 573	7 938	<b>25 771</b>

Коэффициент дисконтирования:

$$k = \frac{1}{(1+i)^t}.$$

Приведенная стоимость актива составляет 25 771 \$.

Другой взгляд заключается в том, что обещание выплатить в будущем определенную сумму денег имеет смысл покупать (инвестировать в него) с учетом желательного дохода, т. е. со скидкой (дисконтом) к сумме выплаты. Уровень дохода определяется, исходя из имеющихся на финансовом рынке конкурирующих возможностей инвестирования, и обуславливает применяемую ставку дисконтирования.

## 2.6 Влияние валютных курсов

Стандарт IAS 21 «Влияние валютных курсов» регулирует три задачи учета и отчетности деятельности в иностранной валюте:

– учет операций и остатков, выраженных в иностранных валютах;

– пересчет результатов и финансового положения иностранных дочерних и зависимых предприятий для отражения в отчетности организации;

– пересчет финансовых результатов и финансового положения организации в другую валюту.

### ***Учет операций и остатков в иностранных валютах***

***Функциональная валюта*** – валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность.

***Иностранная валюта*** — валюта, отличная от функциональной валюты организации. Все операции в иностранной валюте должны быть пересчитаны в функциональную валюту.

***Операция в иностранной валюте*** – операция, выраженная в иностранной валюте или предполагающая расчет в иностранной валюте.

***Первоначально*** операция в иностранной валюте учитывается в функциональной валюте по текущему обменному курсу иностранной валюты, определенному на дату операции.

Валютная операция может порождать остатки активов, обязательств. Эти статьи подразделяются на монетарные и немонетарные.

***Монетарные статьи*** — денежные средства в наличии в иностранной валюте, активы к получению и обязательства к выплате в фиксированной или определяемой сумме иностранной валюты. Все остальные статьи (запасы, основные средства и т. п.) относятся к ***немонетарным***. Обратите внимание, что аванс (предоплата), выданный или полученный по сделкам купли-продажи, должен быть зачтен поступлением или отгрузкой товаров, услуг. И до тех пор, пока аванс не подлежит возврату денежными средствами, он *не является монетарной статьей*.

***В последующем учете*** на конец каждого отчетного периода:

– *монетарные статьи* в иностранной валюте пересчитываются по курсу на отчетную дату;

– *немонетарные статьи, которые оцениваются по первоначальной стоимости* в иностранной валюте, учитываются по обменному курсу на дату операции, т. е. не подлежат переоценке в связи с изменением курса на отчетную дату;

– *немонетарные статьи, которые оцениваются по справедливой стоимости* в иностранной валюте, пересчитываются по обменному курсу на дату оценки справедливой стоимости.

**Курсовые разницы по монетарным статьям** признаются в составе прибыли или убытка. Это разницы, возникшие в результате:

- расчета по монетарной статье (требованию или обязательству) по курсу, отличному от курса на дату возникновения статьи;
- пересчета монетарной статьи по курсу на отчетную дату.

**Курсовые разницы** в составе переоценок и других доходов и расходов *по немонетарным статьям* признаются так же, как и соответствующие суммы этих доходов и расходов по применимым стандартам, т. е. в составе прибыли и убытка, либо прочего совокупного дохода.

**ПРИМЕР 6. Оценка монетарной статьи в иностранной валюте**

Компания заключила сделку на приобретение материалов. Функциональная валюта компании — доллар США, расчеты по сделке — в евро.

	€	eur/usd	\$
В декабре 2017 года поступили материалы, признано обязательство перед поставщиком	50 000	1,1595	57 975
На 31.12.2017 для включения в отчетность пересчитана монетарная статья — кредиторская задолженность	50 000	1,1998	59 990
Курсовая разница по обязательству относится на прибыль или убыток (расход) $59\,990 - 57\,975 =$			2 015
В январе 2018 года произведена оплата за материалы, пересчитана монетарная статья — кредиторская задолженность	50 000	1,2396	61 980
			1 990

Курсовая разница по обязательству  
относится  
на прибыль или убыток (расход)  
61 980 – 59 990 =  
Запас материала как актив пересчету не  
подлежит  
(немонетарная статья)

**Пересчет финансовой отчетности** необходим в случаях:

- когда иностранные подразделения для включения своих показателей в отчетность головной организации должны пересчитать отчетность в функциональную валюту организации;
- если валюта *представления отчетности* организации отличается от ее функциональной валюты.

При пересчете отчетности:

- активы и обязательства пересчитываются по курсу на отчетную дату,
- доходы и расходы пересчитываются по курсу на дату операции,
- все курсовые разницы от пересчета признаются в составе прочего совокупного дохода.

**ПРИМЕР 7. Оценка немонетарных статей, оцениваемых по первоначальной стоимости в иностранной валюте**

Компания заключила сделку на приобретение сырья. Функциональная валюта — доллар США, расчеты по сделке — в евро.

	€ eur/usd	\$
В ноябре 2017 года перечислена предоплата (аванс) за сырье	20 000	1,1595 23 190
В январе 2018 года поступило сырье (аванс и запас сырья — немонетарные статьи, никаких пересчетов не требуется)		23 190

## **Вопросы для самоконтроля**

16 Каковы общие требования к оценке первоначальной стоимости актива или обязательства?

17 Что такое компонент финансирования, как он оценивается?

18 В каком случае и в каком размере в первоначальную стоимость актива включаются проценты по кредитам и займам?

19 Что такое текущая стоимость как основа стоимостной оценки в МСФО?

20 Что такое справедливая стоимость, какие допущения должны быть применены при ее оценке?

21 Какие методы используются для оценки справедливой стоимости? Как они должны применяться?

22 Что такое наблюдаемые и ненаблюдаемые данные в оценке справедливой стоимости?

23 Что такое иерархия справедливой стоимости?

24 Что такое ценность использования, чем эта оценка отличается от справедливой стоимости?

25 Что такое приведенная стоимость? Каковы факторы и параметры дисконтирования?

26 При каких обстоятельствах на деятельность организации оказывают влияние курсы иностранных валют?

27 Что такое функциональная валюта, валюта отчетности?

28 Что такое операция в иностранной валюте и как она должна быть учтена?

29 Что такое монетарные статьи в иностранной валюте?

30 В каких случаях и как производится пересчет статей, оцениваемых в иностранной валюте?

31 Как учитываются курсовые разницы, возникшие от пересчета операций и остатков в иностранной валюте?

32 Как производится пересчет финансовой отчетности для представления ее в иностранной валюте?

33 Как учитываются курсовые разницы по чистым инвестициям в иностранные подразделения?

## **3 Общие принципы подготовки финансовой отчетности**

### **3.1 Отчитывающаяся единица и организационные структуры в МСФО**

**Отчитывающаяся единица** — лицо или организация, которая обязана, или самостоятельно решила составлять финансовую



отчетность общего назначения.

Финансовая отчетность представляет информацию об активах, обязательствах, капитале, доходах, расходах, относящихся к экономической деятельности, которая происходит в пределах отчитывающейся единицы.

Отчитывающейся единицей обычно является юридическое лицо, компания, организация. Однако отчетность может быть подготовлена для группы организаций. Такие организации должны быть связаны между собой. Для целей финансовой отчетности различают следующие виды связей между организациями:

- *прямой контроль*: филиалы, обособленные подразделения, не имеющие юридической самостоятельности, административно управляемые руководством компании,
- *косвенный (корпоративный) контроль*: владение контрольным пакетом акций другой компании,
- *значительное влияние*: владение крупным неконтрольным пакетом акций, инвестиции в совместное предприятие.

Филиалы и подразделения под **прямым контролем** осуществляют деятельность в пределах одной компании. Отчетность компании, включая филиалы, называется *сводной* или *неконсолидированной* и составляется путем простого агрегирования данных всех подразделений компании на обособленных балансах с элиминированием внутривозрастных операций и сальдо.

**Косвенный контроль** осуществляется через владение значительной долей в капитале *другой* компании — юридического лица. Компания–владелец доли в этом случае называется *материнской*, а контролируемая компания — *дочерней*.

Если наличие контроля над другим юридическим лицом удовлетворяет установленным критериям (IFRS 10), материнская компания должна подготовить консолидированную финансовую отчетность, содержащую информацию о себе и контролируемых ей дочерних компаниях.

**Консолидированная отчетность** — финансовая отчетность *группы компаний*, в которой активы, обязательства, собственный капитал, доход, расходы и денежные потоки материнской организации и ее дочерних организаций *представлены как таковые единого субъекта экономической деятельности* (IFRS 10).

В группе как отчитывающейся единице есть внутренние отношения инвестиций–участия в капитале. Поскольку

отчитывающаяся единица не может владеть сама собой, эти отношения должны быть элиминированы в консолидированной отчетности. Акции дочерних компаний в активах материнской компании взаимно исключаются с этими же акциями, представленными в капитале дочерних компаний.

Капитал дочерних компаний, принадлежащий сторонним по отношению к группе собственникам, называется *неконтролирующей долей участия (долей меньшинства)* и отражается в отчетности группы обособленно.

Из того же принципа — *единой отчетной единицы* — в отчетности элиминируются внутренние задолженности, прибыль, возникшая по операциям внутри группы. На уровне консолидированной отчетности могут измениться критерии признания отдельных элементов отчетности, что потребует их реклассификации.

Консолидация требует специальных раскрытий в отчетности, в частности распределения финансовых результатов, приходящихся на капитал материнской компании и неконтролирующую долю участия.

Отчетность организации, которая не владеет дочерними компаниями, можно назвать *индивидуальной*.

Владение акциями другой компании может обеспечивать *значительное влияние* на нее, которое при этом не может быть охарактеризовано как полный контроль. В этом случае компания-инвестор должна учесть такие инвестиции в своей индивидуальной отчетности по *методу долевого участия* в соответствии со стандартом IAS 28. Метод долевого участия включает:

- корректировку стоимости акций на балансе инвестора на сумму приходящейся на них прибыли и прочего совокупного дохода зависимой компании за вычетом выплаченных доходов,
- признание в финансовых результатах инвестора доли инвестора в прибыли или убытке зависимой компании,
- признание прибыли или убытка от взаимных операций с зависимой компанией только в размере, не относящемся к доле участия инвестора в зависимой организации.

Агрегирования всех статей отчетности инвестора и зависимой компании не требуется.

Если компания имеет дочерние компании, но должна кроме консолидированной отчетности группы представить отчетность

только по своей экономической деятельности, такая отчетность называется *отдельной* (IAS 27).

Пример взаимосвязей отчетности компаний, имеющих корпоративные зависимости, представлен на рисунке 6.

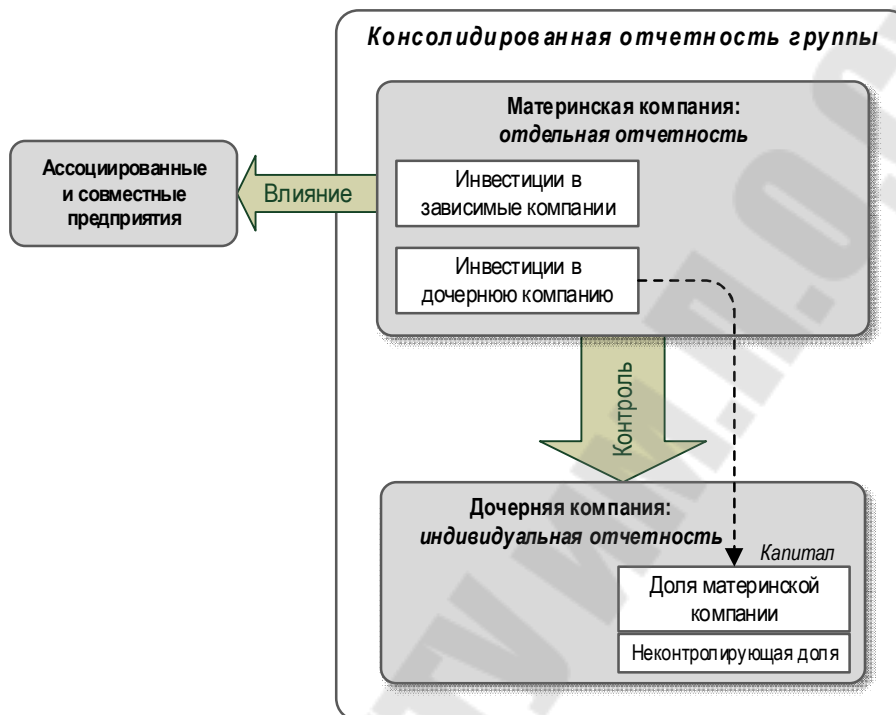


Рисунок 6 – Основные объекты учета и отчетности в группах с корпоративными зависимостями

Компания, осуществляющая различные виды экономической деятельности или деятельность на различных рынках, в разных экономических условиях, может быть обязана представлять в отчетности укрупненные финансовые показатели по этим элементам деятельности. Такие элементы называются *отчетными сегментами*. По сегментам приводятся данные о выручке, существенных расходах, прибыли, общей сумме активов и обязательств, другая информация (IFRS 8).

### 3.2 Достоверное представление информации и учетная политика

Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации (IAS 1).

*Достоверное представление* требует правдивого отображения

последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями, установленным в Концепции. Предполагается, что применение стандартов МСФО, вместе с раскрытием дополнительной информации при необходимости обеспечивает достоверность представления в отчетности (IAS 8).

Для обеспечения достоверного представления организация также должна:

- выбирать и применять положения учетной политики в соответствии с МСФО IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»;

- представлять информацию, включая положения учетной политики, таким образом, чтобы обеспечить уместную, надежную, сопоставимую и понятную информацию;

- раскрывать дополнительную информацию в случаях, когда соблюдение конкретных требований МСФО не является достаточным для понимания пользователями влияния определенных операций, событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты организации.

В крайне редких случаях руководство компании может прийти к выводу, что соблюдение какого-либо требования конкретного стандарта может вводить в заблуждение и противоречить самой цели финансовой отчетности, установленной в Концепции. В этом случае компания должна отступить от такого требования и раскрыть этот факт в отчетности в порядке, установленном IAS 1.

**Учетная политика** — конкретные принципы, основы, общепринятые условия, правила и практические подходы, применяемые организацией при подготовке и представлении финансовой отчетности (IAS 8).

Учетная политика определяется путем применения к объекту учета требований конкретного стандарта МСФО.

Если для данной операции или события отсутствует специально применимый стандарт МСФО, руководство разрабатывает учетную политику для этого случая, исходя из требований получения уместной, достоверной и надежной финансовой информации. При этом в качестве источников должны быть использованы:

- требования МСФО по аналогичным вопросам;
- положения Концепции;
- материалы других регулирующих органов, бухгалтерская литература, принятая практика, не противоречащие МСФО.

Организация должна применять учетную политику последовательно, без изменений во всех отчетных периодах, для всех

аналогичных операций и событий. Если стандарт требует или допускает деление статей на категории, для которых уместна отдельная учетная политика, то для каждой категории учетная политика выбирается и применяется последовательно.

**Изменение в учетной политике** производится:

- если оно требуется стандартом МСФО;
- или приведет к тому, что финансовая отчетность будет содержать надежную и более уместную информацию.

Не является изменением учетной политики применение к операциям, которые:

- отличаются от ранее имевших место;
- ранее не имели место или были несущественными в деятельности организации.

Если новый стандарт МСФО содержит переходные положения, изменения в учетную политику производятся в соответствии с этими положениями. В иных случаях изменения в учетной политике отражаются ретроспективно.

**Ретроспективное применение** заключается в применении новой учетной политики к операциям и событиям таким образом, как если бы эта учетная политика применялась всегда. Это значит, что при изменении учетной политики нужно оценить, скорректировать и раскрыть эффект этого изменения на все статьи отчетности в текущем и во всех прошлых периодах, затронутых изменением. Необходимо раскрыть влияние изменения учетной политики на каждый компонент капитала и другие статьи отчетности.

При этом в первой с момента изменения политики одобренной отчетности необходимо представить *третий сравнительный отчет* о финансовом положении; влияние изменения политики на показатели представленных в отчетности и более ранних периодов должно быть раскрыто в примечаниях к отчетности. В примечаниях должны быть приведены обоснования изменения учетной политики.

При наличии трудностей практического характера ретроспективное применение должно производиться, начиная с самого раннего периода, для которого оно практически осуществимо.

### **3.3 Изменения в бухгалтерских оценках и исправление ошибок**

**Бухгалтерская оценка** — это расчетная оценка стоимости объекта учета. Бухгалтерские оценки применяются в силу

неопределенностей, присущих хозяйственной деятельности. Оценка отражает состояние активов и обязательств или величину потребления актива. Она изменяется в связи с текущим состоянием активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами.

Бухгалтерские оценки и способы их получения следует отличать от учетных политик. Однако изменение в применяемой базе оценки является изменением в учетной политике, а не изменением в бухгалтерской оценке. Например, переход от модели учета объекта основных средств по первоначальной стоимости к модели по переоцененной стоимости.

Примеры бухгалтерских оценок:

- ожидаемые убытки по сомнительным долгам;
- ожидаемые убытки от устаревания запасов;
- определение справедливой стоимости активов и обязательств;
- амортизационная политика: сроки полезного использования, методы амортизации, ликвидационная стоимость;
- гарантийные обязательства.

Расчетная оценка может требовать пересмотра, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации или накопления опыта. По своей сути пересмотр расчетной оценки не имеет отношения к предыдущим периодам и не является исправлением ошибки.

Когда трудно отличить изменение в учетной политике от изменения в бухгалтерской оценке, данное изменение учитывается как изменение в бухгалтерской оценке.

**Изменение в бухгалтерской оценке учитывается перспективно**, т. е. эффект изменения признается начиная с текущего периода.

Результаты изменений в бухгалтерских оценках отражаются на тех же статьях отчетности, на которых были ранее учтены указанные оценки.

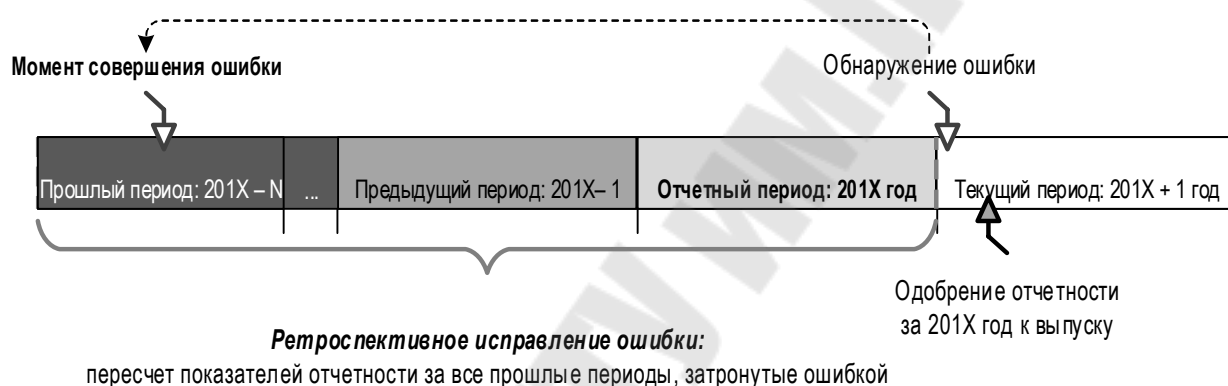
**Ошибка** — это неверное признание, оценка, представление или раскрытие элементов финансовой отчетности. Ошибки текущего периода исправляются до одобрения финансовой отчетности к выпуску, этот факт не требует раскрытия.

**Ошибки предыдущих периодов** — пропуски или искажения информации в финансовой отчетности организации за один или более предыдущих периодов, возникающие вследствие неиспользования

либо неверного использования надежной информации, которая была доступной в то время и могла быть получена и учтена при подготовке финансовой отчетности.

Такие ошибки включают результаты математических ошибок, ошибок в применении учетной политики, недосмотра или неверного толкования фактов, а также мошенничества.

Ошибки прошлых периодов должны быть исправлены *ретроспективно*, т. е. должны быть откорректированы исправляемые статьи отчетности, начиная с самого раннего периода, на который повлияла ошибка, или с периода, для которого это практически осуществимо (рисунок 7).



*Рисунок 7 – Временные периоды, за которые ретроспективно исправляется ошибка*

Корректировка ошибки предыдущих периодов не включается в состав прибыли или убытка за период, в котором была обнаружена данная ошибка. Любая представленная информация о предыдущих периодах, включая обобщенные финансовые данные за прошлые периоды, пересчитывается на столько периодов назад, на сколько это практически осуществимо.

Ретроспективное исправление ошибок прошлых периодов раскрывается в первой с момента обнаружения ошибки одобренной отчетности в том же порядке, что и ретроспективное применение учетной политики (см. IAS 1, IAS 8).

### **3.4 Состав и форма финансовой отчетности**

**Состав отчетности.** Полный комплект финансовой отчетности включает в себя (рисунок 8):

– *отчет о финансовом положении* по состоянию на дату

окончания периода;

– *отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе* за период;

– *отчет об изменениях в собственном капитале* за период;

– *отчет о движении денежных средств* за период;

– *примечания*, состоящие из значимых положений учетной политики и прочей пояснительной информации;

– *сравнительную информацию* за предшествующий период;

– в отдельных случаях — дополнительный отчет о финансовом положении (сравнительные данные) на начало предшествующего периода (IAS 1).

Организация должна четко обозначить каждый финансовый отчет и примечания.

**Идентификация отчетности.** Отчетность должна содержать заголовочные данные:

– наименование отчитывающейся организации, а также любое изменение наименования по сравнению с предшествующим отчетным периодом;

– является ли отчетность консолидированной отчетностью группы или индивидуальной, отдельной отчетностью одной компании;

– отчетную дату и отчетный период;

– валюту представления финансовой отчетности;

– степень округления сумм.



Рисунок 8 – Состав и основные взаимосвязи форм финансовой отчетности



Одним из аспектов правдивого представления информации является ее *понятность*. Информация финансовой отчетности представляет собой сложную систему показателей, поэтому она должна быть организована в упорядоченную структуру.

Основной инструмент представления финансовой информации — отчетные формы. Эти формы не являются типовыми, МСФО отвергают подход на основе бланков. Минимальные обязательные требования к формам и принципы их построения содержатся в стандартах IAS 1, IAS 7. Обязательность статьи или пункта примечаний определяется применимым стандартом, а также суждением о *существенности* этих данных. Конкретная форма каждого отчета строится самой организацией на основе профессионального суждения.

**Существенность.** Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности. Определяющим фактором может быть размер или характер статьи либо сочетание того и другого. Состав и группировка статей должны соответствовать природе, функциям, особенностям учета и оценки объектов учета. Представление информации при соблюдении требования сопоставимости должно быть специфичным организации. При этом нужно обеспечить наиболее уместную степень *агрегирования* информации. Несущественные — мелкие и малозначимые — показатели должны быть объединены в более крупные смысловые статьи.

Организация должна использовать один и тот же порядок представления и классификации статей в финансовой отчетности от периода к периоду. То есть форма финансовых отчетов, избранная и применяемая организацией, не должна изменяться безосновательно. Основаниями для изменения формы представления отчетности являются:

- значительное изменение характера экономической деятельности организации, которое требует иного состава, порядка и классификации статей;
- изменение формы требуется стандартом МСФО.

**Взаимозачет.** Организация не должна представлять на нетто-основе активы и обязательства или доходы и расходы, кроме случаев, когда это требуется или разрешается каким-либо МСФО.

Взаимозачетом не является отражение активов на чистой основе за вычетом оценочных резервов, амортизации и т. п.

В отчете о прибылях и убытках основные статьи доходов (выручка) и расходов отражаются на *валовой* основе. Прочие доходы и расходы, например, от выбытия внеоборотных, активов, курсовые разницы и т. п. могут быть отражены на чистой основе, как сальдо доходов и расходов по соответствующим операциям.

**Таксономия.** В настоящее время в подготовке и представлении отчетности повсеместно внедряется электронный формат XBRL — «расширенный язык деловой отчетности». Это язык разметки, одна из реализаций языка XML. XBRL позволяет подготовить электронную машиночитаемую отчетность в соответствии с заданными требованиями. Требования к отчетности оформлены как модель данных в терминах этого языка — *таксономия*.

Фонд МСФО с 2009 года публикует таксономию для подготовки электронной отчетности по МСФО. **Таксономия**, описанная обычным языком, представляет собой полный структурированный перечень всех раскрытий, требуемых всеми стандартами МСФО. Структура раскрытий может быть упорядочена по стандартам или по отчетам и примечаниям. Для отчетности за 2017 год таксономия содержит 3312 пунктов, из них 2024 стоимостных показателей, 698 строковых значений, 434 текстовых блоков (описаний) [5].

### 3.5 Отчетный период, сравнительная информация.

#### События по окончании отчетного периода

**Отчетный период** — период времени, за который данная финансовая отчетность подготовлена. Организация должна представлять полный комплект финансовой отчетности *как минимум ежегодно*. Отчетная финансовая информация это: финансовое положение на конец отчетного периода (обычно на 31 декабря) и финансовые результаты и другие изменения в финансовом положении за период. Обычно это календарный год или близкий к нему период в соответствии с практикой и законодательством.

**Предыдущие периоды** — периоды времени, аналогичные отчетному, предшествующие ему во времени. За предшествующие периоды организация должна представить *сравнительную информацию*. В общем случае **сравнительная информация** представляется за один предшествующий период: финансовое положение на конец предыдущего периода (года) и потоки за

предыдущий год. Стандарт IAS 1 требует, чтобы компания представила по два отчета в составе отчетности; на деле это означает, что отчеты в каждой статье содержат две графы: отчетный период (или дата его окончания) и предыдущий период (или дата его окончания).

Представление сравнительной информации за предыдущие периоды обеспечивает *сопоставимость* финансовой информации компании во времени.

В отдельных случаях стандарты требуют представить *дополнительную сравнительную информацию* за еще один период — предшествующий предыдущему.

Согласно IAS 1 организация обязана представить ***третий отчет о финансовом положении***, если она:

- ретроспективно применяет положение учетной политики,
- осуществляет ретроспективное исправление статей отчетности,
- реклассифицирует статьи (изменяет форму представления) отчетности.

Бухгалтерские процедуры завершения отчетного периода, проверки, переоценки, аудит, консолидация занимают некоторое время. С момента окончания отчетного периода до одобрения отчетности за этот период к выпуску проходит заметное время, обычно 3–6 месяцев в зависимости от требований законодательства, правил финансовых рынков.

***События после отчетного периода*** (IAS 10) — события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между концом отчетного периода и датой одобрения финансовой отчетности к выпуску. Необходимо различать два типа таких событий:

- *корректирующие события* — подтверждающие условия, существовавшие на отчетную дату,
- *некорректирующие события* — свидетельствующие о возникших после отчетного периода условиях.

***Корректирующие события*** связаны с поступлением информации, которая относится к фактам и операциям, имевшим место в отчетном периоде. Например: результаты судебных разбирательств, которые определяют (уточняют) обязательства, относящиеся к отчетному периоду; информация, которая подтверждает стоимостную оценку активов или обязательств по

состоянию на дату в отчетном периоде; определение вознаграждений работникам по итогам года; обнаружение ошибок. Корректирующие события должны признаваться как операции, относящиеся к отчетному периоду, и отражаться на статьях финансовых отчетов и в примечаниях.

**Некорректирующие события** — это факты, операции, условия, возникшие после окончания отчетного периода, фактически или потенциально оказывающие существенное влияние на финансовое положение организации. Например: приобретение или выбытие дочерней организации; одобрение плана прекращения, реструктуризации деятельности; чрезвычайное происшествие, повредившее крупные производственные мощности и др. (см. IAS 10). Информацию о характере и возможных финансовых последствиях некорректирующих событий компания раскрывает в только примечаниях к отчетности.

**Промежуточная финансовая отчетность** — отчетность, подготовленная за финансовый период, который короче полного финансового года, например, за полугодие, квартал, месяц. Организация, которая решила или обязана в силу законодательства или правил финансового рынка представлять промежуточную отчетность по МСФО, делает это в соответствии со стандартом IAS 34. Целью промежуточного финансового отчета является предоставление информации об изменениях относительно последнего полного комплекта годовой финансовой отчетности.

### **Вопросы для самоконтроля**

- 1 Что такое отчитывающаяся единица по МСФО?
- 2 Чем консолидированная финансовая отчетность отличается от сводной?
- 3 Чем отдельная отчетность отличается от индивидуальной?
- 4 Как связаны между собой организации, которые должны представить консолидированную отчетность?
- 5 Что такое отчетные сегменты?
- 6 Чем обеспечивается достоверное представление информации в финансовой отчетности?
- 7 Может ли учетная политика организации не соответствовать конкретному требованию стандарта МСФО?
- 8 Что такое учетная политика? Насколько просто изменить учетную политику для целей подготовки отчетности по МСФО?

- 9 Чем бухгалтерская оценка отличается от учетной политики?
- 10 Как должны быть исправлены выявленные в учете и отчетности ошибки?
- 11 Что такое ретроспективное применение учетной политики и ретроспективное исправление ошибки?
- 12 Что должен включать полный комплект финансовой отчетности?
- 13 Что такое существенность финансовой информации, как она влияет форму представления данных в отчетности?
- 14 Что такое события по окончании отчетного периода, как информация о них раскрывается в отчетности?

#### 4 Представление и раскрытие информации в финансовой отчетности

##### 4.1 Представление информации об активах и обязательствах: отчет о финансовом положении

Отчет о финансовом положении должен состоять из статей, которые в достаточной степени отличаются по характеру или назначению. IAS 1 требует представить, как минимум, следующие статьи, если они являются существенными величинами в деятельности организации (таблица 1).

Таблица 1. Состав статей отчета о финансовом положении по МСФО IAS 1

Элемент финансового положения (номера пунктов как указано в IAS 1)	Основной стандарт признания и раскрытия элемента
<b>АКТИВЫ</b>	
(a) основные средства	IAS 16
(b) инвестиционная недвижимость	IAS 40
(c) нематериальные активы	IAS 38
(o) отложенные налоговые активы	IAS 12
(d) финансовые вложения (кроме (e), (h) и (i))	IAS 32, IFRS 7, IFRS 9
(e) инвестиции, учитываемые по методу долевого участия	IAS 28
(f) биологические активы	IAS 41

Элемент финансового положения (номера пунктов как указано в IAS 1)	Основной стандарт признания и раскрытия элемента
(g) запасы	IAS 2
(h) торговая и прочая дебиторская задолженность	IFRS 9
(i) денежные средства и эквиваленты денежных средств	IAS 7
(j) активы, предназначенные для продажи и активы выбывающих групп	IFRS 5
<b>ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>	
(k) торговая и прочая кредиторская задолженность	IAS 32, IFRS 7, IFRS 9
(l) оценочные обязательства	IAS 37
(m) финансовые обязательства (кроме (k) и (l))	IAS 32, IFRS 7, IFRS 9
(n) обязательства по текущему налогу	IAS 12
(o) отложенные налоговые обязательства	IAS 12
(p) обязательства выбывающих групп	IFRS 5
<b>КАПИТАЛ</b>	
(q) неконтролирующие доли участия	IAS 1, IFRS 10
(r) выпущенный капитал и резервы, относимые к собственникам материнской организации.	IAS 1, IFRS 10

Исходя из соображений уместности, существенности, понятности, организация должна представлять дополнительные статьи, заголовки, промежуточные итоги в отчете о финансовом положении. Дополнительные статьи могут представлять собой детализацию информации из табл. 1. Например, в составе запасов: сырье и материалы, незавершенное производство, товары и готовая продукция.

МСФО не устанавливает унифицированную форму отчета, однако возможны два общих формата отчетов по организации статей активов и обязательств:

1) **АКТИВЫ:**

- оборотные активы,
- внеоборотные активы;

### **ОБЯЗАТЕЛЬСТВА:**

- *краткосрочные обязательства,*
- *долгосрочные обязательства;*

### **КАПИТАЛ.**

- 2) *АКТИВЫ в порядке их ликвидности,*  
*ОБЯЗАТЕЛЬСТВА в порядке их ликвидности,*  
*КАПИТАЛ.*

Представление активов и обязательств в порядке их ликвидности применяется только тогда, когда оно более уместно и надежно. Это характерно для финансовых организаций, банков. Ликвидность — это способность актива на отчетную дату без существенных потерь обратиться в деньги. Основным фактором ликвидности актива или обязательства — удаленность срока погашения в соответствии с контрактом от отчетной даты.

Фактором классификации активов на оборотные и внеоборотные является **операционный цикл**. Операционный цикл организации представляет собой промежуток времени между приобретением сырья, материалов для производства, товаров и реализацией готовой продукции, товаров, услуг в форме денежных средств. Операционный цикл может быть идентифицирован для производственных видов деятельности, торговли, сервиса.

**Актив классифицируется как оборотный**, если он отвечает одному из критериев:

- предназначен для реализации, продажи или потребления в рамках обычного операционного цикла организации;
- удерживается для целей торговли;
- его стоимость предполагается реализовать в пределах двенадцати месяцев после окончания отчетного периода;
- представляет собой денежные средства или эквивалент денежных средств.

Организация должна классифицировать все прочие активы как **внеоборотные**. К оборотным активам не относятся отложенные налоговые активы.

**Обязательство классифицируется как краткосрочное**, если оно отвечает одному из критериев:

- оно будет урегулировано в рамках обычного операционного цикла;

- удерживается преимущественно для целей торговли;
- подлежит урегулированию в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода;
- у организации нет безусловного права отсрочить урегулирование обязательства по меньшей мере на двенадцать месяцев после окончания отчетного периода.

Все прочие обязательства классифицируются как **долгосрочные**.

Статьи финансового положения должны быть детализированы на соответствующие подкатегории либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях.

## 4.2 Представление информации о капитале

Собственный капитал и резервы детализируются в отчете о финансовом положении или в примечаниях по различным классам, таким как оплаченный капитал, эмиссионный доход и резервы в составе капитала.

Организация должна раскрыть в *отчете о финансовом положении, отчете об изменениях в собственном капитале или примечаниях* подробную информацию по каждому классу акционерного капитала: количество акций — разрешенных к выпуску, выпущенных, удерживаемых организацией, зарезервированных для расчетов по опционам и контрактам; номинальную стоимость акций; привилегии и ограничения по акциям; сверку количества акций в обращении на начало и конец периода. Неакционерная организация раскрывает аналогичную информацию относительно каждой категории долей участия в собственном капитале.

Должно быть представлено описание характера и назначения каждого резерва (фонда) в составе собственного капитала.

**Отчет об изменениях в собственном капитале** представляет информацию об изменениях в каждом классе или компоненте собственного капитала в разрезе видов операций, влияющих на капитал. В том числе должны быть представлены суммы прочего совокупного дохода, относящиеся к неконтролирующей доле участия в консолидированной отчетности.

Типичные компоненты капитала:

- акционерный (уставный) капитал по классам акций;
- эмиссионный доход;
- выкупленные собственные акции (вычитаются);



- нераспределенная прибыль и резервы, сформированные из нее;
- резервы переоценок в составе прочего совокупного дохода по их видам;
- неконтролирующая доля участия.

В отчете производится сверка остатков каждого компонента на начало и конец периода и оборотов за период по операциям.

В отчете раскрываются изменения в собственном капитале в результате:

- получения прибыли или убытка;
- признания прочего совокупного дохода в разрезе видов переоценок, в том числе в соответствии с требованиями иных стандартов (IAS 16, IAS 21, IFRS 4, IFRS 5, IFRS 7, IFRS 9);
- операций с собственниками: выпуска, перераспределения долей капитала, получения эмиссионного дохода, признания дивидендов к выплате, выкупа своих акций, платежей, основанных на акциях;
- ретроспективного изменения учетной политики, в том числе требуемого новыми стандартами и по собственной инициативе, ретроспективного исправления ошибок прошлых периодов.

В отчете или примечаниях организация должна представить сумму дивидендов, признанных в течение периода, а также сумму дивидендов в расчете на акцию.

### **4.3 Представление информации о доходах и расходах**

Совокупный доход организации должен быть представлен как сумма двух его компонентов:

- прибыли или убытка;
- прочего совокупного дохода.

Эта информация может быть организована как *отчет о совокупном доходе*, состоящий из двух разделов: «*Прибыль или убыток*», «*Прочий совокупный доход*». Разрешено также представить отдельный отчет о прибыли или убытке, с включением его итога в отчет о совокупном доходе.

Организация должна признавать все статьи доходов и расходов за период в составе прибыли или убытка, кроме случаев, когда каким-либо МСФО требуется или допускается иное.

В консолидированной отчетности итоговые суммы прибыли или

убытка и прочего совокупного дохода должны быть распределены на относящиеся к собственникам материнской компании и к неконтролирующей доле участия.

В отчетах необходимо представить дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоги, кроме указанных стандартами, когда такое представление уместно для понимания финансовых результатов.

МСФО не приводит классификацию доходов и расходов, для формирования разделов в отчете о прибыли или убытке. Перечень статей отчета формируется по мере применимости (наличия соответствующих операций) по требованиям стандарта IAS 1 и других стандартов.

Условно доходы и расходы, отображаемые в отчете о прибыли или убытке, можно подразделить на следующие группы.

*Выручка и расходы по основной операционной деятельности.* Выручка не включает НДС и иные косвенные налоги. Отдельно должна быть представлена сумма компонента финансирования — части выручки, признанной как процент по продажам с отсрочкой платежей покупателей по методу эффективной ставки. Расходы по операционной деятельности включают себестоимость реализованных товаров, услуг, затраты на организацию и управление. Признание выручки регулируется стандартом IFRS 15; оценка реализованных товаров, продукции — стандартом IAS 2.

Промежуточный итог — *операционная прибыль (убыток)*.

*Прочие прибыли или убытки* по применимым стандартам, например, прибыль или убыток от прекращения признания основных средств (IAS 16).

*Прибыли или убытки по финансовым инструментам:* финансовые доходы; финансовые расходы; убытки от обесценения; от прекращения признания финансовых активов по амортизированной стоимости; прибыли или убытки, связанные с реклассификациями финансовых инструментов между учетными группами (IAS 32, IFRS 9).

*Прибыли или убытки зависимых ассоциированных и совместных предприятий,* отражаемые по методу долевого участия (IAS 28).

*Расход по налогу на прибыль.* Итогом является прибыль или убыток после налога.

Если в отчетном периоде организацией были приняты решения о закрытии подразделений, прекращении видов деятельности, требуется раскрыть ту часть итоговой суммы прибыли, которая была получена от прекращаемой деятельности.

**В разделе о прочем совокупном доходе** должны быть представлены статьи прочего совокупного дохода, классифицированные по их характеру. При этом их нужно подразделить:

– на статьи, которые **не будут впоследствии реклассифицированы в прибыль или убыток**: переоценки долгосрочных активов, пенсионных планов, инвестиций в долевые инструменты и др., доля в прочем совокупном доходе ассоциированных и совместных предприятий;

– статьи, которые **подлежат реклассификации в прибыль или убыток**, в том числе реклассификационные корректировки отчетного периода: курсовые разницы от пересчета валюты отчетности, переоценки финансовых активов, предназначенных для продажи, результаты операций хеджирования, и др., доля в прочем совокупном доходе ассоциированных и совместных предприятий.

#### 4.4 Прибыль на акцию

Одним из распространенных методов анализа акций участниками финансовых рынков является оценка соотношения «цена акции/прибыль на акцию». Поэтому МСФО в целях обеспечения сопоставимости требует, чтобы компании, чьи акции котируются на финансовых рынках, оценивали и представляли в *отчете о прибыли или убытке* показатель прибыли на акцию. Порядок расчета показателя регулируется стандартом IAS 33.

##### **ПРИМЕР 8. Прибыль на акцию**

Прибыль компании после уплаты налога за отчетный год составила 300 000 \$. На начало года в обращении находилось 80 000 простых акций. 1 апреля отчетного года выпущено дополнительно 40 000 простых акций, 1 октября выкуплено у акционеров 20 000 акций. Кроме того, в обращении находилось 5 000 привилегированных акций, которые по условиям выпуска могут быть конвертированы держателями в простые акции. В течение года их объем в обращении не изменялся. На привилегированные акции за период назначены дивиденды в сумме 0,50 \$ на каждую акцию.

Количество простых акций в обращении:

Период	Акции в обращении	Длительность, мес.	\$
--------	-------------------	-----------------------	----

1 января–31 марта	80 000	3
1 апреля–30 сентября	80 000 + 40 000 = 120 000	6
1 октября–31 декабря	120 000 – 20 000 = 100 000	3

Средневзвешенное за год количество простых акций в обращении:

$$\frac{80000 \cdot 3 + 120000 \cdot 6 + 100000 \cdot 3}{12} = 105000 \text{ штук.}$$

Дивиденды по привилегированным акциям:

$$5\,000 \text{ акций} \cdot 0,50 \$ = 2\,500$$

Базовая прибыль:

$$300\,000 - 2\,500 = 297\,500$$

**Базовая прибыль на акцию:**

$$297\,500 : 105\,000 =$$

**2,83**

Средневзвешенное количество простых акций в обращении при условии разводнения (конвертация всех привилегированных акций в простые):

$$105\,000 + 5\,000 = 110\,000 \text{ акций.}$$

Прибыль при условии разводнения (корректировка дивидендов, объявленных по привилегированным акциям):

$$297\,500 + 2\,500 = 300\,000$$

**Разводненная прибыль на акцию:**

$$300\,000 : 110\,000 =$$

**2,73**

**Базовая прибыль на акцию** — это отношение базовой прибыли материнской компании к средневзвешенному количеству простых акций в обращении. Базовая прибыль — это отчетная прибыль или убыток за вычетом дивидендов и иных доходов по привилегированным акциям. Средневзвешенное количество простых акций рассчитывается с учетом объемов выпуска, выкупа простых акций и периода обращения этих акций в течение года.

**Разводненная прибыль на акцию** — это показатель, рассчитанный с учетом разводняющих (уменьшающих) факторов.

Компания может выпускать финансовые инструменты, которые по условиям выпуска могут быть конвертированы в обыкновенные акции: привилегированные акции, опционы, варранты и др. Разводненная прибыль на акцию рассчитывается исходя из предположения, что все эти инструменты конвертированы в обыкновенные акции.

При этом в знаменателе показателя нужно скорректировать число простых акций; в числителе — скорректировать базовую прибыль на суммы доходов к выплате, которые были бы назначены (отменены) при условии конвертации.

#### **4.5 Классификация расходов в отчете о прибыли или убытке**

Для уместного и понятного представления расходов по операционной деятельности организация может избрать один из двух видов их классификации:

- по характеру расходов;
- по назначению расходов.

**Характер расходов** отражает вид израсходованных ресурсов. В отечественной практике такую классификацию затрат принято называть *экономическими элементами*. Основные экономические элементы: материальные расходы (в т. ч. сырье, комплектующие изделия, топливо и др.), расходы на персонал (в т. ч. оплата труда, пенсионное страхование), амортизация, прочие.

**Назначение расходов** отражает цели и функции, на которые истрачены ресурсы. В соответствии с назначением затраты группируются по статьям калькуляции: себестоимость реализованной продукции, расходы на реализацию, управленческие расходы. Из соображений уместности могут быть представлены и другие статьи: расходы на исследования и разработки, страхование и т. п.

Группировка затрат по статьям требует наличия развитого аналитического учета затрат, в то время как по характеру затраты могут быть представлены при упрощенном учете.

Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции производятся в несколько этапов (рисунок 4):

- 1) покупки ресурсов;
- 2) расход ресурсов на производство (затраты), группировка затрат по отношению к продукции и другим статьям назначения, определение себестоимости незавершенного производства;
- 3) калькуляция себестоимости выпущенной продукции;
- 4) списание себестоимости реализованной продукции и списание управленческих других статей затрат на прибыль или убыток.

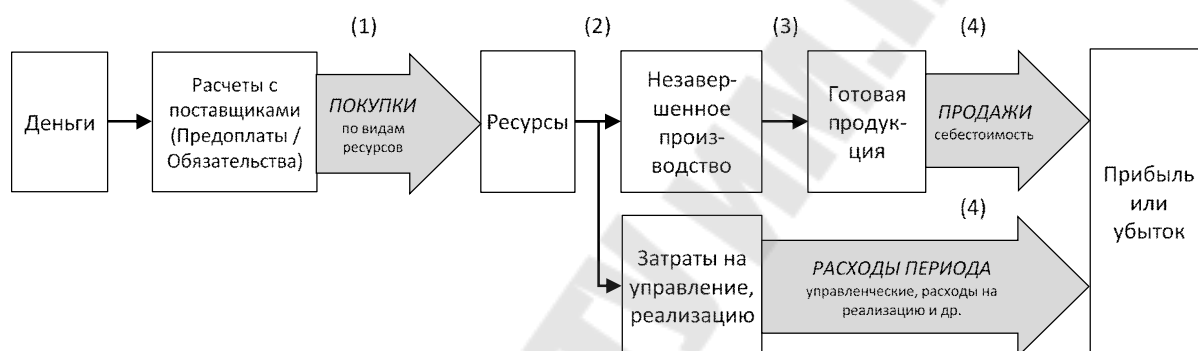


Рисунок 9 – Объекты и этапы бухгалтерского учета платежей, затрат и расходов по операционной деятельности

Наличие сплошного учета хозяйственных операций на всех этих этапах позволяет непрерывно формировать информацию о статьях расходов по их назначению.

Упрощенный учет, разрешенный в некоторых странах (метод затраты — выпуск или его элементы), допускает непрерывно учитывать только покупки ресурсов (1) или их отпуск (2). Группировка ресурсов на производство и управление, каждое движение продукции и незавершенного производства по стоимости не учитывается. Остатки запасов материалов, незавершенного производства, нереализованной продукции определяются периодически, путем инвентаризации и оценки на конец отчетного периода. Таким образом, сумма расходов, относящихся на прибыль или убыток отчетного периода, должна быть получена в результате корректировок суммы произведенных затрат на изменение остатков запасов за отчетный период. Единственная подтверждаемая в учете по этому методу классификация затрат — по их характеру.

**ПРИМЕР 9. Представление доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках с классификацией расходов по характеру**

Выручка	10 000
Прочие доходы	2 000
Изменения в стоимости запасов (прирост — минус, сокращение — плюс)	(300)
<i>Расходы по характеру (элементам)</i>	
<b>Сырье и материалы</b>	<b>(3 600)</b>
<b>Вознаграждения работникам (оплата труда и расходы по социальному страхованию)</b>	<b>(4 900)</b>
<b>Амортизация долгосрочных активов</b>	<b>(300)</b>
<b>Прочие расходы по характеру</b>	<b>(560)</b>
Прочие расходы	(15)
Итого расходов	(9 375)
Прибыль до налогообложения	2 325

Если организация ведет сплошной учет всех операций для всех видов объектов операционной деятельности (как на рисунке 4) и классифицирует затраты и расходы непосредственно в момент их возникновения, она может представить расходы в отчете о прибылях и убытках с группировкой по их назначению. При этом, как минимум, требуется обособленно представить себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг от других операционных расходов.

Если организация использует формат по назначению затрат для отчета о прибылях и убытках, она должна также раскрыть в примечаниях информацию о составе затрат по элементам, в том числе о расходах в части амортизации основных средств и нематериальных активов и о расходах в части вознаграждений работникам.

**ПРИМЕР 10. Представление доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках с классификацией расходов по назначению**

Выручка	10 000
<b>Себестоимость продаж</b>	<b>(5 560)</b>
Валовая прибыль	4 440
<b>Управленческие расходы</b>	<b>(1 400)</b>

<b>Расходы на реализацию</b>	<b>(2 700)</b>
Прочие доходы	2 000
Прочие расходы	(15)
Прибыль до налогообложения	2 325

#### **4.6 Понятие денежных средств и их эквивалентов.**

##### **Классификация потоков денежных средств**

В отчете о движении денежных средств отражаются данные об операциях с денежными средствами и их эквивалентами — *потоках денежных средств*.

*Денежные средства* — это наличные деньги в кассе и депозиты до востребования — средства на текущих и других счетах организации в банках и кредитных организациях.

*Эквиваленты денежных средств* — это краткосрочные высоколиквидные финансовые вложения, легко обратимые в заранее известные суммы денежных средств и подверженные незначительному риску изменения их стоимости. Как правило, это краткосрочные (до 3 месяцев до погашения) облигации надежных государственных или корпоративных эмитентов. Такие вложения могут быть оперативно погашены, проданы или использованы для расчета, т. е. они являются ликвидными средствами, близкими к деньгам по своей функции.

Состав денежных средств и их эквивалентов должен быть определен организацией, раскрыт в отчетности и применяться последовательно в порядке учетной политики.

В отчете о движении денежных средств должны быть представлены сведения о потоках денежных средств за отчетный период с разбивкой на потоки от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

*Операционная деятельность* — основная приносящая доход деятельность предприятия и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности.

Операционная деятельность связана с обеспечением, организацией и результатами производства, продаж, оказания услуг как функциями основного бизнеса организации. Таким образом, основными статьями потоков денежных средств по операционной деятельности являются:

– поступления (денежная выручка) от продаж продукции,



товаров, работ, услуг, иные поступления, связанные с продажами или основной деятельностью;

- выплаты поставщикам товаров, работ, услуг для основной деятельности;

- выплаты работникам по оплате труда;

- уплаты и возвраты налога на прибыль, если их нельзя непосредственно отнести на другие сферы деятельности и т. п.

**Инвестиционная деятельность** — приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств. В этом разделе должны быть представлены денежные поступления и платежи:

- выплаты, связанные с приобретением основных средств, нематериальных активов, других нефинансовых долгосрочных активов; выручка и доходы от выбытия таких активов;

- выплаты по приобретению финансовых инструментов (ценных бумаг): облигаций, акций других предприятий, долей в совместном предпринимательстве; поступления от продажи, погашения, получения доходов по таким инструментам;

- выдача авансов и займов другим лицам и предприятиям; поступления от погашения и доходов по авансам и займам;

- выплаты и поступления по производным финансовым инструментам, если они не классифицированы в другие виды деятельности.

**Финансовая деятельность** — деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств предприятия. Информация о ней характеризует использование организацией внешнего финансирования.

По финансовой деятельности отражаются:

- поступления от эмиссии акций организации, платежи по выкупу или погашению собственных акций, дивиденды акционерам;

- поступления от получения кредитов, займов, выпуска облигаций и обязательств по другим заемным средствам; выплаты для погашения соответствующих обязательств и доходов по ним;

- выплаты арендатора по финансовой аренде (лизингу).

**Неденежные операции.** Некоторые инвестиционные и финансовые операции не требуют использования денежных средств. Например, получение оборудования в лизинг или конверсия выпущенных облигаций в акции организации. Такие операции не отражаются в отчете о движении денежных средств, однако вся

значимая информация о них должна быть представлена в других частях финансовой отчетности.

Специально должна быть раскрыта подробная информация об изменениях в финансовых обязательствах, обусловленных финансовой деятельностью.

#### 4.7 Представление данных о движении денежных средств. Прямой и косвенный метод

Стандарт допускает два подхода к подготовке и представлению информации о денежных потоках по операционной деятельности: прямой метод и косвенный метод.

##### **ПРИМЕР 11. Представление потоков денежных средств в отчете о движении денежных средств прямым методом**

###### **ПОТОКИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Поступления денежных средств от операционной деятельности

продажа товаров, выполнение работ, оказание услуг	10 000
прочие поступления от операционной деятельности	1 000

Выплаты денежных средств от операционной деятельности

платежи поставщикам товаров, работ, услуг	(6 000)
платежи работникам или в интересах работников	(3 000)
прочие денежные платежи по операционной деятельности	(1 150)

**Итого потоки денежных средств от текущих операций**

**850**

налог на прибыль уплаченный (возмещенный)

(400)

**Итого потоки денежных средств от операционной деятельности**

**450**

###### **ДЕНЕЖНЫЕ ПОТОКИ ОТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

поступления от продажи основных средств	600
---	-----

платежи на приобретение основных средств	(1 500)
--	---------

выдача авансов и займов	(250)
-------------------------	-------

проценты полученные	40
---------------------	----

**Итого денежные потоки от инвестиционной**

**(1 110)**

**деятельности****ПОТОКИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОТ ФИНАНСОВОЙ  
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

поступления от выпуска акций (увеличения уставного капитала)	300
поступления в виде кредитов и займов	600
возврат кредитов и займов	(120)
дивиденды выплаченные	(45)
проценты выплаченные	(95)
<b>Итого потоки денежных средств от финансовой деятельности</b>	<b>640</b>
<b>Итого увеличения (уменьшения) денежных средств и их эквивалентов</b>	<b>(20)</b>
Денежные средства и эквиваленты денежных средств на начало периода	60
Денежные средства и эквиваленты денежных средств на конец периода	40

**Прямой метод** предусматривает представление информации по видам поступлений и выплат денежных средств и их эквивалентов на валовой основе. Этот метод требует организации синтетического и аналитического учета, которая обеспечивает классификацию и агрегирование всех денежных операций по их видам — статьям отчета о движении денежных средств.

**Косвенный метод** — это получение информации о чистом изменении денежных средств и их эквивалентов путем применения к показателю прибыли или убытка корректировок на суммы результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или выплат, возникающих в ходе операционной деятельности, а также статей доходов или расходов, связанных с поступлением или выплатой денежных средств в рамках инвестиционной или финансовой деятельности.

Косвенный метод предлагает, по сути, аналитическую модель взаимосвязи чистой прибыли и чистого изменения денежных средств и их эквивалентов предприятия за отчетный период. Метод не требует специальной организации учета денежных потоков и может быть применен на этапе подготовки финансовой отчетности.

Итог прибыли или убытка формируется как результат доходов и расходов, учтенных по методу начисления. Основные предпосылки корректировок прибыли или убытка следующие:

- доходы и расходы, которые не относятся к операционной деятельности;
- доходы и расходы, не связанные с поступлениями и выплатами денежных средств в отчетном периоде;
- изменения в активах и обязательствах по операционной деятельности как чистое использование (или экономия) денежных средств на финансирование оборотного капитала.

Рассмотрим указанные корректировки поэтапно. В качестве исходной базы принимается обычно прибыль до налогообложения из отчета о прибыли или убытке.

1 Корректируются доходы и расходы, относящиеся к инвестиционной и финансовой деятельности: от выбытия и обесценения долгосрочных активов, доходы по инвестициям, проценты по заемным средствам и т.п. Стандарт IAS 1 не предусматривает соответствующей классификации доходов и расходов, поэтому организация самостоятельно определяет необходимые статьи. Результат — прибыль или убыток по операционной деятельности.

2 Корректируются неденежные доходы и расходы (таблица 2).

**Таблица 2. Основные неденежные статьи в прибыли или убытке по операционной деятельности для корректировки денежного потока косвенным методом**

Статья	Признание в прибыли или убытке	Корректировка
Амортизация основных средств, нематериальных активов	Расход	+
Формирование оценочных резервов по сомнительным долгам, обесценению запасов	Расход	+
Уменьшение оценочных резервов по оборотным активам	Доход	–

3 Корректируются изменения в оборотном капитале (таблица 3). Между выплатами денежных средств на формирование оборотных

средств, признанием прибыли или убытка, возмещением затрат оплатами за проданные товары, услуги происходит несколько этапов переноса стоимости между оборотными активами и обязательствами (см. рисунок 4). На каждом этапе возможна капитализация, вложение денег (–) или высвобождение денежных средств (+).

Таблица 3. Изменения в чистых оборотных средствах как корректировки денежного потока по операционной деятельности

Статья	Отношение к денежному потоку	Корректировка
<b>Дебиторская задолженность:</b>		
– прирост	вложение	–
– сокращение	высвобождение	+
<b>Запасы сырья, материалов, незавершенного производства, продукции, товаров:</b>		
– прирост	вложение	–
– сокращение	высвобождение	+
<b>Кредиторская задолженность (неоплаченные поставки, предоплаты полученные, обязательства по зарплате, налогам и проч.):</b>		
– прирост	высвобождение	+
– сокращение	вложение	–

**ПРИМЕР 12. Представление потоков денежных средств по операционной деятельности в Отчете о движении денежных средств косвенным методом**

**ПОТОКИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Прибыль до налогообложения	900
Корректировки неоперационных доходов и расходов	
прибыль от выбытия долгосрочных активов	
(вычитается)	(20)
проценты к получению (вычитаются)	(40)
проценты к выплате (добавляются)	100
прочие неоперационные доходы (–) и расходы (+)	30

<b>Итого операционная прибыль</b>	<b>970</b>
Корректировки неденежных статей	
амортизация	60
увеличение резервов по сомнительным долгам	15
<b>Итого операционный доход</b>	<b>1 045</b>
Корректировки изменений оборотного капитала	
увеличение торговой дебиторской задолженности	(60)
увеличение запасов	(80)
уменьшение торговой кредиторской задолженности	(75)
увеличение прочей кредиторской задолженности	20
<b>Денежные средства от текущих операций</b>	<b>850</b>
налог на прибыль уплаченный (возмещенный)	(400)
<b>Итого потоки денежных средств от операционной деятельности</b>	<b>450</b>

Денежные потоки по инвестиционной и финансовой деятельности всегда отражаются на валовой основе, т. е. прямым методом. Отдельные статьи могут быть представлены как сальдо соответствующих операций.

### Вопросы для самоконтроля

- 1 Как должны быть классифицированы активы и обязательства в отчете о финансовом положении?
- 2 Каковы основные компоненты капитала? Каковы требования к раскрытию информации о капитале в финансовой отчетности?
- 3 Каково содержание отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе?
- 4 Что такое прибыль на акцию и как должен быть определен этот показатель?
- 5 Каковы требования к представлению прочего совокупного дохода?
- 6 Как могут быть классифицированы расходы по операционной деятельности в отчете о прибыли или убытке?
- 7 Что такое эквиваленты денежных средств?
- 8 Как должны быть классифицированы потоки денежных средств в отчете о движении денежных средств?
- 9 В чем заключается косвенный метод представления движения денежных средств?

10 Как изменения в остатках компонентов оборотного капитала влияют на денежный поток по операционной деятельности, представленный косвенным методом?

### **Задания для практического анализа и обсуждения**

*Найдите в интернете и скачайте финансовую отчетность по МСФО двух-трех компаний. Ссылки на отчетность некоторых белорусских и зарубежных компаний приведены в списке литературы [7]–[16].*

*Внимательно рассмотрите каждый комплект отчетности и ответьте на вопросы относительно него:*

1 Каков объем финансовой отчетности в страницах? Какую часть этого объема составляют примечания?

2 Является ли отчетность консолидированной? Что это означает? Можно ли узнать состав группы компаний, включенных в консолидированную отчетность?

3 Представлена ли в данном годовом отчете только финансовая отчетность? Какая еще информация представлена?

4 Каково значение и содержание аудиторского заключения?

5 Каков состав и последовательность появления отчетов, других документов? Одинаковы ли они у всех компаний?

6 Какой формат используется для отчета о финансовом положении? Представлена ли дополнительная сравнительная информация?

7 Какие статьи финансового положения (баланса) Вам не понятны? Какую дополнительную информацию можно получить по статьям финансового положения в примечаниях? Например, по основным средствам? Другим статьям?

8 Как организован отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, как классифицированы расходы по операционной деятельности?

9 Какие статьи представлены в составе прочего совокупного дохода?

10 Какие изменения представлены в отчете об изменениях в собственном капитале? Какие классы (резервы) имеются в составе собственного капитала компании?

11 В каком формате представлен отчет о движении денежных

средств? Как повлияли на денежный поток по операционной деятельности изменения в компонентах оборотного капитала? Что можно сказать о денежных потоках по инвестиционной и финансовой деятельности?

12 Ознакомьтесь с положениями учетной политики, раскрытыми в примечаниях.

13 Раскрыта ли информация об отчетных сегментах? Какие сегменты, выделены, каково значение каждого в деятельности компании?



## Задача

Компания «Бора» ведет бухгалтерский учет для целей МСФО в порядке конверсии на отдельном плане счетов. Пробный баланс (оборотно-сальдовая ведомость) подготовлен в следующем виде.

Таблица 4 – Оборотно-сальдовая ведомость по конверсионному плану счетов компании «Бора» за 2017 г., в тысячах \$

Наименование счета	Код	Сальдо на начало		Обороты		Сальдо на конец	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
Основные средства	101	4 568		946		5 514	
Амортизация основных средств	102		365		180		545
Вложения в долгосрочные активы	108			922	830	92	
Материалы	110	314		5 026	4 797	543	
Основное производство	120	218		10 253	10 303	168	
Готовая продукция	143	46		10 303	10 102	247	
Касса	150	1		54	50	5	
Расчетные счета	151	5		13 481	13 053	433	
Задолженность покупателей	162	401		13 562	13 485	478	
Резервы по сомнительным долгам	163		6	9	12		9
Обязательства перед поставщиками	260		501	6 608	7 379		1 272
Обязательства по долгосрочным кредитам и займам к уплате в течение 12 месяцев	267-1		78	218	882		742
Обязательства по долгосрочным кредитам и займам к уплате через 12 месяцев и более	267-2		2 101	742	602		1 961
Обязательства по налогам и сборам	268		210	1 276	1 327		261
Обязательства перед персоналом по оплате труда	270		421	4 651	4 690		460
Обязательства по выплате доходов учредителям	275			300	300		
Уставный капитал	380		900				900
Резервный капитал: переоценки	383-2		419		116		535

## Окончание таблицы 4

1	2	3	4	5	6	7	8
Нераспределенная прибыль	384		552	300	543		795
Прибыли и убытки	399			761	761		
Доходы от продаж	490-1			13 562	13 562		
Прочие доходы по операционной деятельности	490-7			9	9		
НДС по реализации	590-2			1 205	1 205		
Себестоимость реализации	590-4			10 102	10 102		
Управленческие расходы	590-5			1 143	1 143		
Расходы на реализацию	590-6			348	348		
Прочие расходы по операционной деятельности	590-10			12	12		
Проценты к уплате	591-43			140	140		
Общепроизводственные затраты	725			2 016	2 016		
Общехозяйственные затраты	726			1 143	1 143		
Расходы на реализацию	744			348	348		
Прибыль (убыток) от текущей деятельности	790-11			13 571	13 571		
Сальдо прочих доходов и расходов	791-50			140	140		
<b>ИТОГО</b>		<b>5 553</b>	<b>5 553</b>	<b>113 151</b>	<b>113 151</b>	<b>7 480</b>	<b>7 480</b>
Материальные затраты	630			6 652	6 652		
Оплата труда	631			3 500	3 500		
Соцстрах	632			1 190	1 190		
Амортизация	633			180	180		
Прочие затраты	634			451	451		
<b>ИТОГО</b>				<b>11 973</b>	<b>11 973</b>		
Справочно:							
Налог на прибыль	268-пр			78	78		

Сумма капитальных вложений соответствует уплаченным денежным средствам.

Компания не входит в группы и холдинги, не имеет инвестиций в ассоциированные компании и совместную деятельность.

Прекращения деятельности, сокращения операций не происходит и не ожидается.

Уставный капитал компании разделен на 100 000 простых акций. Все акции находятся в обороте, изменений количества акций в обращении и за период не происходило. Других видов акционерного капитала не имеется.

Составить основные формы годовой финансовой отчетности компании.

1 Отчет о финансовом положении в формате оборотных-необоротных средств,

2 Отчет о прибылях и убытках двумя форматами: с представлением расходов по статьям и по элементам; отчет о прочем совокупном доходе,

3 Отчет об изменениях собственного капитала,

4 Отчет о движении денежных средств с представлением операционных денежных потоков косвенным методом.

## Литература

1 Exposure Draft ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting [Electronic source] / IFRS Foundation // IFRS. – Access source: [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED\\_CF\\_MAY%202015.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf).

2 О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь и Нац. банка Республики Беларусь от 19 авг. 2016 г., № 657/20 // М-во финансов Респ. Беларусь: официальный сайт. – Режим доступа: [http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/inter\\_standards/ea39ebe604ee44c6.html](http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/inter_standards/ea39ebe604ee44c6.html). – Заглавие с экрана.

3 О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Республики Беларусь и Нац. банка Респ. Беларусь от 30 дек. 2016 г., № 1119/35 // М-во финансов Респ. Беларусь. – Режим доступа: [http://www.minfin.gov.by/accounting/inter\\_standards/docs/fa70d11e0cb14c56.html](http://www.minfin.gov.by/accounting/inter_standards/docs/fa70d11e0cb14c56.html). — Заглавие с экрана.

4 Консолидированная версия МСФО [Электронный ресурс] / М-во финансов Рос. Федерации. – М-во России : офиц. сайт М-ва финансов РФ. – М., 2017. – Режим доступа: [http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej\\_standart\\_fo/kons\\_msfo/](http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/). – Заглавие с экрана.

5 IFRS Taxonomy [Electronic source] / IFRS foundation // eIFRS. – Access source: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/TableOfContents?taxonomy>.

6 МСФО: точка зрения КПМГ : Практич. рук. по Междунар. стандартам финансовой отчетности : пер с англ. – Экспертная группа КПМГ по Международным стандартам : в 2 ч. – 10-е изд. – М. : Альпина паблишер, 2014. – Ч. 1. – 1504 с.; Ч. 2. – 1328 с.

### *Примеры финансовой отчетности по МСФО*

7 ОАО «БМЗ – управляющая компания холдинга «БМК» : Консолидированная финансовая отчетность за год, закончившийся 31 декабря 2016 года и аудиторское заключение [Электронный ресурс] /

ОАО «Белорусский металлургический завод – управляющая компания холдинга «Белорусская металлургическая компания» ; аудитор ООО «КПМГ». – Жлобин, 2017. – 79 с. – Режим доступа: <https://www.belsteel.com/doc/fin-otchet-2016.pdf>. – Заглавие с экрана.

8 Открытое акционерное общество «Мозырский нефтеперерабатывающий завод» : Консолидированная финансовая отчетность за год, закончившийся 31 декабря 2016 года [Электронный ресурс] / ОАО «Мозырский нефтеперерабатывающий завод» ; аудитор ООО «Грант Торнтон» – Могилев, 2017. – 56 с. – Режим доступа: <https://mnpz.by/upload/iblock/b2b/b2bc9931973b8b3935bcbb9eb7430647.pdf>. – Заглавие с экрана.

9 Открытое акционерное общество «Скидельский сахарный комбинат» : Консолидированная финансовая отчетность за год, закончившийся 31 декабря 2016 года [Электронный ресурс] / ОАО «Скидельский сахарный комбинат» ; аудитор ООО «Грант Торнтон» – Скидель, 2017. – 54 с. – Режим доступа : [http://cukar.by/pictures/%D0%A1%D0%A1%D0%9A\\_IFRS\\_2016\\_RUS.PDF](http://cukar.by/pictures/%D0%A1%D0%A1%D0%9A_IFRS_2016_RUS.PDF). – Заглавие с экрана.

10 Открытое акционерное общество «Газпром трансгаз Беларусь» : Консолидированная финансовая отчетность за год, закончившийся 31 декабря 2016 года [Электронный ресурс] / ОАО «Газпром трансгаз Беларусь» ; аудитор ООО «БДО». – Минск, 2017. – Режим доступа: <http://belarus-tr.gazprom.ru/d/textpage/59/89/msfo-report-31.12.2016.pdf>. – Заглавие с экрана.

11 Открытое акционерное общество «Рогачевский молочно-консервный комбинат» : Консолидированная финансовая отчетность Группы за год, закончившийся 31 декабря 2016 года [Электронный ресурс] / ОАО «Рогачевский молочно-консервный комбинат» ; аудитор ООО «Грант Торнтон». – Рогачев, 2017. – 76 с. – Режим доступа: <http://www.rmkk.by/files/MSFO.pdf>. – Заглавие с экрана.

12 Публичное акционерное общество «Аэрофлот – Российские авиалинии» : Консолидированная финансовая отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности за 2017 год [Электронный ресурс] / ПАО «Аэрофлот» ; аудитор АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит». – М., 2018. – 91с. – Режим доступа: [http://ir.aeroflot.ru/fileadmin/user\\_upload/files/rus/reports/msfo/fy2017\\_rus.pdf](http://ir.aeroflot.ru/fileadmin/user_upload/files/rus/reports/msfo/fy2017_rus.pdf). – Заглавие с экрана.

13 Транснефть: Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), и аудиторское заключение

независимых аудиторов за год, закончившийся 31 декабря 2016 года [Электронный ресурс] / ПАО «Транснефть» ; аудитор АО «КПМГ». – М., 2017. – 58 с. – Режим доступа : [https://www.transneft.ru/u/section\\_file/27844/tn\\_ifrs\\_12m2016\\_rus.pdf](https://www.transneft.ru/u/section_file/27844/tn_ifrs_12m2016_rus.pdf). – Заглавие с экрана.

14 Аудиторское заключение независимого аудитора о консолидированной финансовой отчетности Публичного акционерного общества междугородной и международной электрической связи «Ростелеком» и его дочерних организаций за 2017 год [Электронный ресурс] / ПАО «Ростелеком» ; аудитор ООО «Эрнст энд Янг». – М., 2018. – 109 с. – Режим доступа : [https://www.rostelecom.ru/upload/protected/iblock/934/%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D0%BE%D0%BC\\_%D0%9E%D1%82%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C%20%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%9E\\_12%D0%BC2017\\_%D1%80%D1%83%D1%81\\_for%20client%20v2.pdf](https://www.rostelecom.ru/upload/protected/iblock/934/%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D0%BE%D0%BC_%D0%9E%D1%82%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C%20%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%9E_12%D0%BC2017_%D1%80%D1%83%D1%81_for%20client%20v2.pdf). – Заглавие с экрана.

15 Аудиторское заключение независимого аудитора о консолидированной финансовой отчетности Публичного акционерного общества «Мечел» и его дочерних организаций за 2016 год [Электронный ресурс] / ПАО «Мечел» ; аудитор ООО «Эрнст энд Янг». – М., 2017. – 99 с. – Режим доступа : <http://www.mechel.ru/doc/doc.asp?obj=138847>. – Заглавие с экрана.

16 Financial Statements 2016 – Airbus [electronic source] / Airbus Group SE. – 2017. – 118 p. – access source: <http://company.airbus.com/dam/assets/airbusgroup/int/en/investorrelations/documents/2017/AGM/Financial-Statements-2016FINAL0/Airbus%20Financial%20Statements%202016.pdf>. – Заглавие с экрана.

**Шикальчик Сергей Валерьянович**

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ  
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**Пособие**

**для слушателей специальности переподготовки  
1-25 03 75 «Бухгалтерский учет и контроль  
в промышленности» заочной формы обучения**

Подписано к размещению в электронную библиотеку  
ГГТУ им. П. О. Сухого в качестве электронного  
учебно-методического документа 08.10.20.

Рег. № 24Е.

<http://www.gstu.by>