

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА  
И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

ГЛАВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ, НАУКИ И КАДРОВ

Учреждение образования  
«БЕЛОРУССКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ  
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

С. В. Гудков, И. В. Журова, А. Л. Тарасенко

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА,  
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ  
И АУДИТА**

*1-25 01 04*

Горки  
БГСХА  
2020

УДК 657:006.032(076.5)

ББК 65.052я73

Г93

24.04.2020 ( 9)  
- 27.05.2020 ( 9)

**Авторы:**

кандидат экономических наук, доцент . . . ;  
старший преподаватель . . . ;  
ассистент . . .

**Рецензенты:**

кандидат экономических наук, доцент . . . ;  
кандидат экономических наук, доцент . . .

**Гудков, С. В.**

Г93 Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита : практикум / С. В. Гудков, И. В. Журова, А. Л. Тарасенко. – Горки : БГСХА, 2020. – 121 с.  
ISBN 978-985-882-012-1.

Приведены методические указания, задания для практических занятий, вопросы для самопроверки, тестовые задания, перечень действующих международных стандартов финансовой отчетности, международных стандартов аудита и список литературы по дисциплине «Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита».

Для студентов, обучающихся по специальности 1-25 01 04 Финансы и кредит.

**УДК 657:006.032(076.5)**  
**ББК 65.052я73**

**ISBN 978-985-882-012-1**

© УО «Белорусская государственная  
сельскохозяйственная академия», 2020

## ВВЕДЕНИЕ

Подготовка специалистов в области бухгалтерского учета, анализа и аудита в современных условиях требует углубленных знаний теоретических и практических основ международных стандартов бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита. Реформирование системы бухгалтерского учета, отчетности и аудита в соответствии с международными стандартами и применение в отечественной практике международного опыта предполагает умение ориентироваться в международных положениях и методиках.

Значимость курса «Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита» обусловлена и тем, что он является профилирующим в процессе получения экономического образования по специальности 1-25 01 04 Финансы и кредит. Изучение дисциплины «Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита» предусмотрено образовательными стандартами высшего образования по экономическим специальностям и включается в цикл изучения общепрофессиональных и специальных дисциплин. Цель дисциплины – освоение студентами теоретических основ бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности в международной практике, а также приобретение навыков в работе с нормативно-законодательной документацией и умения использовать различные методы бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности и аудиторской проверки. Данная дисциплина позволяет будущим специалистам применить полученные теоретические и практические знания в области международных стандартов бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита на практике как при организации и ведении бухгалтерского учета, финансовой отчетности, так и при аудиторских проверках.

В этой связи в данном издании приведены методические указания и задания для практических занятий, вопросы и тесты для самостоятельной проверки знаний по дисциплине.

Цифровой материал, приведенный в заданиях, носит условный характер и справочным служить не может.

## **Тема 1. ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ И СОСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**Цель:** изучение экономической сущности финансовой отчетности в современных условиях, требований МСФО к ее содержанию и раскрытию информации, оценке основных элементов финансовой отчетности, этапов учетного цикла.

Бухгалтерский учет в современном его понимании имеет многовековую историю. В разных странах сложились свои бухгалтерские школы со своими методологическими особенностями, спецификой подходов к трактовке финансового положения хозяйствующих субъектов. Этапы формирования международной системы учета: торговый (до 1800 г.); предпринимательский (до 1900 г.); организационный (до 1950 г.); оптимизационный (1950–1975 гг.); стратегический (с 1975 г.).

XX век в истории экономической жизни общества стал веком рождения и распространения транснациональных корпораций. Им стало необходимо составлять отчетность, объединяющую показатели бухгалтерских балансов компаний, находящихся в разных странах, понятную при этом их инвесторам во всем мире. В современных условиях появляется большая потребность в наличии своевременной, достоверной и полной информации для изучения и оценки финансового положения организации и результатов ее хозяйственной деятельности органами государственного контроля, собственниками, учредителями, акционерами, банками и иными заинтересованными лицами. В связи с этим необходимо создать действенную систему показателей отчетности, руководствуясь международными стандартами финансовой отчетности и учитывая принципы составления бухгалтерских отчетов фирм и компаний других государств.

Разработка проблем МСФО началась в 1960-е гг. под эгидой Центра Организации Объединенных Наций по транснациональным корпорациям. Для нормального функционирования новых отношений необходим «универсальный язык общения бизнесменов». В качестве такого языка были названы бухгалтерский учет и финансовая отчетность, доступные и понятные всем заинтересованным лицам.

Создание международного Комитета по стандартам финансовой отчетности берет начало от X всемирного конгресса бухгалтеров, который состоялся в сентябре 1972 г. в Сиднее. Именно тогда Генри Бенсон предложил учредить новую организацию, которая бы отвечала за подготовку МСФО. В марте 1973 г. в Лондоне общественные бухгал-

терские и аудиторские организации ряда стран создали международную профессиональную, неправительственную организацию – Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) (International Accounting Standards Committee foundation (IASC)), который приступил к разработке и пропаганде принципиально новой системы документов международных стандартов, определяющих содержание бухгалтерской отчетности. Генри Бенсон стал первым председателем Комитета по МСФО.

Комитет по МСФО первоначально разработал и издал документ «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности». Он представляет важный компонент системы МСФО, статус данного документа обусловлен рядом факторов, но все же главным среди них считается то, что в нем изложены принципы, лежащие в основе МСФО, которых должны придерживаться разработчики международных стандартов. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности можно разделить на три группы:

- требования к качеству информации;
- принципы учета информации (отражения информации в учете);
- элементы финансовой отчетности.

Требования к качеству информации определяют те характеристики, которыми должна обладать информация, формируемая в системе финансового учета и представляемая в финансовой отчетности. Данные качества в первую очередь обусловлены необходимостью удовлетворения потребностей внешних пользователей. Требования к качеству информации можно классифицировать следующим образом:

- 1) полезность (*usefulness*);
- 2) уместность (*relevance*):
  - своевременность (*timeliness*);
  - существенность (*materiality*);
  - ценность (*value*):
    - для составления прогнозов (*predictive value*);
    - для оценки результатов (*feedback value*);
- 3) достоверность, надежность (*reliability*):
  - правдивость (*faithfulness*);
  - преобладание содержания над формой (*substance over form*);
  - возможность проверки (*verifiability*);
  - нейтральность (*neutrality*);
- 4) понятность (*understandability*);
- 5) сопоставимость и стабильность (*comparability & consistency*).

Принципы учета информации определяют те правила, в соответствии с которыми должна отражаться информация в системе финансового учета. Принципы отражения информации в системе финансового учета могут быть сгруппированы следующим образом:

- принцип двойной записи (*double entry*);
- принцип единицы учета (*accounting entity*);
- принцип периодичности (*periodicity*);
- принцип продолжающейся деятельности (*going concern*);
- принцип денежной оценки (*monetary measurement*);
- принцип начислений (*accrual basis*);
- принцип регистрации дохода (*realization concept*);
- принцип соответствия (*matching concept*);
- принцип осмотрительности (*prudence, conservatism*).

Элементы финансовой отчетности представляют собой основные части финансовой отчетности – категории статей, которые обладают одинаковыми экономическими характеристиками и группируются соответствующим образом в системе финансового учета и в финансовой отчетности.

Можно выделить пять основных элементов финансовой отчетности:

- 1) активы (*assets*);
- 2) обязательства (*liabilities*);
- 3) собственный капитал (*equity, capital*), чистые активы (*net assets*);
- 4) доходы (*income*);
- 5) расходы (*expenses*).

Оценка – процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в Отчет о финансовой позиции и Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе. В документе «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности» предусматривается, что в финансовой отчетности в разной степени и в различных комбинациях могут использоваться несколько методов оценки элементов отчетности: первоначальная стоимость, называемая в литературе исторической, или фактической стоимостью, переоцененная стоимость, стоимость реализации (погашения), справедливая стоимость, текущая дисконтированная стоимость.

Элементы финансовой отчетности взаимосвязаны между собой бухгалтерским равенством. Основное бухгалтерское равенство (*accounting equation*) определяет не только взаимосвязь элементов финансовой отчетности, но и лежит в основе построения системы финан-

сового учета в целом. Основное бухгалтерское уравнение отражает взаимосвязь активов, обязательств, собственного капитала на определенный момент времени.

#### **АКТИВЫ = ОБЯЗАТЕЛЬСТВА + СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ**

Если в данное равенство на начало и на конец отчетного периода внести доходы и расходы, то получится форма равенства, отражающая взаимосвязь пяти основных элементов отчетности на определенный момент.

#### **АКТИВЫ = ОБЯЗАТЕЛЬСТВА + СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ + + (ДОХОДЫ – РАСХОДЫ)**

На основном бухгалтерском равенстве базируется классификация счетов. В ряде стран (например, в странах британо-американской модели учетной системы) не существует единого Плана счетов, поэтому каждое предприятие разрабатывает свой собственный План счетов. В практике зарубежного учета наиболее распространенными являются следующие подходы к классификации бухгалтерских счетов:

1. Классификация счетов в разрезе элементов, составляющих основное бухгалтерское уравнение.

2. Разделение счетов по признаку постоянства и временности на группы реальных, номинальных и смешанных счетов.

3. Классификация счетов на основе форм финансовой отчетности.

Под учетно-аналитическим процессом (циклом) понимается определенная последовательность формирования первичной, сводной и отчетной информации в рамках единой системы бухгалтерского учета. В международной практике в учетный цикл входят операции, выполняемые в течение отчетного периода и в конце отчетного периода. Заключительная трансформация счетов в конце отчетного периода воплощается в форме трансформационной таблицы. Такая схема учетного цикла объясняется тем, что в международной практике все формы финансовой отчетности (Отчет о финансовой позиции, Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, Отчет об изменениях в собственном капитале, Отчет о движении денежных средств) составляются по данным информации, накапливаемой на счетах бухгалтерского учета и сальдо соответствующих счетов.

Действующие международные стандарты финансовой отчетности приведены в прил. 1.

## Вопросы для самопроверки

1. Экономическая сущность финансовой отчетности и ее цели в современных условиях.
2. Значение формирования отчетности в соответствии с МСФО.
3. Информационные потребности пользователей финансовой отчетности.
4. Классификация принципов подготовки и представления финансовой отчетности.
5. Требования, предъявляемые к качеству информации в финансовой отчетности.
6. Принципы отражения информации в учете.
7. Элементы финансовой отчетности, их характеристика и признание.
8. Основное бухгалтерское равенство, определяющее взаимосвязь элементов финансовой отчетности.
9. Методы оценки элементов финансовой отчетности.
10. Взаимосвязь элементов финансовой отчетности и счетов бухгалтерского учета.
11. Порядок формирования планов счетов.
12. Учетно-аналитический цикл, его этапы.
13. Регулирующие бухгалтерские записи, их значение.
14. Порядок закрытия временных счетов.
15. Содержание трансформационной таблицы, последовательность ее заполнения.

## Задания

### Задание 1.

**Исходные данные:** исходные данные представлены в табл. 1.1.

Таблица 1.1. **Определение концептуальных принципов бухгалтерского учета и финансовой отчетности**

№ п. п.	Содержание вопроса	Варианты ответов	
		№ п. п.	Содержание ответа
1	2	3	4
1	Какой принцип определяет тактику предприятия по отношению к возможным рискам при принятии управленческих решений?	1	Консерватизма (осмотрительности)
		2	Реализации (регистрации дохода)
		3	Действующего (существующего) предприятия
		4	Постоянства (последовательности)

1	2	3	4
2	Хозяйственные операции отражаются в отчетности в тех отчетных периодах, в которых они совершились, независимо от получения денежных средств.	1	Объективности (существенности)
		2	Постоянства (последовательности)
		3	Консерватизма (осмотрительности)
		4	Начисления
3	Какой принцип предполагает, что предприятие не собирается прекращать свою деятельность в ближайшем будущем?	1	Реализации
		2	Существенности (объективности)
		3	Последовательности (постоянства)
		4	Продолжающейся деятельности
4	Какой принцип предполагает признание доходов в том периоде, когда выставлены счета заказчиком за продукцию, работы и услуги?	1	Консерватизма (осмотрительности)
		2	Существенности (объективности)
		3	Регистрации дохода (реализации)
		4	Себестоимости
5	Какой принцип предусматривает, что бухгалтерский учет измеряет деятельность предприятия за конкретный промежуток времени?	1	Реализации
		2	Продолжающейся деятельности
		3	Периодичности (разделения учетных периодов)
		4	Постоянства
6	Какой принцип предполагает, что в финансовой отчетности хозяйственная деятельность предприятия отражается обособленно от персональной деятельности его владельца?	1	Объективности (существенности)
		2	Последовательности (постоянства)
		3	Существующего предприятия (единицы учета)
		4	Себестоимости
7	Каким принципам соответствует принцип начисления?	1	Консерватизма (осторожности)
		2	Последовательности (постоянства)
		3	Существенности (объективности)
		4	Регистрации дохода, соответствия
8	Какой принцип позволяет отнести доходы и расходы предприятия к одному и тому же периоду?	1	Объективности (существенности)
		2	Последовательности (постоянства)
		3	Соответствия
		4	Существенности (значимости)
9	Какой принцип определяет оценку всей учетно-аналитической информации?	1	Себестоимости (по стоимости)
		2	Реализации
		3	Денежной оценки
		4	Объективности (существенности)
10	Какой принцип предполагает равенство активов и пассивов предприятия?	1	Периодичности
		2	Консерватизма
		3	Соответствия (увязки)
		4	Двойной записи (двусторонности)

**Требуется:** из приведенных в табл. 1.1 вариантов ответов выбрать принцип отражения информации в системе финансового учета, которому соответствуют его характеристики. Выбранный вариант ответа подчеркнуть.

**Задание 2.**

**Исходные данные:**

1. Владелец предприятия приобрел за собственные средства жилой дом. Стоимость дома не отражена в балансе предприятия.

2. Торговое предприятие заплатило крупную сумму за рекламу своей продукции, которая появится на рынке в следующем году. Указанная сумма была отнесена на расходы будущих периодов.

3. Со счета в банке перечислено 8 000 долл. в погашение задолженности по векселю и 20 000 долл. в погашение задолженности персоналу по оплате труда. Данная операция отражена бухгалтерской записью: дебет счета «Векселя к оплате» на сумму 8 000 долл., кредит счета «Банк» на сумму 28 000 долл.

4. Предприятие решило прекратить свою деятельность через шесть месяцев после его регистрации.

5. Предприятие реализовало товары, стоимость которых на дату их отгрузки составила 20 000 долл., на счет в банке поступила часть денежных средств в оплату за товары – 10 000 долл. В отчетности показан доход на сумму 20 000 долл.

Требуется: по приведенным производственным ситуациям № 1–5 определить, какой принцип бухгалтерского учета соблюдается или нарушается.

**Задание 3.**

**Исходные данные:** исходные данные представлены в табл. 1.2.

Таблица 1.2. Перечень счетов бухгалтерского учета

№ п. п.	Наименование счетов
1	Акционерный капитал
2	Продажи готовой продукции (продажи)
3	Здания
4	Поставщики (счета к оплате)
5	Затраты на рекламу
6	Накопленная прибыль
7	Банк
8	Именной капитал собственника
9	Эмиссионный доход
10	Счета к получению (покупатели)
11	Производственное оборудование

№ п. п.	Наименование счетов
12	Касса
13	Расходы на персонал
14	Расчеты с органами социального страхования
15	Земля
16	Запасы товарно-материальных ценностей
17	Расходы на закупку товарно-материальных ценностей (закупки)
18	Чеки к оплате
19	Амортизация имущества (за отчетный период)
20	Дополнительные инвестиции собственника
21	Арендная плата (полученная)
22	Долгосрочные кредиты банка
23	Проценты по векселям к получению
24	Расчеты с государством по налогам и сборам
25	Векселя к получению

**Требуется:** произвести классификацию счетов, приведенных в табл. 1.2:

- в разрезе элементов основного бухгалтерского уравнения, результаты решения записать в табл. 1.3;
- по признаку постоянства и временности, результаты решения занести в табл. 1.4;
- на основе форм финансовой отчетности, результаты решения занести в табл. 1.5.

Таблица 1.3. **Классификация счетов по элементам основного бухгалтерского уравнения**

Счета активов	Счета финансовых обязательств	Счета капитала собственника	Счета доходов	Счета расходов

Таблица 1.4. **Классификация счетов по признаку постоянства и временности**

Счета группы реальных	Счета группы номинальных	Счета группы смешанных

Таблица 1.5. **Классификация счетов на основе форм финансовой отчетности**

Счета Отчета о финансовой позиции	Счета Отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период

#### Задание 4.

**Исходные данные:** исходные данные представлены в табл. 1.6.

Таблица 1.6. **Перечень хозяйственных операций**

Номер операции	Содержание операции	Сумма, у. е.
1	Получены денежные средства в кассу предприятия со счета в банке	800
2	Начислена оплата труда работникам предприятия	40 000
3	Перечислены денежные средства со счета в банке в погашение задолженности поставщикам	6 000
4	Поступило оборудование в счет вклада учредителей в уставный капитал предприятия	18 000
5	Поступили на счет в банке платежи за переданное в аренду здание (арендная плата)	600
6	Произведено удержание из заработной платы персонала подоходного налога	3 000
7	Получены товары от поставщиков (оплата не произведена)	9 000

**Требуется:** определить, какие изменения произошли в составе элементов основного бухгалтерского уравнения в результате совершения операций, указанных в табл. 1.6. В табл. 1.7 указать номер операции и в соответствующих колонках сумму и вид изменений: увеличение (+), уменьшение (-).

Таблица 1.7. **Изменение элементов (сумма +, -), составляющих основное бухгалтерское уравнение**

Номер операции	Активы	Финансовые обязательства	Капитал собственника	Доходы	Расходы

#### Задание 5.

**Исходные данные:**

1. Активы организации равны 650 000 долл., собственный капитал составляет 360 000 долл. Каковы обязательства организации?

2. Обязательства и собственный капитал организации составляют соответственно 95 000 долл. и 32 000 долл. Каковы активы организации?

3. Обязательства организации равны одной третьей суммы всех ее активов. Собственный капитал составляет 12 000 долл. Каковы обязательства организации?

4. В начале года активы организации составляли 220 000 долл., а собственный капитал равнялся 100 000 долл. В течение года активы увеличились на 60 000 долл., а обязательства уменьшились на 10 000 долл. Каков собственный капитал организации на конец года?

**Требуется:** ответить на каждый из указанных вопросов, показав необходимые вычисления.

**Задание 6.**

**Исходные данные:**

	Активы	Обязательства
Начало года, долл.	140 000	60 000
Конец года, долл.	220 000	70 000

В течение года собственник инвестировал 20 000 долл. и изъяс 24 000 долл.

**Требуется:** определить, какая прибыль (доход) была заработана в течение года.

**Задание 7.**

**Исходные данные:** исходные данные представлены в табл. 1.8 и 1.9.

Таблица 1.8. Данные для составления предварительного Отчета о финансовой позиции организации на 31 декабря из Главной книги

Номер счета	Наименование счета	Сумма, тыс. долл.	
		Дебет	Кредит
100	Касса	150	
101	Банк	7 000	
102	Счета к получению	3 000	
103	Векселя к получению	2 510	
104	Резерв по сомнительным долгам		175
105	Запасы товарно-материальных ценностей	1 960	
106	Предоплаченная страховка	110	
107	Оборудование и инвентарь	3 500	
108	Амортизация оборудования и инвентаря		500
201	Краткосрочные кредиты банка		1 000
202	Расчеты с персоналом		3 000
203	Векселя к оплате		720
301	Капитал		5 000
302	Инвестиции	1 474	
401	Выручка от реализации продукции		10 464
501	Расходы на аренду	975	
502	Прочие операционные расходы	180	
	Итого...	20 859	20 859

**Таблица 1.9. Реестр хозяйственных операций для составления  
корректировочных (регулирующих) бухгалтерских записей за 31 декабря**

Содержание операции	Сумма, тыс. долл.	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1. Отнесена часть выручки, полученной авансом за продукцию, которая будет реализована в следующем месяце	700		
2. Доначислен резерв по сомнительным долгам	156		
3. Списана на расходы отчетного периода сумма prepaid страховки	60		
4. Начислена амортизация по оборудованию и инвентарю за отчетный период	350		
5. Отнесены на расходы арендные платежи, оплаченные авансом	75		
6. Начислены проценты за пользование краткосрочным кредитом банка за отчетный период	20		
7. Начислены проценты по полученному векселю в отчетном периоде	25		
8. Начислена премия работникам фирмы по итогам работы за отчетный период	2 600		

**Требуется:** по данным реестра хозяйственных операций составить регулирующие бухгалтерские записи (табл. 1.9). На основании предварительного Отчета о финансовой позиции организации на 31 декабря (табл. 1.8) и корректировочных (регулирующих) бухгалтерских записей составить бухгалтерские записи на закрытие временных (номинальных) счетов и определить финансовые результаты деятельности, произвести записи в трансформационную таблицу организации по состоянию на 31 декабря (табл. 1.10).

**Таблица 1.10. Трансформационная таблица организации по состоянию  
на 31 декабря**

Наименование счетов	Предварительный Отчет о финансовой позиции		Корректировочные бухгалтерские записи		Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период		Скорректированный Отчет о финансовой позиции	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Счета Отчета о финансовой позиции:								
...								

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Счета Отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период:								
...								
<b>И т о г о...</b>								
Финансовый результат: прибыль убыток								
Всего								

## Тема 2. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

**Цель:** изучение общих требований к составлению финансовой отчетности по МСФО, характеристики отдельных форм финансовой отчетности, входящих в комплект финансовой отчетности организаций, содержания примечаний к отчетности, особенностей учетной информации при первом представлении финансовой отчетности по МСФО.

МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности» содержит необходимые руководства по структуре финансовой отчетности, включая требования к содержанию отчетных форм, раскрытию учетной политики, примечаний и приложений, а также по обязательным требованиям к существенности информации, представлению сравнительной информации. Характерная особенность МСБУ 1 заключается в том, что он применим ко всем типам коммерческих организаций (составляющих свою финансовую отчетность по МСФО), имеющих целью получение прибыли, включая банки и страховые организации, а также деловые структуры государственного сектора. МСБУ 1 применим как в отношении годовой индивидуальной финансовой отчетности, так и консолидированной.

Финансовая отчетность компании, составленная по МСФО, представляет собой довольно четко структурированный документ, содержащий важную информацию о ее финансовом положении и финансовых результатах деятельности. Полный комплект финансовой отчетности компании в соответствии с МСБУ 1 должен включать:

1) Отчет о финансовом положении / Бухгалтерский баланс (*Statement of Financial position / Balance Sheet*);

2) Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период (*Statement of profit and loss and other comprehensive income for the period / Profit & Loss Statement*);

3) Отчет о движении денежных средств (*Statement of cash flow*);

4) Отчет об изменениях в собственном капитале (*Statement of Changes in Equity*);

5) краткое описание существенных элементов учетной политики и прочие пояснительные примечания / примечания (пояснения) (*Notes*).

В МСБУ 1 раскрываются следующие понятия и требования к содержанию финансовой отчетности: добросовестное представление и соответствие МСФО; непрерывность деятельности; учет по методу начисления; последовательность представления; существенность и агрегирование (объединение); взаимозачет; сравнительная информация; периодичность представления финансовой отчетности.

Стандарт предусматривает всего три основания для изменений в последовательности содержания финансовой отчетности:

– значительные изменения в характере операций компании, крупные приобретения в отчетный период или, наоборот, незначительное выбытие имущества, изменения в обязательствах по заимствованию;

– вывод на основе аналитических исследований о возможности лучше и всестороннее представить информацию о результатах деятельности и финансовом положении в измененной перегруппированной отчетности;

– изменения, предписываемые вновь принятыми МСФО.

Финансовая отчетность должна представляться не реже одного раза в год и содержать цифровую информацию минимум за два отчетных периода. Датой отчета может считаться последний день года. МСФО не требует от компаний установления финансового года, равного календарному. В исключительных обстоятельствах отчетная дата может измениться, тогда отчетность представляется за больший или меньший период, чем год. Вместе с тем МСБУ 1 предписывает, что компания должна представить свою финансовую отчетность не позднее шести месяцев после отчетной даты.

В МСБУ 1 нет единой утвержденной формы Отчета о финансовом положении. Вместо этого имеется минимальный перечень статей, по которым информация должна в нем отражаться. Отчет о финансовом

положении является основным документом, содержание которого отражает финансовое положение компании на отчетную дату. Отчет о финансовом положении обобщает и отражает информацию о трех важнейших элементах финансовой отчетности: активах, обязательствах и капитале организации. В МСБУ 1 содержится и норма, согласно которой, когда компания представляет краткосрочные (оборотные) и долгосрочные (внеоборотные) активы и краткосрочные и долгосрочные обязательства как отдельные разделы непосредственно в Отчете о финансовом положении, она обязана исключить классификацию отложенных налоговых активов (обязательств) в качестве оборотных активов (краткосрочных обязательств). На практике большая часть Отчетов о финансовом положении в представляемой финансовой отчетности составляется на основе упорядоченной классификации (классифицированный отчет). Если организация не применяет классификации активов и обязательств, она обязана представить их в Отчете о финансовом положении в порядке общей ликвидности, отражая активы и обязательства от более ликвидных к менее ликвидным или наоборот (неклассифицированный отчет). Классификация элементов на долгосрочные и краткосрочные позволяет четко разделить функционирующий капитал на оборотный и иммобилизованный, а также получить данные для оценки ликвидности и платежеспособности.

МСБУ 1 определяет минимальные требования к информации, которая должна быть раскрыта непосредственно в Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период; требования к информации, которая должна быть раскрыта в отчете либо в примечаниях к нему; возможные подходы к составлению Отчета о прибыли или убытке. Непосредственно в Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период должны включаться как минимум линейные статьи, предусмотренные МСБУ 1.

Вместе с тем МСБУ 1 обязывает компании представлять анализ ее расходов, используя классификацию, основанную на двух форматах:

- метод характера расходов (классификация по элементам затрат);
- метод функции расходов (метод себестоимости продаж).

Компании при выборе одного из двух вариантов обычно должны руководствоваться принципом: какой из них в конкретных условиях дает более надежную информацию.

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период может быть представлен двумя вариантами:

– в виде двух отчетов: Отчет о прибыли или убытке и Отчет о прочем совокупном доходе;

– в виде одного отчета единой формы: Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, который состоит из двух разделов (первый раздел о прибыли и убытке, а второй раздел начинается с итогового результата и включает статьи прочего совокупного дохода).

Отчет об изменении собственного капитала раскрывает информацию о причинах изменения величины собственного капитала за отчетный период. Основной причиной изменения собственного капитала за отчетный период является чистая прибыль, получаемая в результате деятельности предприятия. Кроме того, собственный капитал может изменяться за счет инвестиций и изъятий собственников, а также за счет доходов и расходов, относимых напрямую на собственный капитал (прочий совокупный доход).

МСБУ 1 требует, чтобы все изменения капитала, возникшие вследствие операций с собственниками как таковыми (т. е. при участии собственников), отражались отдельно от изменений капитала без участия собственников. Компаниям не разрешается представлять статьи совокупного дохода (т. е. изменения капитала без участия собственников) в Отчете об изменениях капитала.

В примечаниях к финансовой отчетности следует представлять информацию: о базисе подготовки финансовой отчетности и конкретной учетной политике, выбранной и примененной для существенных операций и событий; раскрывать информацию, требуемую МСФО, которая не представлена в самой финансовой отчетности, обеспечивать дополнительную информацию, которая не представлена в самой финансовой отчетности, но необходима для достоверного представления. Примечания можно группировать по отчетным формам с подробным пояснением информации, которая в них раскрывается.

Переход к МСФО любой организации, применяющей МСФО для составления своей финансовой отчетности, регулируется МСФО 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности». Первой отчетностью, составленной по МСФО, является первая годовая финансовая отчетность, представляя которую, организация ясно и безоговорочно соблюдает требования международных стандартов финансовой отчетности. Дата перехода к МСФО определяется по начальной дате самого раннего периода, за который организация представляет полную сравнительную информацию в соответствии с МСФО в своей первой финансовой отчетности по МСФО.

## Вопросы для самопроверки

1. Цель и сфера применения МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности».
2. Критерии, которые необходимо учитывать при составлении финансовой отчетности по МСФО.
3. Состав форм финансовой отчетности в соответствии с МСБУ 1.
4. Общие требования при составлении финансовой отчетности.
5. Отчетная дата, период и сроки представления финансовой отчетности.
6. Значение Отчета о финансовом положении.
7. Минимальный перечень статей Отчета о финансовом положении и их характеристика.
8. Структура и форма представления Отчета о финансовом положении.
9. Значение Отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период.
10. Минимальный перечень статей Отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период.
11. Формы представления Отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период.
12. Характеристика Отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, составленного по методу характера расходов.
13. Характеристика Отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, составленного по методу функции расходов.
14. Значение Отчета об изменениях в капитале.
15. Минимальная информация, подлежащая раскрытию в Отчете об изменениях в капитале.
16. Порядок составления примечаний к финансовой отчетности и требования к их содержанию.
17. Требования к финансовой отчетности, учетной политике организаций при переходе на МСФО в соответствии с МСФО 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности».

## Задания

### Задание 1.

**Исходные данные:** используя данные Главной книги по счетам бухгалтерского учета, подготовить неклассифицированный Отчет о

финансовом положении организации на конец года, определив недостающую сумму по строке денежные средства: расчеты с покупателями (счета к получению) – 800 долл., расчеты по оплате труда – 250 долл., акционерный капитал – 13 750 долл., основные средства (остаточная стоимость) – 7 000 долл., расчеты по кредитам банка – 600 долл., расчеты с поставщиками (счета к оплате) – 2 600 долл., денежные средства – ?

### **Задание 2.**

**Исходные данные:** остатки по счетам бухгалтерского учета Главной книги организации, тыс. долл.:

- 1) на конец года: расчеты с персоналом – 2 188;
  - капитал выпущенный (номинальная стоимость акций) – 15 000;
  - денежные эквиваленты (краткосрочные инвестиции) – 9 415;
  - целевые поступления и финансирование – 11 000;
  - остаточная стоимость основных средств – 109 216;
  - авансы выданные – 3 554;
  - добавочный капитал – 70 920;
  - авансы полученные – 5 440;
  - долгосрочные кредиты и займы – 38 720;
  - обязательства по текущим налоговым платежам – 9 378;
  - резерв предстоящих на оплату отпусков – 3 558;
  - курсовые разницы (относимые на капитал) – 2 781;
  - краткосрочные кредиты и займы – 20 265;
  - неустановленное оборудование – 1 170;
  - остаточная стоимость нематериальных активов – 1 124;
  - задолженность поставщикам и подрядчикам – 38 870;
  - эмиссионный доход (разница между покупной и номинальной стоимостью акций) – 6 186;
  - незавершенное строительство – 38 855;
  - накопленная (нераспределенная) прибыль – 54 943;
  - прочие кредиторы – 3 080;
  - долгосрочные финансовые вложения – 2 758;
  - расчеты по соцстрахованию и обеспечению – 1 049;
- 2) запасы:
 

	на начало года	на конец года
– производственные запасы	33 637	31 628
– незавершенное производство	15 315	13 145
– готовая продукция и товары	20 370	22 228
– расходы будущих периодов	650	687
– НДС и прочие налоги	6 654	6 214
- 3) дебиторская задолженность:
 

	на начало года	на конец года
--	----------------	---------------

– покупатели и заказчики	10 337	11 231
– векселя к получению	2 100	3 250
– прочие дебиторы	315	1 073
4) денежные средства:	на начало года	на конец года
– касса	2	8
– расчетный счет	29 449	4 047
– валютный счет	19 513	23 775

**Требуется:** по данным Главной книги об остатках по счетам бухгалтерского учета составить классифицированный Отчет о финансовом положении организации, занимающейся производством продукции, данные занести в табл. 2.1.

Таблица 2.1. **Отчет о финансовом положении**

Наименование статей	На начало года		На конец года	
	Сумма, тыс. долл.	Сумма, тыс. долл.	Сумма, тыс. долл.	Сумма, тыс. долл.
1	2	3	4	5
<b>АКТИВЫ</b>				
1. Долгосрочные (внеоборотные) активы				
Основные средства	106 456			
Неустановленное оборудование	–			
Нематериальные активы	896			
Незавершенное строительство	26 802			
Долгосрочные финансовые вложения	1 852			
		136 006		
2. Краткосрочные (оборотные) активы				
Запасы	76 626			
Задолженность покупателей и заказчиков, прочие дебиторы	12 752			
Предоплата и авансы выданные	2 455			
Денежные средства	48 964			
Денежные эквиваленты	3 290			
		144 087		
		280 093		
<b>КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
3. Капитал				
Капитал выпущенный	15 000			
Эмиссионный доход	5 000			
Целевые поступления и финансирование	7 000			
Добавочный капитал	72 920			

1	2	3	4	5
Курсовые разницы (относимые на капитал)	–			
Накопленная (нераспределенная) прибыль либо убыток	45 041	144 961		
В т. ч. доля меньшинства (доля неконтролирующих акционеров)		10 147		
4. Долгосрочные обязательства Долгосрочные кредиты и займы	35 400	35 400		
5. Краткосрочные обязательства Кредиторская задолженность В т. ч.:	66 722			
задолженность поставщикам и подрядчикам	49 790			
прочие кредиторы	4 049			
расчеты с персоналом	1 360			
расчеты по соцстрахованию и обеспечению	925			
обязательства по текущим налоговым платежам	2 698			
авансы полученные	7 900			
Краткосрочные кредиты и займы	28 105			
Резерв предстоящих расходов (на оплату отпусков)	4 905			
<b><i>Итого капитал и обязательства</i></b>		99 732 280 093		

**Задание 3.**

**Исходные данные:** доходы и расходы организации за год составили, тыс. долл.:

- выручка от реализации продукции – 5 000;
- себестоимость реализованной продукции – 2 400;
- доходы по финансовой деятельности – 500;
- расходы по реализации – 650;
- административные расходы – 850;
- прочие расходы – 150;
- расходы по финансовой деятельности – 400.

Доля неконтролирующих акционеров – 15 %, ставка налога на прибыль – 30 %.

**Требуется:** составить Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период по методу функции расходов (табл. 2.2).

Таблица 2.2. **Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе организации за год (по методу функции расходов)**

Наименование статей	Сумма, тыс. долл.
Выручка от реализации продукции	
Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)	
<b>Валовая прибыль</b>	
Прочие доходы	
Расходы по реализации	
Административные расходы	
Прочие расходы	
Финансовые расходы	
Доля прибыли ассоциированных компаний	
<b>Прибыль до налогообложения</b>	
Расходы по налогу на прибыль	
<b>Прибыль за период</b>	
<b>Причисляется:</b>	
владельцам группы	
доле неконтролирующих акционеров	

#### Задание 4.

**Исходные данные:** выручка от реализации продукции организации за год составила 5 000 тыс. долл., прочие доходы по финансовой деятельности – 500 тыс. долл. Отнесены на расходы отчетного периода, тыс. долл.: израсходованные материалы в производстве – 1 200, расходы на персонал – 950, расходы на амортизацию – 350, расходы по страхованию – 100. Начислен налог на прибыль – 1 000 тыс. долл.; остаток запасов по данным бухгалтерского баланса на начало года – 1 500 тыс. долл., на конец года – 1 800 тыс. долл.

**Требуется:** составить Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период по методу характера расходов (табл. 2.3).

Таблица 2.3. **Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе организации за год (по методу характера расходов)**

Наименование статей	Сумма, тыс. долл.
1	2
Выручка от реализации продукции	
Прочие доходы	
Себестоимость запасов, готовой продукции и незавершенного производства:	
на начало года	
на конец года	
Итого доходов	

1	2
Затраты на производство:	
материалы	
заработная плата	
амортизация	
другие расходы	
Прочие расходы	
Итого расходов	
Прибыль до налогообложения	
Расходы по налогу на прибыль	
Прибыль за период	

**Задание 5.****Исходные данные:**

1) расходы организации за год, тыс. долл.:

- себестоимость реализованной продукции – 201 080;
- расходы по реализации – 10 300;
- административные расходы – 30 200;
- прочие расходы – 781;
- расходы по налогу на прибыль – 18 800;
- уценка ценных бумаг – 2 000;

2) доходы за год, тыс. долл.:

- выручка от реализации (без НДС и других налогов и сборов) – 281 932;
- положительные курсовые разницы от зарубежных операций – 2 781;
- доход по долгосрочным ценным бумагам – 1 186;
- целевое финансирование на основную деятельность – 4 000;
- прочие доходы – 5 640.

Доля неконтролирующих акционеров – 7 %.

**Требуется:** на основании исходных данных составить Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за год организации, занимающейся производством продукции (табл. 2.4).

Таблица 2.4. **Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период**

Наименование статей	Сумма, тыс. долл.
1	2
Выручка от реализации продукции	
Себестоимость реализованной продукции	
Прочие доходы	
Расходы по реализации	



движении денежных средств – совокупность показателей, развернуто характеризующих поток денежных средств за отчетный период. Цель данного стандарта заключается в требовании представления информации об исторических изменениях в денежных средствах и эквивалентах денежных средств компании посредством отчетов об их движении за период в разрезе отдельных видов деятельности: операционной, инвестиционной и финансовой.

Для понимания положений стандарта МСБУ 7 необходимо дать ключевые определения: денежные средства, эквиваленты денежных средств, чистые денежные средства, поток денежных средств, приток (отток) денежных средств, операционная деятельность, инвестиционная деятельность, финансовая деятельность.

Операционная деятельность приносит организации основную выручку и основные потоки денежных средств. К операционной относится также любая прочая деятельность организации, не относящаяся к инвестиционной или финансовой.

Инвестиционная деятельность – это приобретение или выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств.

Финансовая деятельность представляет собой совокупность операций, приводящих к изменениям в размерах и составе внесенного капитала и заемных средств организации.

Каждая из трех видов деятельности компании в Отчете о движении денежных средств должна отражаться отдельно. Причем предприятия вправе выбрать метод представления в них информации, исходя из вариантов, установленных в МСБУ 7. В частности, по операционной деятельности в стандарте предусмотрены два варианта, один из которых может использовать организация: прямой и косвенный метод.

При прямом методе раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и платежей, предполагается отражение непосредственных потоков денежных средств, поступивших от покупателей, выплаченных поставщикам, персоналу и т. п. В МСБУ 7 установлено, что нереализованные прибыли и убытки, возникающие по ним в результате изменения обменных курсов иностранных валют, не являются движением денежных средств. Между тем в отчете, составленном по прямому методу, суммы курсовых разниц нужно показывать, чтобы сбалансировать показатели наличия денежных средств и их эквивалентов на конец и на начало отчетного периода.

При косвенном методе чистая прибыль или убыток корректируются с учетом результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или платежей по основной деятельности и статей доходов или расходов, связанных с поступлением или выбытием денежных средств по инвестиционной или финансовой деятельности. При косвенном методе составления отчета отражается только часть потока денежных средств, не включающая валовые поступления и расходы от основной производственно-хозяйственной деятельности.

### **Вопросы для самопроверки**

1. Цель МСБУ 7 «Отчет о движении денежных средств».
2. Назначение и необходимость информации, содержащейся в Отчете о движении денежных средств.
3. Ключевые определения МСБУ 7.
4. Методы составления Отчета о движении денежных средств.
5. Каковы основные разделы Отчета о движении денежных средств?
6. Содержание раздела 1 Отчета о движении денежных средств, составленного прямым методом.
7. Содержание раздела 1 Отчета о движении денежных средств, составленного косвенным методом.
8. Содержание раздела 2 Отчета о движении денежных средств.
9. Содержание раздела 3 Отчета о движении денежных средств.
10. Порядок определения чистого прироста (оттока) денежных средств за отчетный период в Отчете о движении денежных средств.

### **Задания**

#### **Задание 1.**

**Исходные данные:** потоки денежных средств по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности организации за отчетный период составили, тыс. долл.:

- денежные средства, полученные от покупателей – 4 500;
- денежные средства, выплаченные поставщикам – 950;
- расчеты с работниками компании – 1 300;
- приобретение основных средств – 100;

- приобретение ценных бумаг и других долгосрочных финансовых активов – 50;
- продажа ценных бумаг и других долгосрочных финансовых активов – 40;
- проценты и дивиденды полученные – 10;
- дивиденды выплаченные – 50;
- долгосрочные кредиты полученные – 50;
- краткосрочные займы погашенные – 40;
- погашение задолженности по долгосрочным арендным обязательствам – 50;
- целевые поступления – 100;
- отрицательная курсовая разница от переоценки валюты на отчетную дату – 1 800.

Остаток денежных средств и их эквивалентов на начало отчетного периода составил 45 000 тыс. долл.

**Требуется:** составить отчет о движении денежных средств по прямому методу (табл. 3.1). Определить остаток денежных средств и их эквивалентов на конец отчетного периода по приведенным данным.

Таблица 3.1. Отчет о движении денежных средств (прямой метод)

Содержание показателей		Приток средств	Отток средств
1		2	3
<b>I. ПОТОКИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В РЕЗУЛЬТАТЕ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>			
1.1	Денежные средства, полученные от покупателей и заказчиков		
1.2	Денежные средства, выплаченные поставщикам		
1.3	Уплата (возврат) налогов и взносов в государственные социальные фонды		
1.4	Расчеты с работниками компании		
1.5	Прочие денежные поступления и выплаты		
Итого по разделу I			
Чистые денежные средства в результате операционной деятельности			
<b>II. ПОТОКИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В РЕЗУЛЬТАТЕ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>			
2.1	Приобретение и продажа основных средств		
2.2	Приобретение и продажа нематериальных активов		
2.3	Приобретение и продажа ценных бумаг и других долгосрочных финансовых активов		
2.4	Приобретение и вторичная продажа собственных акций		
2.5	Предоставленные займы и поступления от их погашения		
2.6	Проценты и дивиденды полученные		
Итого по разделу II			
Чистые денежные средства в результате инвестиционной деятельности			

Окончание табл. 3.1

1	2	3
<b>III. ПОТОКИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В РЕЗУЛЬТАТЕ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>		
3.1	Эмиссия собственных акций	
3.2	Дивиденды выплаченные	
3.3	Долгосрочные кредиты, займы полученные и погашенные	
3.4	Краткосрочные кредиты, займы полученные и погашенные	
3.5	Погашение задолженности по долгосрочным арендным обязательствам	
3.6	Целевые поступления	
Итого по разделу III		
Чистые денежные средства в результате финансовой деятельности		
Чистый поток (отток) денежных средств за отчетный период		
<b>IV. КУРСОВЫЕ ВАЛЮТНЫЕ РАЗНИЦЫ ОТ ПЕРЕОЦЕНКИ ВАЛЮТЫ ПО ДЕЙСТВУЮЩЕМУ КУРСУ НА ОТЧЕТНУЮ ДАТУ</b>		
<b>ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА:</b>		
на начало отчетного периода =		
на конец отчетного периода =		

Примечание. Алгоритм расчета показателей Отчета о движении денежных средств, составляемого прямым методом.

1.1. Денежные средства, полученные от покупателей и заказчиков =

выручка с учетом НДС и других налогов (+)

изменения дебиторской задолженности (-)

1.2. Денежные средства, выплаченные поставщикам, подрядчикам =

расходы на продукцию (+)

амортизация (-)

расходы на персонал (-)

изменения запасов (+)

изменения кредиторской задолженности поставщикам и прочим кредиторам (-)

1.3. Уплата (возврат) налогов и взносов в государственные социальные фонды =

начислено налогов (+)

отчисления на социальные нужды (+)

изменения задолженности по налогам и взносам на социальное страхование (-)

1.4. Расчеты с работниками компании =

начисленная зарплата (+)

изменения резерва на оплату отпусков (-)

удержанный подоходный налог (-)

изменения задолженности персоналу (-)

1.5. Прочие денежные поступления и выплаты =

целевые поступления (+)

штрафы, пени:

полученные (+)

уплаченные (-)

переоценка оборотных активов (+, -)

изменения авансов полученных (+)

изменения авансов выданных (-).

## Задание 2.

**Исходные данные:** потоки денежных средств по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности организации за отчетный период составили, тыс. долл.:

- чистая прибыль – 15 869;
- амортизационные отчисления – 8 366;
- изменение (увеличение) текущих обязательств по кредиторской задолженности – 6 717;
- изменение (увеличение) текущей дебиторской задолженности – 3 901;
- изменение (высвобождение) материальных оборотных средств – 2 724;
- изменение (уменьшение) текущих фондов и резервов – 1 347;
- приобретение основных средств – 35 276;
- продажа основных средств – 10 998;
- приобретение нематериальных активов – 299;
- приобретение ценных бумаг – 906;
- долгосрочные кредиты полученные – 3 320;
- краткосрочные кредиты полученные – 50 495;
- краткосрочные займы погашенные – 58 335.

Остаток денежных средств и их эквивалентов на начало отчетного периода составил 52 254 тыс. долл.

**Требуется:** составить Отчет о движении денежных средств по косвенному методу (табл. 3.2).

Таблица 3.2. Отчет о движении денежных средств (косвенный метод)

Содержание показателей		Приток средств	Отток средств
1		2	3
<b>I. ПОТОКИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В РЕЗУЛЬТАТЕ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>			
1.1	Чистая прибыль		
1.2	Амортизационные отчисления		
1.3	Изменение текущих обязательств по кредиторской задолженности		
1.4	Изменение текущей дебиторской задолженности		
1.5	Изменение материальных оборотных средств		
1.6	Изменение текущих фондов и резервов		
Итого по разделу I			
Чистые денежные средства в результате операционной деятельности			

1		2	3
<b>II. ПОТОКИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В РЕЗУЛЬТАТЕ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>			
2.1	Приобретение и продажа основных средств		
2.2	Приобретение и продажа нематериальных активов		
2.3	Приобретение и продажа ценных бумаг и других долгосрочных финансовых активов		
2.4	Приобретение и продажа собственных акций		
2.5	Проценты и дивиденды полученные		
2.6	Предоставленные займы и поступления от их погашения		
Итого по разделу II			
Чистые денежные средства в результате инвестиционной деятельности			
<b>III. ПОТОКИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В РЕЗУЛЬТАТЕ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>			
3.1	Эмиссия собственных акций		
3.2	Дивиденды выплаченные		
3.3	Долгосрочные кредиты и займы полученные и погашенные		
3.4	Краткосрочные кредиты и займы полученные и погашенные		
Итого по разделу III			
Чистые денежные средства в результате финансовой деятельности			
Чистый поток (отток) денежных средств за отчетный период			
ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА:			
на начало отчетного периода =			
на конец отчетного периода =			

#### **Тема 4. АМОРТИЗАЦИЯ И ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ**

**Цель:** изучение общих правил начисления амортизации, требований МСФО по начислению и учету амортизации основных средств, нематериальных активов, арендованного имущества, затрат на разработку, а также погашения стоимости деловой репутации фирмы и учета обесценения активов.

Основные средства, нематериальные активы, деловая репутация (цена фирмы) и расходы на исследования и разработки амортизируются в соответствии со стандартами МСБУ 16 «Основные средства», МСБУ 38 «Нематериальные активы».

Амортизация рассматривается как систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на рассчитанный срок его полезно-

го применения, прямо или косвенно относится на чистую прибыль или убыток за период. Из этого определения следует, что амортизационные отчисления представляют собой расходы организации. На самом деле сумма амортизации, которая уменьшает чистую прибыль, не уменьшает полученного дохода и, таким образом, может рассматриваться как составная часть дохода. Сумма амортизации как доход поступает в быстро ликвидные оборотные активы и является способом возврата капитала.

Амортизируемые активы определяются как объекты, которые будут использованы на протяжении более одного отчетного года, но вместе с тем имеют ограниченный срок полезного использования и служат для производства и реализации товаров и услуг, для сдачи в аренду или административных целей.

Международные стандарты раскрывают значение следующих понятий, необходимых для начисления амортизации: первоначальная стоимость, накопленная амортизация, остаточная (балансовая) стоимость, амортизационные расходы, ликвидационная стоимость, амортизируемая стоимость (величина), срок полезного использования (применения).

МСБУ 16 «Основные средства» вводит понятие категории имущества – аналогичные по характеру и использованию в операциях предприятия (организации) группы основных средств. Амортизация начисляется по основным средствам, имеющим ограниченный срок полезного использования (применения). Земля имеет неограниченный срок службы и потому, как правило, не амортизируется, за исключением случаев, когда по юридическим или иным основаниям срок ее использования ограничивается.

МСБУ 16 «Основные средства» указывает на возможные к применению методы начисления амортизации основных средств. К ним относятся линейный метод, метод единицы производства продукции, метод уменьшаемого остатка.

МСФО 16 «Аренда» предусматривает два вида аренды: финансовую и операционную, при которых применяются разные подходы к амортизации арендованного или сданного в аренду имущества.

В условиях финансовой аренды, когда арендованное имущество принимается на учет и отражается в отчетном балансе арендатора, амортизация начисляется арендатором.

Арендатор производит амортизационные отчисления, применяя те методы, которые он использует для амортизации аналогичных соб-

ственных активов. Сумма амортизации арендованного имущества списывается в расходы арендатора так же, как и часть арендной платы, составляющая финансовую плату (проценты) по арендным обязательствам. При этом сумма начисленной амортизации и сумма погашения арендного обязательства за каждый отчетный период, как правило, не совпадают. Соответственно, арендованный актив и арендные обязательства не будут равны между собой после начала выплаты арендных платежей. Сумма начисленной амортизации за весь период аренды должна покрывать арендные обязательства. Стоимость арендованного имущества должна быть полностью погашенной амортизационными отчислениями на протяжении более краткого из сроков аренды актива или его полезной службы (использования). Но если имеется обоснованная уверенность в том, что к концу срока финансовой аренды право собственности на арендуемое имущество перейдет к арендатору, периодом, в течение которого оно должно быть амортизировано, является срок полезной службы данного актива.

В условиях операционной аренды сданное в аренду имущество отражается в отчетном бухгалтерском балансе арендодателя. Арендатор сумму арендной платы за данный отчетный период включает в свои расходы. Арендодатель начисляет амортизацию арендованного актива в соответствии с принятыми им методами и нормами амортизации аналогичных активов, принадлежащих арендодателю.

МСБУ 38 предусматривает разделение нематериальных активов на группы с конечным и неопределенным сроком полезного использования. Нематериальные активы с конечным сроком использования оцениваются в балансе по остаточной стоимости, т. е. за вычетом начисленной амортизации. Эта группа нематериальных активов относится к амортизируемым активам.

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования не амортизируются. Они оцениваются в балансе путем периодического (ежегодного) тестирования на обесценение в соответствии с требованиями МСБУ 36 «Обесценение активов». Сроки полезного использования организация обязана устанавливать только для амортизируемых нематериальных активов.

Амортизация нематериальных активов производится с использованием линейного метода, метода единицы производства продукции, метода уменьшаемого остатка, но в обычной практике чаще применяется линейный метод. Амортизационные суммы списываются в расходы или относятся на увеличение стоимости других активов, если эта стоимость возникла с применением данного нематериального актива.

Методы амортизации и сроки полезной службы нематериальных активов пересматриваются на конец каждого финансового года. При выявлении несоответствия сроков службы или методов амортизации реальным условиям применения нематериальных активов, изменений в экономических и правовых факторах их функционирования уточняются сроки полезной службы, нормы и методы амортизации.

В МСФО 3 «Объединение бизнеса» определено, что гудвилл (деловая репутация фирмы) – это будущие экономические выгоды, которые нельзя отделить от всей совокупности других активов.

Деловая репутация определяется как сумма превышения цены приобретения бизнеса (компании) или ее доли над реальной стоимостью поступивших чистых активов по справедливой стоимости на дату покупки. Со временем экономические выгоды от гудвилла сокращаются. Сумма сокращения или сумма реальной текущей стоимости гудвилла определяется путем тестирования на обесценение в соответствии с требованиями МСБУ 36. В случае когда возникает превышение стоимости идентифицируемых чистых активов над ценой покупки фирмы (отрицательная деловая репутация), вся сумма признается в доходах того отчетного периода, в котором произошло объединение бизнеса.

### **Вопросы для самопроверки**

1. Какие стандарты регулируют порядок начисления амортизации активов?
2. Основные определения МСФО, используемые при начислении амортизации активов.
3. Методы начисления амортизации основных средств и ее учет.
4. Особенности учета амортизации арендованного имущества.
5. Особенности учета амортизации нематериальных активов.
6. Деловая репутация фирмы (гудвилл) и погашение ее стоимости.
7. Амортизация затрат на разработку.
8. Учет обесценения активов.

### **Задания**

#### **Задание 1.**

##### **Исходные данные:**

- учетной политикой организации предусмотрен линейный метод начисления амортизации;
- первоначальная стоимость оборудования – 62 тыс. у. е.;

- срок полезного использования – 8 лет;
- ликвидационная стоимость – 2 тыс. у. е.

**Требуется:** произвести расчет амортизации оборудования по методу, предусмотренному учетной политикой, в табл. 4.1.

Таблица 4.1. Расчет амортизации оборудования с использованием линейного метода

Год эксплуатации	Первоначальная стоимость	Амортизируемая стоимость	Годовая норма амортизации, %	Расчет амортизации	Сумма амортизации за отчетный год	Накопленная амортизация	Недоамортизированная (остаточная) стоимость
1-й							
2-й							
3-й							
4-й							
5-й							
6-й							
7-й							
8-й							

## Задание 2.

### Исходные данные:

– учетной политикой организации начисление амортизации производится методом уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения 2,5;

- первоначальная стоимость оборудования – 62 тыс. у. е.;
- срок полезного использования – 8 лет;
- ликвидационная стоимость – 2 тыс. у. е.

**Требуется:** произвести расчет амортизации оборудования по методу, предусмотренному учетной политикой, результаты решения привести в табл. 4.2.

Таблица 4.2. Расчет амортизации оборудования методом уменьшаемого остатка

Год эксплуатации	Первоначальная стоимость	Амортизируемая стоимость	Годовая норма амортизации, %	Расчет амортизации	Сумма амортизации за отчетный год	Накопленная амортизация	Недоамортизированная (остаточная) стоимость
1	2	3	4	5	6	7	8
1-й							
2-й							
3-й							

1	2	3	4	5	6	7	8
4-й							
5-й							
6-й							
7-й							
8-й							

**Задание 3.****Исходные данные:**

- учетной политикой организации начисление амортизации производится по методу единицы производства продукции;
- первоначальная стоимость оборудования – 62 тыс. у. е.;
- срок полезного использования – 8 лет;
- ликвидационная стоимость – 2 тыс. у. е.;
- объем продукции, произведенной с использованием оборудования, составил: 1-й год – 400 т, 2-й год – 450 т, 3-й год – 399 т, 4-й год – 375 т, 5-й год – 390 т, 6-й год – 330 т, 7-й год – 356 т, 8-й год – 300 т;
- ресурс объекта за срок полезного использования равен 3 000 т.

**Требуется:** произвести расчет амортизации оборудования по методу, предусмотренному учетной политикой, в табл. 4.3.

Таблица 4.3. Расчет амортизации оборудования методом единицы производства продукции

Год эксплуатации	Первоначальная стоимость	Амортизируемая стоимость	Расчет годовой нормы амортизации	Годовая норма амортизации	Расчет амортизации	Сумма амортизации за отчетный год	Накопленная амортизация	Недоамортизированная (остаточная) стоимость
1-й								
2-й								
3-й								
4-й								
5-й								
6-й								
7-й								
8-й								

#### Задание 4.

**Исходные данные:** результаты расчетов амортизации оборудования по заданиям 1–4.

**Требуется:** по данным заданий 1–3 определить удельный вес расходов на амортизацию за срок полезного использования оборудования, провести сравнительный анализ методов начисления амортизации. Результаты анализа оформить в табл. 4.4.

Таблица 4.4. Анализ методов начисления амортизации

Год эксплуатации	Линейный метод		Метод уменьшаемого остатка		Метод единицы производства продукции	
	Амортизационные расходы	Удельный вес	Амортизационные расходы	Удельный вес	Амортизационные расходы	Удельный вес
1-й						
2-й						
3-й						
4-й						
5-й						
И т. д.						
Итого...						

#### Задание 5.

**Исходные данные:** фирма приобрела оборудование на сумму 62 000 у. е., определены его ликвидационная стоимость (2 000 у. е.) и срок полезного использования (8 лет). После двух лет эксплуатации оборудования срок полезного использования пересмотрен. Установлено, что оборудование может эксплуатироваться 7 лет. Учетной политикой предусмотрено определение амортизационных расходов линейным методом.

**Требуется:** определить расходы на амортизацию оборудования в течение срока полезного использования. Результаты расчетов оформить в табл. 4.5.

Таблица 4.5. Расчет амортизации оборудования с использованием линейного метода с учетом изменения срока полезного использования

Год эксплуатации	Амортизируемая величина	Расчет амортизационных расходов	Амортизационные расходы за год	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
1	2	3	4	5	6
1-й					
2-й					

1	2	3	4	5	6
<b>Изменение срока полезного использования</b>					
3-й					
4-й					
5-й					
6-й					
7-й					

**Задание 6.**

**Исходные данные:** согласно учетной политике переоценка зданий производилась каждые 4 года. В организации создан резерв переоценки, равный 8 000 долл. Стоимость зданий после переоценки составила 280 000 долл., до переоценки – 300 000 долл. Процент износа зданий равен 50 %.

**Требуется:** определить сумму убытка от обесценения зданий, сумму уменьшенной амортизации по зданиям и сумму непокрытого убытка от обесценения за счет созданного резерва и составить корреспонденции счетов.

**Задание 7.**

**Исходные данные:** произведена переоценка спортивного комплекса организации, который принят за генерирующую единицу. Справедливая стоимость генерирующей единицы после переоценки составила 120 000 долл., балансовая стоимость основных средств спортивного комплекса до переоценки – 160 000 долл., в том числе бассейн – 30 000 долл., спортивный зал – 120 000 долл., спортивное оборудование – 10 000 долл.

**Требуется:** определить убыток от обесценения по видам основных средств и их балансовую стоимость после обесценения, результаты расчетов представить в табл. 4.6, составить бухгалтерские записи.

Таблица 4.6. Распределение убытка от обесценения по генерирующей единице

Виды основных средств, входящие в генерирующую единицу	Балансовая стоимость до переоценки, долл.	Удельный вес основных средств в генерирующей единице, %	Распределение убытка от обесценения, долл.	Балансовая стоимость основных средств после обесценения, долл.
Итого ...				

## Тема 5. МАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

**Цель:** определение и классифицирование материальных активов, их оценка с применением различных методов, изучение порядка учета поступления и выбытия материальных активов, аренды имущества у арендатора и арендодателя, требований МСФО к отражению информации в финансовой отчетности о материальных активах (запасах, основных средствах, арендованном имуществе) и операциях финансовой аренды.

МСБУ 2 «Запасы» определяет порядок признания материальных оборотных запасов в качестве активов, их классификацию, состав затрат, включаемых в себестоимость запасов (затраты по приобретению, на переработку, прочие затраты), методы определения себестоимости израсходованных запасов (себестоимости каждой единицы, FIFO (ФИФО), средневзвешенной цены). МСБУ 2 регулирует учет операций по движению материальных запасов путем постоянного (непрерывного) учета и периодического учета. Стандарт включает порядок определения возможной чистой цены продаж, переоценки материальных оборотных запасов и требования к раскрытию информации о запасах в финансовой отчетности.

Основным методом оценки запасов является себестоимость, которая включает все затраты на приобретение, обработку и прочие затраты на приведение запасов к их текущему местоположению и состоянию. В целях бухгалтерского учета осуществляют контроль запасов с помощью системы постоянного (непрерывного) учета. Такой метод используется для учета дорогостоящих запасов, которые быстро не реализуются (автомобилей, производственного оборудования, ювелирных изделий и др.). Для большинства компаний данный метод непрактичен из-за наличия в запасах большого числа малоценных предметов. В этом случае применяется периодический метод учета запасов, предполагающий их периодическую инвентаризацию. А так как инвентаризацию, как правило, проводят раз в год или по окончании операционного цикла, промежуточные отчеты обычно основаны на предварительных оценках запасов. Стоимость проданных товаров зависит от количества купленных или произведенных товаров в течение операционного цикла компании. Их стоимость рассчитывается путем добавления к начальному остатку запасов на складе товаров, купленных за отчетный период, с последующим вычитанием запасов на конец периода. Чистая стоимость купленных товаров включает транспортные

издержки и может быть дополнительно скорректирована с учетом скидок, возвратов и льгот, относящихся к приобретенным товарам.

МСБУ 16 «Основные средства» излагает критерии признания основных средств в качестве материальных активов, разделение их на классификационные группы. В стандарте определен состав затрат при формировании фактической себестоимости основных средств, порядок отражения в учете затрат на ремонт и техническое обслуживание, переоценки основных средств и требования к раскрытию информации об основных средствах в финансовой отчетности.

МСФО 16 «Аренда» раскрывает понятия арендных отношений, требования к признанию и оценке, представлению и раскрытию информации об объектах аренды в финансовой отчетности у арендатора и арендодателя. МСФО 16 определяет принципы классификации аренды, методы определения арендных платежей (актуарный и кумулятивный), а также критерии, отличающие финансовую аренду от операционной, и порядок ее учета у арендатора и арендодателя.

### **Вопросы для самопроверки**

1. Сущность, классификация и порядок признания в финансовой отчетности оборотных материальных запасов в соответствии с МСБУ 2.
2. Порядок определения себестоимости поступивших запасов.
3. Методы оценки выбывших запасов.
4. Порядок отражения в учете движения запасов по методу непрерывного (постоянного) учета.
5. Порядок отражения в учете движения запасов по методу периодического учета.
6. Отражение в отчетности информации о материальных оборотных запасах.
7. Сущность, классификация и порядок признания в финансовой отчетности основных средств в соответствии с МСБУ 16.
8. Порядок определения фактической себестоимости основных средств и принятия их к учету.
9. Отражение в учете и отчетности затрат на ремонт, техническое обслуживание; обмена и переоценки основных средств.
10. Отражение в учете и отчетности выбытия основных средств.
11. Отражение в отчетности информации об основных средствах.
12. Сущность и классификация аренды.
13. Отражение в учете операций финансовой аренды.

14. Отражение в учете операционной аренды.

15. Требования МСФО 16 к отражению операций аренды в финансовой отчетности арендатора и арендодателя.

### Задания

**Задание 1.** Исходные данные представлены в табл. 5.1.

Таблица 5.1. Движение товаров за декабрь

Показатели	Дата	Количество, ед.	Цена, у. е.	Примечание
Остаток на начало месяца	01.12	60	4	
Поступление товаров:				
партия № 1	06.12	90	4,5	
партия № 2	11.12	120	5	
партия № 3	18.12	150	5,5	
партия № 4	26.12	130	6	
Реализация товаров:				
	03.12	40		40 ед. из остатков на 01.12
	08.12	80		10 ед. из остатков на 01.12, 70 ед. из партии № 1
	16.12	130		20 ед. из партии № 1, 110 ед. из партии № 2
	24.12	140		10 ед. из партии № 1, 130 ед. из партии № 3
	30.12	60		10 ед. из остатков на 01.12, 50 ед. из партии № 4

**Требуется:** рассчитать стоимость реализованных товаров за месяц методом себестоимости каждой единицы, используя данные табл. 5.1. Результаты решения занести в табл. 5.2. Остатки показывать на каждую дату, по каждой партии товаров с указанием количества, цены и суммы.

Таблица 5.2. Расчет стоимости реализованных товаров методом себестоимости каждой единицы

Дата	Приобретено			Реализовано			Остаток		
	Количество, ед.	Цена, у. е.	Сумма, у. е.	Количество, ед.	Цена, у. е.	Сумма, у. е.	Количество, ед.	Цена, у. е.	Сумма, у. е.
Стоимость реализованных товаров за месяц				х	х		х	х	х
Стоимость остатка нерезализованных товаров на конец месяца				х	х	х	х	х	

**Задание 2.** Исходные данные представлены в табл. 5.3.

Таблица 5.3. Движение товаров за декабрь

Показатели	Дата	Количество, ед.	Цена, у. е.
Остаток на начало месяца	01.12	60	4
Поступление товаров: партия № 1	06.12	90	4,5
партия № 2	11.12	120	5
партия № 3	18.12	150	5,5
партия № 4	26.12	130	6
Реализация товаров:	03.12	40	
	08.12	80	
	16.12	130	
	24.12	140	
	30.12	60	

**Требуется:** используя данные табл. 5.3, определить по методу FIFO (ФИФО) стоимость реализованных товаров и их остатков с указанием количества и цены товаров за каждое число месяца. Результаты расчетов представить в табл. 5.4.

Таблица 5.4. Расчет стоимости реализованных товаров по методу FIFO (ФИФО)

Дата	Поступило			Реализовано			Остаток		
	Количество, ед.	Цена, у. е.	Сумма, у. е.	Количество, ед.	Цена, у. е.	Сумма, у. е.	Количество, ед.	Цена, у. е.	Сумма, у. е.
Стоимость реализованных товаров за месяц				x	x		x	x	x
Стоимость оставшихся товаров на конец месяца				x	x	x	x	x	

**Задание 3.** Исходные данные представлены в табл. 5.5.

Таблица 5.5. Движение товаров за декабрь

Показатели	Дата	Количество, ед.	Цена, у. е.
1	2	3	4
Остаток на начало месяца	01.12	60	4
Поступление товаров:			
партия № 1	06.12	90	4,5
партия № 2	11.12	120	5



Таблица 5.7. Сравнительный анализ методов оценки товаров, у. е.

Показатели	Методы оценки товаров		
	Себестоимости каждой единицы	FIFO	Средневзвешенной стоимости
Объем продаж			
Стоимость товаров на начало месяца			
Стоимость поступивших товаров за месяц			
Стоимость товаров на конец месяца			
Стоимость реализованных товаров за месяц			
Валовая прибыль от реализации			

### Задание 5.

**Исходные данные:** приобретен у поставщиков автомобиль, бывший в эксплуатации. Первоначальная стоимость автомобиля – 50 000 у. е., сумма износа – 12 800 у. е. Расчеты с поставщиком произведены со счета в банке. Расходы по транспортировке автомобиля оплачены наличными (2 800 у. е.).

**Требуется:** составить необходимые бухгалтерские записи.

### Задание 6.

**Исходные данные:** фирма приобрела участок земли. Договором предусмотрено, что покупатель дополнительно оплачивает услуги по приобретению земельного участка и расходы по сносу старого здания на земельном участке. Чистая цена земельного участка – 370 000 у. е., услуги брокера – 2 000 у. е., услуги адвоката – 1 000 у. е., расходы по сносу старого здания на земельном участке – 7 000 у. е. Кроме того, произведены расходы по обустройству земельного участка (прокладка подъездных путей, ограждение участка). Подрядчиком выставлен счет за работы по проведению подъездных путей – 9 000 у. е., ограждению земельного участка – 3 500 у. е. После выполнения условий договора произведены расчеты с поставщиками и подрядчиками за счет краткосрочного кредита банка.

**Требуется:** составить необходимые бухгалтерские записи.

### Задание 7.

**Исходные данные:** приобретено здание магазина в долгосрочную аренду с условием последующего выкупа на сумму 412 000 у. е. В отчетном периоде уплачены со счета в банке арендные платежи – 3 000 у. е. и часть обязательств по оплате стоимости оборудования – 20 000 у. е.

**Требуется:** составить необходимые бухгалтерские записи со стороны арендатора.

**Задание 8.**

**Исходные данные:** в организации учет товаров ведется по методу постоянного (непрерывного) учета. В течение месяца произошли следующие хозяйственные операции: поступили товары от поставщиков на сумму 12 000 долл.; реализованы товары покупателю на сумму 17 000 долл.; начислена задолженность транспортной организации за отгруженные товары на сумму 1 500 долл.

**Требуется:** по приведенным хозяйственным операциям составить бухгалтерские записи и определить финансовый результат от реализации товаров.

**Задание 9.**

**Исходные данные:** в организации учет товаров ведется по методу периодического учета. В течение месяца произошли следующие хозяйственные операции: закупки товаров от поставщиков по партиям составили 12 000 долл., 9 000 долл., 7 000 долл.; расчеты с поставщиком производились своевременно; выручка от реализации товаров покупателям составила 44 000 долл. Стоимость товаров по данным инвентаризации на начало периода составила 60 000 долл., на конец периода – 62 000 долл.

**Требуется:** по приведенным хозяйственным операциям составить бухгалтерские записи, определить финансовый результат от реализации товаров.

## **Тема 6. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, РЕЗЕРВОВ, УСЛОВНЫХ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ**

**Цель:** усвоение понятия нематериальных активов; изучение порядка оценки, отражения в учете приобретения и списания нематериальных активов, раскрытия информации о нематериальных активах в финансовой отчетности; особенностей признания и определения суммы резервов, условных обязательств и условных активов; требований МСФО к раскрытию информации о них в финансовой отчетности.

МСБУ 38 «Нематериальные активы» дает определение нематериальных активов, раскрывает критерии их признания. Нематериальные активы – это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы. Как и любой актив, объект нематериальных активов должен быть под контролем организации, приносить экономические выгоды в будущем и его можно идентифицировать как отдельный объект учета.

В стандарте изложен порядок оценки и отражения в учете приобретения нематериальных активов в зависимости от каналов поступления (покупка у поставщиков, покупка через объединение компаний, безвозмездное получение, получение путем обмена на другой актив). Приводится классификация исследований и разработок с целью признания в учете внутренне созданных нематериальных активов, определяются условия признания и оценки нематериального актива, возникающего в фазе разработки. МСБУ 38 описывает отражение в учете выбытия и переоценки нематериальных активов, а также раскрытие информации о нематериальных активах в финансовой отчетности.

Чтобы признать нематериальные активы, их классифицируют на фазу исследований и фазу разработок. Затраты на исследования не признаются нематериальным активом, а являются расходами, которые признаются, когда они понесены. Нематериальный актив, возникающий из фазы разработок, должен признаваться только тогда, когда компания может выполнить все следующие условия:

- наличие технических и финансовых возможностей для завершения нематериальных активов;
- гарантии использования или продажи нематериальных активов;
- демонстрация способа создания экономических выгод от использования нематериальных активов;
- гарантия надежной оценки затрат, относящихся к нематериальным активам в ходе его разработки.

Внутренне созданная деловая репутация (гудвилл) не должна признаваться как актив, поскольку она не является идентифицируемым ресурсом, который контролируется компанией и может быть надежно оценен по себестоимости. Нематериальные активы подлежат амортизации, кроме гудвилла при объединении компаний, нематериальных активов без срока полезного использования, находящихся в стадии разработки.

МСБУ 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» раскрывает понятия: обязательства; обязывающие события; правовые (юридические) обязательства; обязательства, обусловленные практикой; условные обязательства; условные активы.

Оценочное обязательство – обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины.

Обязательство – существующая обязанность организации, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой, как ожидается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Обязывающее событие – событие, создающее юридическое или обусловленное практикой обязательство, в результате которого у организации нет реалистичной альтернативы проведению расчетов по этому обязательству.

Юридическое обязательство – обязательство, возникающее из договора (из его четко определенных или подразумеваемых условий), законодательства или иного действия правовых норм.

Обязательство, обусловленное практикой, – обязательство, возникающее в результате действий организации в тех случаях, когда посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного недавнего заявления организация показала другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности и в результате этого организация создала у других сторон обоснованные ожидания, что она исполнит принятые на себя обязанности. Например, компания «Лента» при производстве продукции придерживается природоохранной политики, согласно которой она берет на себя обязательство по очистке земельных участков от загрязнений, причиненных своей деятельностью. Прошлая практика компании подтверждает данную политику. В течение отчетного периода «Лента» загрязнила один из земельных участков. В этом случае загрязнение земельного участка приводит к возникновению обусловленного практикой обязательства, так как «Лента» создала обоснованные ожидания у заинтересованных сторон, что она очистит загрязненный участок.

Условное обязательство – это возможная обязанность, которая возникает из прошлых событий и наличие которой будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации.

Условный актив – возможный актив, который возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации. Например, выставленный организацией в судебном порядке иск, если результат процесса представляется неопределенным.

Сумму оценочного обязательства оценивают по одному из следующих методов:

– метод ожидаемого значения. Этот метод используют при наличии диапазона возможных результатов или при оценке резерва для боль-

шого количества номенклатур. В этом случае нужно взвешивать каждый результат по его вероятности. Чаще всего метод используют при оценке гарантийных обязательств;

– метод наиболее вероятного результата. Этот метод используют для оценки единичного обязательства (например, резерв в отношении убытка в судебном деле).

Согласно МСФО (IAS) 37 обременительный договор – это договор, неизбежные затраты на выполнение которого превышают ожидаемые выгоды от его исполнения. По обременительному договору создают резерв в сумме минимальных чистых затрат на выход из договора. Они равны наименьшей из следующих величин: затраты по выполнению договора; штраф за невыполнение обязательств по договору.

МСБУ 37 определяет применение к оценочным обязательствам, условным обязательствам и условным активам соответствующих критериев признания и базы оценки, а также раскрытие в примечаниях к финансовой отчетности достаточной информации, позволяющей пользователям понять их характер, распределение во времени и величину.

### **Вопросы для самопроверки**

1. Сущность, критерии признания и оценка нематериальных активов в соответствии с МСБУ 38.
2. Признание в качестве активов расходов на исследования и разработки.
3. Порядок отражения в учете переоценки нематериальных активов.
4. Порядок признания обязательств в соответствии с МСБУ 37.
5. Отражение в отчетности оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов.
6. Необходимость раскрытия информации об оценочных обязательствах, условных активах и обязательствах в примечаниях к финансовой отчетности.

### **Задания**

#### **Задание 1.**

**Исходные данные:** организация получила лицензию на осуществление торговой деятельности, стоимость лицензии по цене приобретения – 2 400 у. е. Срок полезного использования – 3 года. Ликвидационная стоимость не определена. В учетной политике организации

предусмотрено начисление амортизации основных средств и нематериальных активов линейным методом.

**Требуется:**

- определить сумму расходов на амортизацию лицензии в течение срока полезного использования;
- результаты расчетов представить в табл. 6.1;
- составить бухгалтерские записи.

Таблица 6.1. Расчет амортизации лицензии

Год эксплуатации	Амортизируемая величина	Расчет амортизационных расходов	Амортизационные расходы за год	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
1-й					
2-й					
3-й					

**Задание 2.**

**Исходные данные:** продан патент, которым организация пользовалась в течение трех лет. В учетной политике организации предусмотрено начисление амортизации основных средств и нематериальных активов линейным методом. Срок полезного использования патента – 6 лет. Первоначальная стоимость патента – 16 000 у. е., продажная стоимость – 13 000 у. е.

**Требуется:**

- определить результат от продажи патента;
- составить бухгалтерские записи по приведенным операциям.

**Задание 3.**

Организация продает товары с гарантией, по которой покупателям возмещаются затраты на устранение любых производственных дефектов, обнаруженных в течение первых шести месяцев после покупки. Если во всех проданных товарах будут обнаружены небольшие дефекты, затраты на ремонт составят 1 млн. Если во всех проданных товарах будут обнаружены значительные дефекты, затраты на ремонт составят 4 млн. Прошлый опыт и ожидаемый прогноз организации свидетельствует о том, что в предстоящем году 75 % проданных товаров не будут иметь дефектов, 20 % проданных товаров будут иметь небольшие дефекты и 5 % проданных товаров будут иметь значительные дефекты.

**Требуется:** определить размер оценочного обязательства методом ожидаемого значения.

#### Задание 4.

На компанию «Альфа» подал в суд один из контрагентов. Юридическая служба компании «Альфа» оценивает вероятность исхода дела следующим образом:

- с вероятностью 80 % компании придется возместить ущерб в сумме 8 тыс. руб.;

- с вероятностью 20 % иск против компании будет отклонен.

**Требуется:** определить размер оценочного обязательства методом наиболее вероятного результата.

#### Задание 5.

**Исходные данные:** торговым предприятием по договорам с покупателями установлен срок оплаты счетов 30 дней с даты отгрузки товара. На конец отчетного периода предприятие имеет следующую дебиторскую задолженность: покупатель «А» – 100 000 у. е., в том числе до 30 дней – 99 000 у. е., от 31 до 60 дней – 1 000 у. е.; покупатель «В» – 200 000, в том числе до 30 дней – 198 000 у. е., от 61 до 90 дней – 2 000 у. е.; покупатель «С» – 300 000 у. е., в том числе до 30 дней – 297 000 у. е., более 90 дней – 3 000 у. е. По оценке менеджеров, процент возможной неоплаты составляет: для непросроченной дебиторской задолженности – 5 %, для просроченной задолженности сроком от 31 до 60 дней – 10 %, сроком от 61 до 90 дней – 20 %, сроком более 90 дней – 50 %.

#### Требуется:

– рассчитать сумму резерва по сомнительным долгам;

– результаты расчетов оформить в табл. 6.2;

– составить бухгалтерские записи.

Таблица 6.2. Расчет сумм резерва по сомнительным долгам

Показатели	Дебиторская задолженность, всего	Непросроченная дебиторская задолженность	Просроченная дебиторская задолженность, дн.		
			31–60	61–90	более 90
Покупатели:					
«А»					
«В»					
«С»					
Всего					
Процент возможной неоплаты					
Резерв по сомнительным долгам					

### Задание 6.

**Исходные данные:** за отчетный период величина продаж товаров покупателям составила 200 000 у. е., в том числе покупателю «А» – 80 000 у. е., покупателю «В» – 70 000 у. е., покупателю «С» – 50 000 у. е. Менеджерами предприятия определен процент возможной неоплаты по отдельным покупателям, который составил: по покупателю «А» – 10 %, по покупателю «В» – 8 %, по покупателю «С» – 5 %.

#### Требуется:

- рассчитать сумму резерва по сомнительным долгам;
- результаты расчетов оформить в табл. 6.3;
- составить бухгалтерские записи.

Таблица 6.3. Расчет сумм резерва по сомнительным долгам

Показатели	Величина продаж	Процент возможной неоплаты	Резерв по сомнительным долгам
Покупатели:			
«А»			
«В»			
«С»			
Всего			

### Задание 7.

**Исходные данные:** потери фирмы по сомнительным долгам за последние три года составили: 1-й год – 10 200 у. е., 2-й год – 13 900 у. е., 3-й год – 9 900 у. е. Объем продаж за последние три года составил: 1-й год – 520 000 у. е., 2-й год – 595 000 у. е., 3-й год – 585 000 у. е.

За отчетный период реализовано товара по продажной стоимости на 645 000 у. е., возврат товаров – 40 000 у. е., скидки с продажи товаров – 5000 у. е.

#### Требуется:

- определить средний процент возможной неоплаты;
- результаты расчетов оформить в табл. 6.4;
- определить объем продаж за отчетный период;
- рассчитать сумму резерва по сомнительным долгам;
- составить бухгалтерские записи.

Таблица 6.4. Расчет процента возможной неоплаты

Год	Величина продаж	Потери по сомнительным долгам	Процент возможной неоплаты
1-й			
2-й			
3-й			
Всего			

## Тема 7. УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ И УЧАСТИЯ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

**Цель:** изучение общего подхода к учету инвестиций; усвоение понятий «инвестиции в дочерние и ассоциированные организации», «инвестиционная недвижимость», «вложения в совместную деятельность»; знание требований к раскрытию информации об инвестициях в учете и финансовой отчетности.

Инвестиции – это активы, приносящие экономические выгоды в виде процента, дивиденда, арендной платы, а также в форме повышения стоимости капитала. Это финансовые вложения организации.

Инвестиции по срокам вложений подразделяются на краткосрочные и долгосрочные.

По категориям инвестиции подразделяют:

- на инвестиции, удерживаемые до погашения;
- инвестиции, удерживаемые на неопределенный срок;
- инвестиции, предназначенные для торговли;
- инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи.

По сущности инвестиции подразделяются:

- на инвестиции, не дающие ни влияния, ни контроля (до 20 %);
- инвестиции, дающие значительное влияние (более 20 %).

Для учета и отражения в отчетности инвестиций в дочерние, совместные предприятия и ассоциированные организации должны применяться МСБУ 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия» и МСБУ 27 «Отдельная финансовая отчетность».

Дочернее предприятие – это предприятие, которое контролируется другим предприятием, называемым материнским.

Ассоциированное предприятие – это предприятие, на деятельность которого инвестор оказывает значительное влияние.

Если предприятие имеет прямо или косвенно (например, через дочерние компании) 20 % или более голосующих акций объекта инвестиций, то предполагается, что это предприятие имеет существенное влияние.

В финансовой отчетности материнской компании инвестиции в дочерние организации и ассоциированные организации могут отражаться:

- по фактической себестоимости или по рыночной стоимости;
- по методу долевого участия.

Метод учета инвестиций по долевному участию означает, что при первоначальном признании инвестиции у инвестора учитываются по

себестоимости, а по окончании каждого отчетного года должна производиться корректировка изменения доли инвестора в чистых активах дочерней и ассоциированной компании, т. е. на сумму полученной прибыли или убытка. Дивиденды, выплаченные ассоциированной компанией, уменьшают балансовую стоимость инвестиций у инвестора.

При признании, измерении и раскрытии информации об инвестиционном имуществе применяется МСБУ 40 «Инвестиционная недвижимость».

Инвестиционная недвижимость – это недвижимое имущество (земля, здания, земля и здания вместе), которым компания владеет (в качестве собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью сдачи в аренду или увеличения его стоимости, а не с целью использования в процессе производства, для административных целей или продажи в процессе ведения обычной хозяйственной деятельности.

Первоначально инвестиционная недвижимость отражается в учете по себестоимости приобретения или строительства. Впоследствии компания может выбрать различные варианты оценки в отношении инвестиционной собственности. Согласно МСБУ 40 разрешено два варианта учета инвестиционной недвижимости:

- по справедливой стоимости;
- по первоначальной стоимости приобретения, с начислением в дальнейшем амортизации и признанием убытков от обесценения.

Совместная деятельность (предпринимательство) получила достаточно широкое распространение во многих странах. При отражении в учете долей участия в совместной деятельности и представлении в финансовой отчетности информации должен применяться стандарт МСФО 11 «Совместное предпринимательство».

Соглашение о совместной деятельности – это договорное соглашение о деятельности, над которой две и более сторон обладают совместным контролем. Совместная деятельность может осуществляться различными способами, но необходимым условием является наличие совместного контроля.

Совместный контроль – контроль, разделенный между сторонами в соответствии с договором, причем совместный контроль имеет место только тогда, когда принятие решений относительно значимой деятельности требует единогласного согласия сторон.

Выделяют два типа совместной деятельности:

- совместная операция;

– совместное предприятие.

От типа совместной деятельности зависит отражение вложений в совместную деятельность в учете и отчетности каждого участника:

– при совместных операциях в учете участники должны признать свою долю контролируемых активов, обязательств, а также понесенных расходов и свою долю в доходах от продажи произведенной продукции или оказания услуг, осуществленных в рамках совместной деятельности;

– при совместных предприятиях используется метод долевого участия.

В отчетности каждого участника в совместной операции признаются:

– свои активы, включая долю в совместных активах;

– свои обязательства, включая долю в совместных обязательствах;

– своя доля выручки от продажи продукции, произведенной в результате совместной операции;

– свои расходы, включая долю в совместных расходах.

Участник совместного предприятия должен признать свою долю участия в совместном предприятии как инвестиции и отразить такие инвестиции в учете с использованием метода долевого участия в соответствии с МСБУ 28 «Учет инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия».

### **Вопросы для самопроверки**

1. Общая характеристика и признание инвестиций.
2. Классификация инвестиций по срокам вложений.
3. Классификация инвестиций по категориям.
4. Оценка инвестиций в учете и отчетности.
5. Порядок учета инвестиций в дочерние и ассоциированные организации.
6. Общая характеристика и признание инвестиционной недвижимости.
7. Порядок оценки объектов инвестиционной недвижимости.
8. Общая характеристика и признание совместной деятельности.
9. Виды совместной деятельности.
10. Раскрытие информации в финансовой отчетности о совместной деятельности.

## Задания

### Задание 1.

**Исходные данные:** компания «А» приобрела 60 % голосующих акций компании «В». Компания «В» владеет 75 % голосующих акций компании «D». Компания «А» владеет также 38 % голосующих акций компании «С» и 10 % компании «К».

**Требуется:** высказать мнение о степени зависимости компаний в группе и классификации их на дочерние и ассоциированные.

### Задание 2.

**Исходные данные:** компания «С» инвестировала 950 тыс. долл. в компанию «А» и приобрела 40 % голосующих акций.

По результатам работы за год компания «А» получила чистую прибыль в сумме 320 тыс. долл. Срок инвестиций – более 12 мес.

**Требуется:** определить стоимость инвестиций компании «С» на конец отчетного периода и составить корреспонденции счетов.

### Задание 3.

**Исходные данные:** компания владеет объектами недвижимости различного назначения. Среди них:

- 1) недвижимость, для осуществления основной деятельности;
- 2) недвижимость, которая сдается компанией в аренду третьим сторонам;
- 3) объекты недвижимости, которые планируются к продаже в будущем году.

**Требуется:** определить принадлежность объектов к инвестиционной недвижимости в соответствии с МСБУ 40. Результаты представить в табл. 7.1, проставив в соответствующие графы слова «да» или «нет».

Таблица 7.1. Классификация объектов инвестиционной недвижимости

Наименование имущества	Относится к инвестиционной недвижимости	Не относится к инвестиционной недвижимости
1. Здание производственного цеха, используемое для производства кондитерских изделий		
2. Земля, предназначенная для продажи		
3. Участок земли, на котором планируется построить офисное здание для сдачи в аренду		
4. Административное здание		
5. Здание фирменного магазина		

1	2	3
6. Здание склада, предназначенного для продажи в будущем году		
7. Земля, используемая для производства сельхозпродукции		
8. Здание автомастерской, находящееся на реконструкции и предназначенное для последующей сдачи в аренду		
9. Здание гостиницы		
10. Жилые дома, предоставленные своим работникам		
11. Гостиничный комплекс, переданный в аренду другим предприятиям		
12. Здание торгового центра, полученное в финансовую аренду		
13. Здание торгового центра, полученное в финансовую аренду и сданное в субаренду другим организациям		
14. Клуб для сотрудников компании		

#### Задание 4.

**Исходные данные:** компания «А» и компания «В» учредили совместное предприятие для руководства спортивным комплексом. Указанные компании являются участниками совместного предприятия и имеют совместный контроль по договору. По мере того как компании «А» и «В» хотят расшириться, они находят компании «С» и «D», которые желают инвестировать в спортивный комплекс, но не хотят участвовать в его управлении.

**Требуется:** определить, какие из компаний являются участниками совместного предприятия и имеют совместный контроль.

### Тема 8. УЧЕТ ВЫРУЧКИ И ГОСУДАРСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ

**Цель:** усвоение сферы применения стандартов: МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», МСБУ (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»; изучение порядка учета выручки по видам деятельности, государственных субсидий и отражения информации в финансовой отчетности.

В стандарте МСФО (IFRS) 15 определен порядок учета выручки, полученной от продажи товаров, услуг и других определенных видов операций и событий. МСФО (IFRS) 15 не применяется для отражения выручки: от договоров аренды; договоров страхования МСФО (IFRS) 4; финансовых инструментов и других договорных прав или обязательств, попадающих в сферу применения МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11, МСБУ (IAS) 27, МСБУ (IAS) 28; по немонетарным обменам между организациями одного направления деятельности с целью содействия осуществления продаж покупателям.

В соответствии с МСФО и принципами подготовки и представления финансовой отчетности доход определяется как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме увеличения стоимости активов либо уменьшение обязательств, ведущих к увеличению капитала организации, независимо от вкладов собственников. Доходы организации подразделяют на доходы от выручки и на прочие доходы. Стандарт МСФО (IFRS) 15 определяет порядок учета выручки, полученной от продажи товаров, работ и услуг и других определенных видов операций и событий.

Выручка – это доходы от обычной деятельности предприятия, состоящие из дохода от реализации товаров, работ, услуг, процентов, дивидендов и арендной платы.

Обычная (основная) деятельность – регулярная деятельность по извлечению дохода, получаемого тем или иным способом.

Оценка выручки производится по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения покупателя, заказчика, пользователя актива, т. е. это рыночная цена сделки. Сумма выручки определяется полученной или ожидаемой к получению суммой денежных средств или их эквивалентов, т. е. по мере ее начисления.

МСФО (IFRS) 15 устанавливает методы учета выручки от следующих видов операций и фактов хозяйственной деятельности: продажи товаров; оказания услуг; процентов, дивидендов и других платежей за предоставление активов во временное пользование. В стандарте описаны особенности признания выручки от продажи товаров в различных ситуациях: при продаже с предоплатой; при частичной оплате за товар; при продаже с оплатой наличными; при продаже товара через посредника; при продаже товаров в рассрочку и др. Также устанавливаются критерии признания выручки по результатам сделки от выполнения работ и услуг. Стадия завершенности работ и услуг может быть определена на основании:

- отчетов о выполненной работе;
- процентного отношения услуг, предоставленных на дату отчетности, к общему объему услуг;
- пропорционального соотношения затрат по договору, понесенных на дату составления отчета, к оценочной величине общих затрат по сделке.

Выручка от процентов, лицензионных платежей и дивидендов признается в следующем порядке:

- проценты признаются в тех отчетных периодах, в которых денежные средства и другие активы находились у пользователей, пропорционально времени нахождения;
- роялти и лицензионные платежи признаются равномерно в течение всего срока пользования нематериальными активами и лицензионными правами;
- дивиденды признаются в качестве дохода после получения права акционеров на них.

В стандарте МСБУ (IAS) 20 определены основные условия, устанавливающие порядок отражения в учете государственных субсидий. Субсидия не признается в учете до тех пор, пока нет обоснованной уверенности в соблюдении условий ее предоставления. Все государственные субсидии разделяются на две группы – субсидии, относящиеся к активам, и субсидии, относящиеся к доходам.

Субсидии, относящиеся к активам, предоставляются с условием, что организация обязана построить или приобрести долгосрочные активы независимо от любых других условий, которыми может сопровождаться их предоставление данной организации.

Субсидии, относящиеся к доходам, предоставляются на общие цели и используются, как правило, как финансовая помощь (на покрытие убытков и др.).

В стандарте МСБУ (IAS) 20 установлены требования к раскрытию информации в финансовой отчетности:

- учетная политика и методика представления в финансовой отчетности фактов получения и признания государственных субсидий;
- размер и характер государственных субсидий и правительственной помощи, признанных в качестве доходов;
- нарушение условий получения государственной помощи;
- особенности отражения государственных субсидий в Отчете о движении денежных средств.

## Вопросы для самопроверки

1. Общие правила признания и оценки выручки.
2. Особенности учета выручки от продажи товаров.
3. Особенности учета выручки от оказания услуг.
4. Особенности учета выручки от предоставления активов предприятия за плату во временное пользование.
5. Признание и прекращение признания государственных субсидий, относящихся к активам.
6. Признание и прекращение признания государственных субсидий, относящихся к доходам.
7. Раскрытие информации о государственных субсидиях в финансовой отчетности.

## Задания

### Задание 1.

**Исходные данные:** продан товар в рассрочку на 4 года (с предварительной оплатой при покупке 20 % стоимости). Стоимость товара – 240 000 долл. Условная процентная годовая ставка принята в размере 14 %.

**Требуется:** рассчитать сумму, признаваемую в учете как выручка от продажи товаров в день продажи, и полную продажную стоимость.

### Задание 2.

**Исходные данные:** производственные ситуации по сделкам, связанным с реализацией товара:

- а) покупатель расторгает сделку в соответствии с договором;
- б) товары потреблены на собственные нужды организации;
- в) предприятие передало покупателю существенные риски и выгоды от владения товарами.

**Требуется:** определить, в каких ситуациях признается выручка от реализации товара.

### Задание 3.

**Исходные данные:** условия отражения выручки:

- а) выручка не признается;
- б) выручка оценивается по справедливой стоимости переданных товаров;
- в) выручка оценивается по справедливой стоимости полученных товаров.

**Требуется:** определить, как отражается в учете и отчетности выручка, если товары или услуги обмениваются на товары, аналогичные по характеру и стоимости (бартерные сделки).

**Задание 4.**

**Исходные данные:** условия признания выручки:

- а) поступления денег от клиента;
- б) сумма выручки может быть оценена с достаточной степенью надежности;
- в) завершение сделки на отчетную дату может быть надежно определено;
- г) возможности надежно оценить финансовый результат от предоставления услуг.

**Требуется:** определить, какое из условий не относится к признанию выручки от оказания услуг.

**Задание 5.**

**Исходные данные:** группы субсидий:

- а) субсидии, относящиеся к доходам и относящиеся к активам;
- б) субсидии, относящиеся к обязательствам и доходам;
- в) субсидии, приносящие косвенные экономические выгоды и активы;
- г) субсидии, относящиеся к обязательствам и расходам.

**Требуется:** определить, какой из вариантов группировки государственных субсидий предусмотрен в стандарте МСБУ (IAS) 20.

**Задание 6.**

**Исходные данные:** сумма правительственных субсидий, относящихся к активам, подлежащая возврату:

- а) увеличивает балансовую стоимость актива или уменьшает сальдо доходов будущих периодов;
- б) признается расходами периода;
- в) признается доходами.

**Требуется:** определить, какая из приведенных ситуаций соответствует требованиям МСБУ (IAS) 20 в случае возникновения необходимости возврата правительственных субсидий.

## **Тема 9. ОБЪЕДИНЕНИЕ БИЗНЕСА И КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ**

**Цель:** изучение учета объединения бизнеса и покупки компаний, раскрытия в отчетности информации об объединении бизнеса, ассоци-

ированных компаниях и связанных сторонах, правил составления консолидированной отчетности; изучение учета операций в иностранной валюте, влияния изменений валютных курсов.

**Объединение бизнеса (компаний)** – это соединение отдельных организаций или предприятий в единую отчитывающуюся организацию. В любых операциях по объединению бизнеса одна из объединяющихся компаний получает контроль над другой (другими) объединяющейся компанией (компаниями).

В МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» однозначно определено, что объединение бизнеса отражается в учете только по методу приобретения. Метод приобретения по определению МСФО (IFRS) 3 предполагает следующую последовательность действий и операций:

- оценка расходов на объединение бизнеса (покупку компании);
- оценка справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств, приобретаемого бизнеса;
- определение приобретаемой деловой репутации (гудвилла) и ее оценка;
- определение доли меньшинства, если компания-покупатель не получает 100%-ную возможность контроля в приобретаемом бизнесе.

Объединение компаний может приводить к их юридическому слиянию, при котором активы и обязательства одной компании переходят к другой, а первая компания прекращает существование или активы и обязательства обеих компаний переходят к вновь образуемой компании, а обе объединяющиеся компании ликвидируются.

Покупка компании состоялась, когда одна из объединяющихся компаний получает контроль над другой объединяющейся компанией.

Стоимость деловой репутации (гудвилла), возникшей при покупке, признается в данном качестве и первоначально оценивается в сумме превышения фактической стоимости покупки над справедливой стоимостью доли чистых идентифицируемых активов приобретенной компании. В учете и отчетности стоимость деловой репутации отражается по фактической стоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения.

Деловая репутация в контексте МСФО (IFRS) 3 – это будущие экономические выгоды, определяемые теми активами приобретенной компании, которые не могут быть идентифицированы и отделены от других активов. Срок их полезности (получения выгод) не поддается определению, что не позволяет применить к ним метод постоянной амортизации.

Превышение стоимости покупки над справедливой стоимостью идентифицируемых активов отражает стоимость отрицательной деловой репутации, которая немедленно отражается как доход на счете прибылей и убытков.

Ассоциированная компания возникает для инвестора в случае, когда он имеет возможность оказывать на нее существенное влияние, но ассоциированная компания не является для него дочерней или совместной компанией.

Наличие существенного влияния возникает, когда инвестор сам или через дочерние компании владеет более чем 20 % акций ассоциированной компании. МСБУ (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» устанавливает условия наличия существенного влияния инвестора и методы учета инвестиций.

При отсутствии существенного влияния (менее 20 % голосующих акций компании) применяется метод учета инвестиций по себестоимости приобретения. При наличии существенного влияния (более 20 %, но менее 50 % акций, дающих инвестору право голоса) применяют метод долевого участия.

Порядок составления и представления консолидированной и индивидуальной финансовой отчетности установлен в МСБУ (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» и МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность».

Консолидированная финансовая отчетность составляется материнской компанией по всей совокупности контролируемых компаний (предприятий). Отражает имущественное финансовое положение и результаты хозяйственной деятельности всех компаний, входящих в сферу консолидации, как единого экономического целого.

Основными типами совместной деятельности являются совместно контролируемые операции и совместно контролируемые компании. Основные понятия, раскрываемые в МСФО (IFRS) 10: материнская компания, дочерняя компания, контроль или управление, группа (сфера) консолидации, доля меньшинства (неконтролирующих акционеров).

При составлении консолидированной отчетности исключают: сумму инвестиций в дочернюю компанию, отраженную в индивидуальной отчетности материнской компании по статье «Инвестиции»; капитал дочерних компаний; сделки между компаниями, входящими в группу, представляющую консолидированную отчетность (внутригрупповые сделки). Деловая репутация (гудвилл) при составлении консолидированной отчетности признается активом. Консолидированный отчет о

прибылях и убытках включает результаты финансово-хозяйственной деятельности всех компаний, входящих в данную сферу консолидации.

Доля меньшинства – это часть чистых результатов деятельности и чистых активов дочерней компании, приходящаяся на прочих владельцев акций. Материнская компания не владеет этой долей, она отражается отдельными статьями в отчетном балансе и в отчете о прибылях и убытках. Доля меньшинства при составлении консолидированной отчетности оценивается исходя из справедливой стоимости голосующих акций, принадлежащих меньшинству акционеров.

При постатейном суммировании отчетов материнского и дочернего общества следует исключить (элиминировать) дублирование по следующим статьям: расчетные операции, проведенные между материнскими и дочерними обществами; операции по инвестициям в дочерние общества; операции по доходам, расходам и прибыли от реализации между консолидированными обществами; нереализованные прибыли и убытки от операций между консолидированными обществами.

В соответствии с МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» стороны считаются связанными, если одна сторона может контролировать другую или оказывать значительное влияние на нее в процессе принятия финансовых и оперативных решений.

Принципиальное значение при оценке взаимоотношений связанных сторон имеют:

- а) наличие контроля между стороной и отчитывающейся компанией;
- б) наличие значительного влияния на деятельность отчитывающейся компании.

Операции между связанными сторонами – это передача ресурсов обязательств между связанными сторонами независимо от формы взимания платы за них.

Следует раскрывать в отчетности применительно к операциям между связанными сторонами общую сумму выручки (платежей, дебиторской и кредиторской задолженности) по операциям со всеми связанными сторонами в отдельности.

Операции со связанными сторонами базируются обычно на ценах, специально согласованных сторонами. Существует ряд методов для определения цен по операциям между связанными сторонами:

- метод сопоставимой неконтролируемой цены;
- метод цены перепродажи;
- метод «затраты плюс».

Если операции между связанными сторонами осуществлялись, раскрытию в отчетности подлежат:

- суммы операций или их удельный вес;
- суммы или удельный вес статей, подлежащих погашению;
- политика ценообразования.

### Вопросы для самопроверки

1. Цель и сфера применения стандартов МСБУ 24, 27, 28; МСФО 3, 10.
2. Учет операций по объединению бизнеса.
3. Учет покупки компаний.
4. Раскрытие в финансовой отчетности информации об объединении бизнеса.
5. Отчетность об ассоциированных компаниях.
6. Основные понятия о консолидированной финансовой отчетности, раскрываемые в международных стандартах.
7. Общие правила составления консолидированной отчетности.
8. Информация о связанных сторонах, раскрываемая в финансовой отчетности.

### Задания

#### Задание 1.

**Исходные данные:** компания «В» приобрела 90 % голосующих акций компании «С» за 900 тыс. долл. Оценка активов и обязательств компании «С» на дату приобретения приведена в табл. 9.1.

Таблица 9.1. Оценка имущества компании «С»

Виды имущества	Балансовая стоимость, тыс. долл.	Справедливая стоимость, тыс. долл.
Активы	1 420 000	1 360 000
Обязательства	610 000	610 000

**Требуется:** определить следующие показатели приобретенной компании «С»:

- справедливая стоимость чистых активов компании «С» (на дату приобретения);
- доля меньшинства;

- стоимость чистых активов компании «С», приобретенных компанией «В»;
- стоимость деловой репутации компании «С», приобретенной компанией «В».

### **Задание 2.**

**Исходные данные:** акционерное общество (АО) «А» инвестировало в акционерное общество «В» 600 тыс. долл., что позволило ему получить 25 % голосующих акций и признать АО «В» ассоциированной компанией. По годовому отчету АО «В» показало 150 тыс. долл. чистой прибыли, из которых 50 тыс. долл. были распределены в течение года в качестве дивидендов, налог с которых взимался при выплате в размере 20 %. Акционерам были перечислены дивиденды со счета в банке.

**Требуется:** определить следующие показатели отчетности по инвестициям в ассоциированную компанию:

- инвестиции АО «А» в ассоциированную компанию «В»;
- увеличение инвестиций по методу долевого участия по данным годового отчета ассоциированной компании;
- уменьшение инвестиций по методу долевого участия на сумму причитающихся к выплате дивидендов с учетом ранее выплаченных;
- балансовая стоимость инвестиции в ассоциированную компанию «В» в конце отчетного периода.

### **Задание 3.**

**Исходные данные:** дочерняя компания приобретена материнской компанией за 600 тыс. долл., оплата произведена денежными средствами. Отчеты о финансовом положении материнской и дочерней компаний до приобретения приведены в табл. 9.2 и 9.3.

Таблица 9.2. **Отчет о финансовом положении материнской компании (до приобретения)**

Наименование статей	Сумма, тыс. долл.	Наименование статей	Сумма, тыс. долл.
Денежные средства	1 300	Кредиторская задолженность	1 100
Запасы	1 000	Акционерный капитал	1 500
Инвестиции	200		
Основные средства	100		
Итого активы	2 600	Итого обязательства и капитал	2 600

Таблица 9.3. **Отчет о финансовом положении дочерней компании (до приобретения)**

Наименование статей	Сумма, тыс. долл.	Наименование статей	Сумма, тыс. долл.
Денежные средства	120	Кредиторская задолженность	300
Запасы	400	Акционерный капитал	470
Инвестиции	100		
Основные средства	150		
Итого активы	770	Итого обязательства и капитал	770

**Требуется:**

- произвести необходимые расчеты;
- составить Отчет о финансовом положении материнской компании и консолидированный Отчет о финансовом положении (Отчет группы) после приобретения дочерней компании с отражением гудвилла;
- результаты расчетов представить в табл. 9.4 и 9.5.

Таблица 9.4. **Отчет о финансовом положении материнской компании (после приобретения)**

Наименование статей	Сумма, тыс. долл.	Наименование статей	Сумма, тыс. долл.
Денежные средства		Кредиторская задолженность	
Запасы		Акционерный капитал	
Инвестиции			
Основные средства			
Итого активы		Итого обязательства и капитал	

Таблица 9.5. **Консолидированный Отчет о финансовом положении группы**

Наименование статей	Сумма, тыс. долл.	Наименование статей	Сумма, тыс. долл.
Денежные средства		Кредиторская задолженность	
Запасы		Акционерный капитал	
Инвестиции			
Основные средства			
Гудвилл			
Итого активы		Итого обязательства и капитал	

**Задание 4.**

**Исходные данные:** дочерняя компания приобретена материнской компанией за 320 тыс. долл., оплата произведена денежными средствами. Отчеты о финансовом положении материнской и дочерней компаний до приобретения приведены в табл. 9.6 и 9.7.

**Таблица 9.6. Отчет о финансовом положении материнской компании  
(до приобретения)**

Наименование статей	Сумма, тыс. долл.	Наименование статей	Сумма, тыс. долл.
Денежные средства	1 300	Кредиторская задолженность	800
Запасы	1 000	Прочие обязательства	300
		Итого обязательства	1 100
Инвестиции	200	Акционерный капитал	1 500
Основные средства	100		
Итого активы	2 600	Итого обязательства и капитал	2 600

**Таблица 9.7. Отчет о финансовом положении дочерней компании  
(до приобретения)**

Наименование статей	Сумма, тыс. долл.	Наименование статей	Сумма, тыс. долл.
Денежные средства	120	Кредиторская задолженность	300
Запасы	400	Акционерный капитал	470
Инвестиции	100		
Основные средства	150		
Итого активы	770	Итого обязательства и капитал	770

**Требуется:**

- произвести необходимые расчеты;
- составить Отчеты о финансовом положении материнской компании после приобретения дочерней компании;
- составить консолидированный Отчет о финансовом положении (Отчет группы) после приобретения дочерней компании;
- результаты расчетов представить в табл. 9.8 и 9.9.

**Таблица 9.8. Отчет о финансовом положении материнской компании  
(после приобретения)**

Наименование статей	Сумма, тыс. долл.	Наименование статей	Сумма, тыс. долл.
Денежные средства		Кредиторская задолженность	
Запасы		Прочие обязательства	
Инвестиции		Итого обязательства	
Основные средства		Акционерный капитал	
Итого активы		Итого обязательства и капитал	

Таблица 9.9. Консолидированный Отчет о финансовом положении группы

Наименование статей	Сумма, тыс. долл.	Наименование статей	Сумма, тыс. долл.		
Денежные средства		Кредиторская задолженность			
Запасы		Прочие обязательства			
		Итого обязательства			
Инвестиции		Акционерный капитал			
Основные средства				Накопленная прибыль	
				Итого капитал	
Итого активы		Итого обязательства и капитал			

### Задание 5.

**Исходные данные:** материнская компания приобрела  $\frac{2}{3}$  акционерного капитала за 400 тыс. долл., оплата произведена денежными средствами. Отчеты о финансовом положении материнской и дочерней компаний до приобретения приведены в табл. 9.10 и 9.11.

Таблица 9.10. Отчет о финансовом положении материнской компании (до приобретения)

Наименование статей	Сумма, тыс. долл.	Наименование статей	Сумма, тыс. долл.
Денежные средства	1 300	Кредиторская задолженность	800
Запасы	1 000	Прочие обязательства	300
		Итого обязательства	1 100
Инвестиции	200	Акционерный капитал	1 500
Основные средства	100		
Итого активы	2 600	Итого обязательства и капитал	2 600

Таблица 9.11. Отчет о финансовом положении дочерней компании (до приобретения)

Наименование статей	Сумма, тыс. долл.	Наименование статей	Сумма, тыс. долл.
Денежные средства	120	Кредиторская задолженность	300
Запасы	400	Акционерный капитал	470
Инвестиции	100		
Основные средства	150		
Итого активы	770	Итого обязательства и капитал	770

**Требуется:**

– составить Отчет о финансовом положении материнской компании и консолидированный Отчет о финансовом положении (Отчет группы) после приобретения дочерней компании с отражением доли меньшинства гудвилла;

– произвести необходимые расчеты;

– результаты расчетов представить в табл. 9.12 и 9.13.

Таблица 9.12. **Отчет о финансовом положении материнской компании (после приобретения)**

Наименование статей	Сумма, тыс. долл.	Наименование статей	Сумма, тыс. долл.
Денежные средства		Кредиторская задолженность	
Запасы		Прочие обязательства	
Инвестиции		Итого обязательства	
		Акционерный капитал	
Основные средства			
Итого активы		Итого обязательства и капитал	

Таблица 9.13. **Отчет о финансовом положении группы (консолидированный)**

Наименование статей	Сумма, тыс. долл.	Наименование статей	Сумма, тыс. долл.
Денежные средства		Кредиторская задолженность	
Запасы		Прочие обязательства	
Инвестиции		Итого обязательства	
		Акционерный капитал	
Основные средства		Доля меньшинства	
Гудвилл		Итого капитал	
Итого активы		Итого обязательства и капитал	

**Задание 6.**

**Исходные данные:** оборудование было импортировано 1 января, но расчеты за него были произведены только 31 марта по окончании отчетного периода. Курсы обмена валют: на 1 января – 2,1 руб. за 1 долл., на 31 марта – 2,05 руб. за 1 долл. Стоимость оборудования – 20 000 долл. и его амортизация за этот период составила 10 %.

**Требуется:** определить показатели, отраженные в финансовой отчетности компании:

– первоначальная стоимость оборудования;

- амортизация оборудования за отчетный период;
- чистая балансовая стоимость на 31.03;
- курсовая разница (прибыль/убыток), относящаяся к кредиторской задолженности на 31.03.

#### **Задание 7.**

**Исходные данные:** зарубежная компания получила внутригрупповой кредит на сумму 2 млн. евро. Кроме того, у компании есть дебиторская задолженность другой компании данной группы на сумму 0,5 млн. долл. Обменные курсы составили: на 1 января – 1,95 руб. за 1 долл. и 2,3 руб. за 1 евро; на 31 января – 1,93 руб. за 1 долл. и 2,29 руб. за 1 евро.

**Требуется:** найти курсовые разницы (прибыль/убыток) в долл. и евро, указать, в какой форме отчетности они будут отражены.

#### **Задание 8.**

**Исходные данные:** данные о полученной выручке организации за отчетный период и общем индексе цен приведены в табл. 9.14.

**Требуется:** произвести пересчет показателей выручки в Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе в связи с инфляцией, с использованием среднего индекса цен за месяц во всех сделках в течение отчетного периода. Расчеты представить в табл. 9.14.

Таблица 9.14. **Пересчет Отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за 20... г.**

Месяц	Общий индекс цен	Коэффициент пересчета	Выручка до индексации	Индексированная выручка
31 января	1,578		48	
28 февраля	1,614		42	
31 марта	1,645		54	
30 апреля	1,788		54	
31 мая	1,920		78	
30 июня	2,215		84	
31 июля	2,308		84	
31 августа	2,485		78	
30 сентября	2,596		90	
31 октября	3,013		90	
30 ноября	3,119		96	
31 декабря	3,500		96	
И т о г о...			894	

## Тема 10. ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ ОТЧЕТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

**Цель:** умение отличать прекращаемую деятельность от продолжающейся, отражать в отчетности активы, удерживаемые для продажи, и прекращенную деятельность; изучение правил выделения операционных сегментов и представления информации о них в отчетности; изучение сущности и порядка определения налоговой базы, отложенных налоговых требований и обязательств, правил отражения в отчетности информации о событиях после отчетной даты, о прибыли на акцию, правил представления промежуточной финансовой отчетности.

В МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» определен порядок учета долгосрочных (внеоборотных) активов, удерживаемых для продажи, а также представления и раскрытия информации о прекращаемой деятельности в финансовой отчетности.

Прекращаемая деятельность – это компонент компании, который выбыл или классифицируется как «удерживаемый для продажи».

Прекращаемая деятельность может быть представлена в виде:

- отдельного крупного подразделения бизнеса или географического сегмента;
- части отдельного крупного подразделения бизнеса или сегмента, включенного в подготовленный план выбытия;
- дочерней компании, приобретенной исключительно с целью ее перепродажи.

Долгосрочные активы классифицируются как удерживаемые для продажи. Когда прекращается их использование внутри компании, балансовая стоимость будет возмещена путем их продажи, а также они готовы к продаже и отчуждению в любой момент.

Балансовая оценка долгосрочных активов (или групп выбытия), удерживаемых для продажи, производится по наименьшему из двух значений: их балансовой стоимости или справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

МСФО (IFRS) 5 устанавливает, что долгосрочные активы, удерживаемые для продажи, будут проданы в течение одного года после такой их классификации. Следовательно, они учитываются как краткосрочные активы.

Первоначальное раскрытие информации по каждому факту прекращаемой деятельности должно проводиться раньше самого ее пре-

кращения, а именно тогда, когда принят и объявлен подробный формальный план по прекращению деятельности в определенном секторе.

Если меняются планы или возникает задержка с продажей, внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, в учете и финансовой отчетности вновь переводятся в группу внеоборотных активов.

Порядок исправления ошибок и уточнение бухгалтерских оценок, учетная политика определены в МСБУ (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Существенные ошибки – это ошибки, допущенные в предыдущих отчетных периодах, которые настолько серьезно влияют на финансовые отчеты одного или нескольких отчетных периодов, что последние не могут считаться достоверными на момент их представления. Основной подход к исправлению существенных ошибок исходит из необходимости показать исправления в тех отчетных периодах, в которых допущено искажение показателей из-за ошибки.

Сумма исправления существенной ошибки не включается в Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе и не принимается в расчет чистой прибыли (убытка) за текущий отчетный период, если она не относится к операциям отчетного периода. Но это не означает, что эта сумма исключается из расчета налогооблагаемой прибыли. Порядок расчета налогооблагаемой прибыли определяется национальным налоговым законодательством.

Бухгалтерские оценки возникают при необходимости оценки фактов, не поддающихся точному измерению. Изменение бухгалтерских оценок заключается в следующем: корректировка стоимости элементов финансовой отчетности бухгалтерских оценок отражается в том отчетном периоде, в котором она проведена и перспективна, т. е. в будущих (последующих) отчетных периодах.

Согласно МСБУ (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» – это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности. В МСБУ (IAS) 8 установлен алгоритм действий при поиске правильного решения для формирования учетной политики:

- рассмотрение МСФО и их интерпретаций, регулирующих учет аналогичных или параллельных операций и сделок;
- применение положений и правил, изложенных в документе «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности»;

– поиск заявлений и указаний официальных национальных органов по данному вопросу, если эти органы регулируют учет и отчетность на основе принципов, близких к МСФО;

– использование литературных источников по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности, сложившейся практики учета, не противоречащей МСФО.

Последовательное применение учетной политики является необходимым и желательным для обеспечения сопоставимости информации, представляемой в финансовой отчетности. Стандарт специально подчеркивает, какие подходы к учетной политике не признаются ее изменениями и не требуют соответствующего раскрытия изменений в отчетности.

Учетная политика может изменяться только в исключительных случаях. В частности, если ее изменение приводит к тому, что финансовая отчетность дает надежную и более относящуюся к делу информацию о воздействии операций, других событий или условий на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности или потоки денежных средств или этого требует орган по установлению стандартов. В случаях, когда изменения в учетной политике оказывают существенное влияние на текущий и предшествующий отчетные периоды или когда такое влияние ожидается в будущем, в финансовой отчетности необходимо раскрыть:

– причины изменений и суммы корректировок для текущего и каждого из предшествующих периодов, включаемых в сравнительную информацию;

– сумму корректировки, относящуюся к предшествующим периодам, не включенным в сравнительную информацию;

– сведения о том, что сравнительная информация не пересчитывалась из-за практической невозможности пересчета.

В МСБУ (IAS) 12 «Налоги на прибыль» излагается порядок учета налогов на прибыль. Он рассматривает порядок учета всех национальных и иностранных налогов, базой для которых служит налогооблагаемая прибыль, а также налоги на прибыль, удерживаемые у источников выплаты, такие, как налоги на дивиденды.

Стандарт предусматривает необходимость учета не только налогов, подлежащих выплате или, наоборот, возмещению, но и налоговых последствий сделок и других событий в хозяйственной деятельности компании. В связи с этим возникают такие понятия, как бухгалтерская прибыль, налогооблагаемая прибыль (убыток, учитываемый при нало-

гообложении), расходы по уплате налога (доходы от переплаты налога), текущие налоги, отложенные налоговые обязательства, отложенные налоговые требования, временные разницы, налоговая база актива или обязательства.

Организация признает текущие налоговые активы и обязательства в составе краткосрочных, если такую классификацию она приводит в соответствии с МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

В МСБУ (IAS) 12 указано на необходимость отражения суммы налога на прибыль в Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, а также раскрытия ее основных компонентов. К ним относятся:

- текущий налог на прибыль, подлежащий оплате в данном отчетном периоде;
- отложенный налог на прибыль из-за возникших в данном отчетном периоде временных разниц и уменьшения остатка отложенного налога;
- отложенный налог, возникший в связи с изменением ставки налога, уточнением и признанием отложенных налоговых требований, изменениями в учетной политике.

Текущие налоговые обязательства (требования) отражаются в Отчете о финансовом положении отдельно от отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований.

Расходы по налогу, включаемые в чистую прибыль (убыток) за отчетный период, представляют в Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период. Курсовые валютные разницы, возникающие по отложенным обязательствам или отложенным налоговым требованиям, отражаются в данном отчете в случае их существенности и необходимости.

Организация должна проводить взаимозачет налоговых активов и текущих налоговых требований, только если:

- имеется юридически закрепленное право зачета признанных сумм;
- намеревается либо произвести расчет путем зачета встречных требований, либо одновременно реализовать актив и исполнить обязательство.

В МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» изложено требование обязательного представления сегментной отчетности в составе финансовой отчетности тех компаний, долевые или долговые ценные бумаги которых свободно обращаются на открытом рынке или которые гото-

вятся к их выпуску в обращение на открытый фондовый рынок. Сегмент представляет собой вид деятельности организации или некоторую часть этой деятельности, ее отдельные элементы, характерно отличающиеся от других рисками, затратами, доходами либо финансовыми результатами. Если характеристики операционного сегмента принадлежат сразу к нескольким группам элементов организации, но только одна группа имеет сегментных менеджеров, то она выделяется в операционный сегмент. Границы операционных сегментов, установленные стандартом, ограничивают излишнюю детализацию сегментной информации, чтобы не допустить представления избыточной информации. Операционные сегменты, представляемые организацией, в количественном отношении должны составлять по каждому в отдельности не менее 10 % отчетной выручки либо от прибыли (убытка), либо стоимости активов относительно суммарных показателей всех отчетных сегментов организации. Совокупный внешний доход всех отчетных сегментов может быть не менее 75 % выручки всей организации. Стандарт обязывает раскрывать в отчетности оценку прибыли (убытка), суммарных активов и обязательств по каждому отчетному сегменту, если такие суммы регулярно представляются на рассмотрение руководителя, который отвечает за принятие оперативных решений. Существенные статьи доходов и расходов, которые приводятся в Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, также следует раскрывать по каждому отчетному сегменту.

Согласно МСБУ (IAS) 10 «События после отчетного периода» события, происшедшие после отчетной даты, – это события (как благоприятные, так и неблагоприятные), произошедшие в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности. Отчетной датой является последний день отчетного периода. Датой утверждения финансовой отчетности считается день принятия решения о ее публикации для внешних пользователей советом директоров или наблюдательным советом (или дата подписания финансовой отчетности уполномоченными лицами компании). Пользователям отчетности важно знать дату утверждения отчетности, поскольку в последней не отражены события, произошедшие после этой даты. В соответствии с МСБУ (IAS) 10 в примечаниях к составленной отчетности раскрыть характер последующих событий и их финансовые последствия, если данная информация имеет существенное значение для достоверной оценки и решений пользователей представленной финансовой отчетности.

В МСБУ (IAS) 33 «Прибыль на акцию» установлены общие для всех правила расчетов данного показателя, его обязаны применять компании, обыкновенные акции которых или финансовые инструменты в них конвертируемые, обращаются на открытом рынке ценных бумаг или которые начали процесс размещения своих акций и финансовых инструментов на рынке. Термины, раскрываемые МСБУ (IAS) 33: право голоса, привилегированные акции, потенциальное право голоса, опционы, warrants и их эквиваленты, обыкновенная акция, потенциальная обыкновенная акция, опционы на продажу обыкновенных акций, договор о выпуске акций с отложенным размещением, акция с отложенным размещением, разводнение, антиразводнение.

Базовый показатель прибыли на акцию необходимо рассчитывать делением чистой прибыли (убытка) за отчетный период на средневзвешенное число обыкновенных акций в этом периоде.

Для расчета базовой прибыли используется чистая прибыль (убыток), признанная по отчету за данный период, включая и расходы на выплату налогов. При этом прибыль уменьшается на сумму дивидендов на привилегированные акции. Чистый убыток на сумму этих дивидендов увеличивается.

Средневзвешенное количество акций в обращении определяется их количеством на начало отчетного периода плюс количество размещенных акций за период минус количество выкупленных в течение периода. Эти показатели умножаются на взвешенный временной коэффициент, который рассчитывается делением дней, в течение которых акции находятся в обращении, на общее количество дней в отчетном периоде. Взвешенный временной коэффициент можно определять на основе приблизительного расчета не по дням, а по месяцам нахождения акций в обращении.

«Разводнение» прибыли на акцию означает, что у организации есть или могут возникнуть обязательства по выпуску акций в будущем и, следовательно, приходящаяся на акцию прибыль может стать меньше, если эти обязательства организация выполнит. Разводняющий эффект возникает во всех случаях, когда обыкновенные акции выпускаются и размещаются по цене, которая ниже справедливой стоимости этих акций. Разводняющий эффект приводит к тому, что величина прибыли в расчете на одну акцию уменьшается. Для расчета разводненной прибыли на акцию компания должна произвести корректировку прибыли или убытка, приходящихся на держателей обыкновенных акций материнской компании.

Цель МСБУ (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» состоит в определении минимального содержания промежуточной финансовой отчетности и установлении принципов бухгалтерского признания и оценки, которые должны применяться в ней. Представляя свою промежуточную отчетность по МСФО, компания должна соблюдать все требования, содержащиеся в стандарте, особенно в отношении ее состава, МСБУ (IAS) 34 «узаконил» для компаний на их выбор два варианта представления: полный; сокращенный (сжатый).

При полном варианте в состав промежуточной финансовой отчетности входит весь набор обязательных форм отчетов, установленных МСБУ (IAS) 1 для годовой отчетности. А при сокращенном варианте промежуточная финансовая отчетность должна включать как минимум следующее:

- сжатый Отчет о финансовом положении;
- сжатый Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период;
- сжатый Отчет об изменениях в собственном капитале;
- сжатый Отчет о движении денежных средств;
- выборочные пояснительные примечания.

Компании, составляющие отчет по МСФО, которые обязаны представлять годовую и промежуточную финансовую отчетность (либо делают это на добровольных началах), зачастую представляют ее только за полугодие, гораздо реже – поквартально и в порядке исключения – за более короткие промежутки времени. В стандарте рекомендовано представлять промежуточную отчетность не позднее чем через 60 дней по завершении промежуточного отчетного периода.

### **Вопросы для самопроверки**

1. Информация о прекращаемой деятельности и долгосрочных активах, удерживаемых для продажи (МСФО (IFRS) 5).
2. Информация о существенных ошибках, изменении бухгалтерских оценок и учетной политики (МСБУ (IAS) 8).
3. Информация о налогообложении прибыли, отложенных налоговых обязательствах и требованиях (МСБУ (IAS) 12).
4. Сегментная отчетность, ее основы и раскрытие информации (МСФО (IFRS) 8).
5. Информация о событиях после отчетного периода (МСБУ (IAS) 10).
6. Информация о прибыли на акцию (МСБУ (IAS) 33).
7. Промежуточная финансовая отчетность (МСБУ (IAS) 34).

## Задания

### Задание 1.

**Исходные данные:** компания «А» имеет три сегмента деятельности: кондитерские изделия (Б); табачные изделия (В); пищевые добавки (Г). Информация, относящаяся к финансовому году до 31 декабря, представлена в табл. 10.1.

Таблица 10.1. Основные показатели компании «А» по состоянию на 31 декабря, тыс. долл.

Показатели	Сегменты		
	Б	В	Г
Доходы	1 600	440	320
Расходы	1 000	340	360
Налог на прибыль (30 %)	180	30	(12)

Сегмент Г рассматривается как не соответствующий долгосрочным планам компании «А». В связи с этим принято решение о его продаже 24 ноября отчетного года. Правление компании «А» утвердило такое решение, сделав после этого публичное объявление.

Балансовая стоимость активов сегмента Г на эту дату составляла 300 тыс. долл., а его обязательства были равны 40 тыс. долл.

Расчетная возмещаемая сумма активов составляла 270 тыс. долл. Руководство компании решило, что необходимо признать убыток от обесценения. В ноябре месяце были сделаны все необходимые бухгалтерские проводки и включены в приведенные выше суммы.

По состоянию на 31 декабря балансовая стоимость активов сегмента Г составила 270 тыс. долл., а его обязательства были равны 40 тыс. долл. В период с 24 ноября до конца года дальнейшего обесценения активов не происходило.

Компания решила раскрыть необходимую информацию в примечаниях к финансовой отчетности, выполнив тем самым требования МСФО (IFRS) 5.

**Требуется:** показать, как приведенная информация будет отражена в примечаниях к отчетности, и рассчитать следующие показатели отчета о прибылях и убытках компании «А» за финансовый год по состоянию на 31 декабря: доходы; расходы; убыток от обесценения; прибыль (убыток) до налогообложения; налог на прибыль; прибыль (убыток) после налогообложения.

## Задание 2.

**Исходные данные:** акционерное общество «А» при составлении годового отчета за отчетный год обнаружило существенную ошибку в отчетных данных за предыдущий год, приведшую к занижению себестоимости на 15 млн. долл. и соответствующему завышению чистой прибыли (ставка налога на прибыль 30 %).

Данные, отраженные в финансовой отчетности акционерного общества «А» за предыдущий и отчетный годы, представлены в табл. 10.2.

Таблица 10.2. Данные для пересчета показателей финансовой отчетности

Показатели	Отчетный год	Предыдущий год	
		По отчету	Пересчитано
Выручка от продаж	238	147	
Себестоимость продаж	(190)	(107)	
Прибыль от обычной деятельности	48	40	
Налог на прибыль (ставка 30 %)	(14,4)	(12)	
Чистая прибыль	<u>33,6</u>	<u>28</u>	
Сальдо нераспределенной прибыли на начало отчетного периода, ранее признанное в отчетности	68	40	
Исправление фундаментальной ошибки на сумму без налога на прибыль		–	
Пересчитанное сальдо нераспределенной прибыли на начало периода		<u>40</u>	
Чистая прибыль за отчетный период		<u>28</u>	
Сальдо нераспределенной прибыли на конец отчетного периода		<u>68</u>	

**Требуется:** произвести необходимые корректировки показателей финансовой отчетности (Отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период, Отчета о финансовом положении) за отчетный год с учетом пересчета данных годового отчета за предыдущий год в табл. 10.2.

## Задание 3.

**Исходные данные:** объект основных средств, первоначальная стоимость которого составляет 50 000 долл., амортизируется для целей бухгалтерского учета методом равномерного начисления, для целей налогообложения – нелинейным. Срок полезного использования объекта составляет 5 лет. Сумма амортизации для целей налогообложения: 1-й год – 18 000 долл., 2-й год – 15 000, 3-й год – 12 000, 4-й год – 3 000, 5-й год – 2 000 долл. Ставка налогообложения – 25 %.

Суммы расходов на амортизацию, признаваемых в бухгалтерской отчетности и включаемых в расчет налога на прибыль, различаются в течение различных периодов.

В течение срока полезного использования и в расчет бухгалтерской прибыли, и в расчет налогооблагаемой прибыли будет включено 50 000 долл.

**Требуется:**

- определить возникающие временные разницы по периодам;
- определить образованные суммы отложенного налогового обязательства;
- результаты расчетов представить в табл. 10.3.

Таблица 10.3. Формирование отложенных налоговых обязательств, долл.

Год	Амортизация бухгалтерская	Амортизация налоговая	Временная раз-ница	Отложенное налоговое обязательство	
				За период (в Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе)	Нарастающим итогом (в Отчете о финансовом положении)
1-й					
2-й					
3-й					
4-й					
5-й					
И т о г о...					

**Задание 4.**

**Исходные данные:** в компании выделено четыре операционных сегмента (А, Б, В, Г).

Информация о выручке от продаж, результат по сегментам, а также стоимость идентифицируемых активов представлены в табл. 10.4.

Таблица 10.4. Показатели финансовой отчетности, тыс. долл.

Показатели	Сегменты				Итого
	А	Б	В	Г	
Выручка от продаж	500	1 000	2 000	1 250	4 750
В том числе:					
внешние продажи	300	550	1 100	1 150	3 100
другие сегменты	200	450	900	100	1 650
Результат по сегменту	25	60	150	75	310
Идентифицируемые активы	600	1 700	2 900	900	6 100

**Требуется:**

- проверить выделенные хозяйственные сегменты на предмет их соответствия критериям признания отчетных сегментов;
- результаты решения представить в табл. 10.5;
- сделать вывод о необходимости составления компанией сегментной отчетности.

Таблица 10.5. Соответствие показателей по сегментам критериям признания отчетных сегментов

Сегменты	Показатели			Решение о признании отчетного сегмента (да, нет)
	Выручка по сегменту	Результат по сегменту	Идентифицируемые активы	
Пороговое значение, %				
Сумма порогового значения, тыс. долл.				
Сегменты А Б В Г				

**Задание 5.**

**Исходные данные:** компания «А» 15 февраля следующего за отчетным года закончила составление годовой финансовой отчетности по состоянию на 31 декабря. После отчетной даты Совет директоров утвердил отчетность к публикации 20 марта. Акционерам и другим пользователям отчетность представлена 1 апреля и утверждена на собрании акционеров 10 апреля.

**Требуется:** указать, какой день является датой утверждения финансовой отчетности и период, за который могут произойти события после отчетной даты согласно МСБУ 10.

**Задание 6.**

**Исходные данные:** у компании на 1 января отчетного года в обращении находилось 600 тыс. обыкновенных акций. В течение года произошли следующие изменения:

- 1 марта выпущено и оплачено 20 тыс. акций;
- 1 июня приобретено (выкуплено) 100 тыс. собственных акций;
- 1 декабря выпущено и оплачено 10 тыс. акций.

**Требуется:** произвести расчет средневзвешенного количества акций в обращении.

**Задание 7.**

**Исходные данные:** прибыль предприятия «А», причитающаяся обыкновенным акционерам за год, составляет 360 000 000 долл. На начало года количество обыкновенных акций составляло 6 200 000 шт. Была произведена 1 апреля дополнительная эмиссия акций в количестве 1 950 000 шт.

**Требуется:** рассчитать средневзвешенное количество акций в обращении и базовую прибыль на акцию.

**Задание 8.**

**Исходные данные:** чистая прибыль компании за период составила 500 млн. руб. Средневзвешенное количество акций в обращении – 100 тыс. шт. Было выпущено 5 тыс. опционов на акции 1 января (каждый опцион дает право на приобретение одной акции) с ценой осуществления 4 200 руб. Средняя цена акции за отчетный период составила 7 000 руб.

**Требуется:** рассчитать базовую и разводненную прибыль на акцию.

**Задание 9.**

**Исходные данные:** у компании на 1 января отчетного года в обращении находилось 2 100 обыкновенных акций. За год получено прибыли в сумме 3 500 тыс. долл. Кроме того, у компании имеются конвертируемые облигации в количестве 750 шт. Облигации будут конвертированы в обыкновенные акции из расчета 3 облигации за 1 акцию. В результате конвертации будет получено 250 шт. обыкновенных акций. По облигациям начислены проценты в сумме 40 тыс. долл., из которых удержано налогов в сумме 14 тыс. долл.

**Требуется:**

- рассчитать базовую прибыль на акцию;
- рассчитать скорректированную разводненную прибыль на акцию;
- результаты решения представить в табл. 10.6.

Таблица 10.6. Расчет прибыли на акцию

Показатели	Базовая прибыль на акцию	Разводненная прибыль на акцию
Чистая прибыль за период, тыс. долл.		
Количество обыкновенных акций в обращении, шт.		
Базовая прибыль на акцию, долл.		
Расходы на выплату процентов по облигациям, тыс. долл.		
Удержано налогов по выплаченным процентам, тыс. долл.		
Скорректированная чистая прибыль за период, тыс. долл.		
Количество акций после конвертации, шт.		
Разводненная прибыль на акцию, долл.		

### **Задание 10.**

**Исходные данные:** компания «С», публикующая квартальную отчетность, планирует получать 200 тыс. долл. налогооблагаемой прибыли. Законодательством установлены следующие ставки налога на прибыль: 15 % – на первые 50 тыс. долл. налогооблагаемой прибыли и 20 % – на суммы, превышающие 50 тыс. долл. налогооблагаемой прибыли. Фактические суммы налогооблагаемой прибыли соответствуют запланированным.

**Требуется:** рассчитать налогооблагаемую прибыль и расходы по налогу на прибыль за квартал.

## **Тема 11. УЧЕТ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ И ОТЧЕТНОСТЬ ПО ПЛАНАМ ПЕНСИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ**

**Цель:** усвоение цели и сферы применения стандартов: МСБУ (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», МСБУ (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам», МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»; изучение видов, категорий и форм вознаграждений работникам, порядок учета и отражения в отчетности вознаграждений работникам, в том числе и выплат на основе долевых инструментов; изучение сущности сделок на основе долевых инструментов с выплатами долевыми инструментами, методики оценки сделок исходя из справедливой стоимости предоставляемых долевых инструментов, особенностей отражения пенсионных планов с установленными взносами и установленными выплатами, порядка сопоставления пенсионных обязательств с активами пенсионного плана, требований по раскрытию информации в финансовой отчетности.

МСБУ (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» определяет виды и категории вознаграждений работникам, регламентирует порядок учета и отражения в отчетности вознаграждений работникам, за исключением тех, к которым применяется МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций».

Вознаграждения работникам – это все формы вознаграждений и выплат, предоставляемых компанией работникам в обмен на оказанные ими услуги. К числу работников МСБУ (IAS) 19 относятся также директора и другой высший управленческий персонал. Согласно стандарту вознаграждения могут выплачиваться как самим работникам, так и их супругам, детям либо третьим лицам, как, например, страховым компаниям.

Выплаты допускаются деньгами или их эквивалентами, а также путем предоставления товаров и услуг.

Все вознаграждения работникам разделяют на категории:

- текущие (краткосрочные) вознаграждения;
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- прочие долгосрочные вознаграждения;
- выходные пособия;
- компенсационные выплаты долевыми инструментами.

Краткосрочные вознаграждения работникам включают в себя выплаты в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работник оказывал услуги компании и заработал соответствующее вознаграждение (кроме выходных пособий).

Краткосрочные вознаграждения работникам относятся на расходы текущего отчетного периода или на стоимость отдельных активов, таких, как запасы, основные средства.

Подлежащие выплате вознаграждения признаются как обязательства, обязательства признаются за вычетом уже выплаченных вознаграждений. Если уже выплаченные суммы превышают начисленные, они признаются авансовыми выплатами в активе баланса (дебиторская задолженность).

Порядок учета оплаты неотработанного времени (различного рода отпусков) зависит от того, к какой категории относится отпуск – накапливаемый или неаккумулируемый.

Неиспользованные накапливаемые отпуска могут быть перенесены на будущие периоды. Ожидаемые затраты на выплату отпускных в данном случае учитываются на момент выполнения сотрудником работы. При выплате отпускных резервируемые обязательства погашаются.

Отпускные по неаккумулируемым отпускам начисляются в момент наступления отпуска как обязательства и признаются расходами в периоде, в котором предоставляется отпуск. Неаккумулируемые отпускные не переносятся на будущие периоды.

Вознаграждения, выплачиваемые по окончании трудовой деятельности, – вознаграждения, когда работник уже не может работать и прекращает сотрудничество с компанией.

К вознаграждениям по окончании трудовой деятельности относятся:

- пенсионные выплаты и иные вознаграждения после выхода на пенсию;

– страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности.

Данные вознаграждения возникают по соглашениям с работниками и требуют проведения предварительных операций по планам пенсионного обеспечения.

В МСБУ (IAS) 19 рассматривается два вида пенсионных планов: планы с установленными взносами и планы с установленными выплатами.

Пенсионные планы с установленными взносами – планы выплат по окончании трудовой деятельности, для формирования которых компания перечисляет в пенсионный фонд фиксированные суммы и не имеет обязательств (правовых или традиционных) по выплате других взносов в будущем. По данному плану компания не несет ответственности ни за размер, ни за продолжительность пенсионных выплат, которые будут производиться после выхода работника на пенсию.

Пенсионные планы с установленными выплатами – прочие пенсионные планы, отличные от планов с установленными взносами. Данные планы предусматривают выплаты сумм в зависимости от соглашения с работниками и рассчитываются от уровня заработной платы работника на дату выхода на пенсию. У работодателя возникает обязательство по выплате работникам определенных сумм после окончания их трудовой деятельности.

Ежегодные пенсионные затраты по планам с установленными выплатами определяются путем сложных расчетов дисконтированной стоимости будущих пенсий, требующих обоснованных предварительных оценок целого ряда взаимосвязанных показателей.

МСБУ (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам» исходит из того, что пользователи финансовой отчетности должны получить возможность сопоставить пенсионные обязательства с активами пенсионного плана. По стандарту требуется указывать в примечаниях к отчетности или в отдельной отчетной форме основные актуарные допущения, примененные на отчетную дату: ставки дисконта; ожидаемые нормы дохода на активы плана по периодам, представленным в финансовой отчетности; ожидаемые темпы роста заработной платы и др.

Кроме пенсионного обеспечения в МСБУ (IAS) 19 рассматриваются еще три направления вознаграждения работникам:

- другие (непенсионные) вознаграждения долгосрочного характера;
- выходные пособия;
- компенсационные выплаты долевыми инструментами.

Долгосрочные (непенсионные) вознаграждения работникам включают:

- долгосрочные оплачиваемые отпуска, такие, как творческие отпуска или оплачиваемые для персонала с длительным стажем работы;
- вознаграждения к юбилеям и другие разовые вознаграждения за выслугу лет;
- долгосрочные пособия по нетрудоспособности;
- участие в прибылях и премии, подлежащие выплате более чем через 12 месяцев после окончания периода, в котором они заработаны;
- любые иные отсроченные вознаграждения, выплачиваемые более чем через 12 месяцев по окончании периода, в котором они были заработаны.

Выходные пособия – пособия, выплачиваемые в случае расторжения компанией трудового соглашения с работником до достижения им пенсионного возраста или решения работника об увольнении по собственному желанию при сокращении штатов в обмен на такого рода выплаты.

Применение МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций» необходимо при отражении сделок, по которым организация получает товары либо услуги в качестве встречного предоставления за свои долевые инструменты (акции, опционы на них и т. п.).

Стандарт применяется и в отношении сделок на основе долевых инструментов с выплатами за товары и услуги денежными средствами, за исключением сделок по объединению бизнеса.

Информация о последствиях сделок на основе долевых инструментов должна помочь пользователям отчетности понять, как повлияли данные соглашения и сделки на показатели прибыли и убытков организации, ее финансовое положение.

Следует показать признанный совокупный расход как следствие таких соглашений, а также совокупную балансовую стоимость обязательств на конец отчетного периода, возникшую по соглашениям на основе долевых инструментов.

### **Вопросы для самопроверки**

1. Краткосрочные вознаграждения работникам.
2. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности.
3. Пенсионное обеспечение по планам с установленными взносами.
4. Пенсионное обеспечение по планам с установленными выплатами.

5. Пенсионные планы, раскрытие информации и отражение в отчетности.

6. Прочие долгосрочные вознаграждения.

7. Вознаграждения и выплаты на основе долевых финансовых инструментов (акций).

## Задания

### Задание 1.

**Исходные данные:** виды вознаграждений работникам:

- отчисления от фонда оплаты труда на социальное страхование;
- заработная плата за производство продукции;
- заработная плата администрации за отработанное время;
- стоимость продукции, выдаваемой в счет оплаты труда;
- взносы на страхование от несчастных случаев на производстве;
- оплата наемным работникам за выполненные работы;
- стоимость услуг автотранспорта в счет оплаты труда;
- компенсация стоимости санаторного лечения;
- оплата очередного отпуска;
- оплата отпуска по болезни на срок 10 мес.;
- оплата отпуска за время работы в качестве присяжного заседателя в суде;
- оплата супруге работника отпуска по уходу за ребенком сроком на 2 нед.;
- компенсация за неиспользованный очередной отпуск;
- компенсация на удешевление питания производственных рабочих;
- отчисления на медицинское страхование;
- пособие по временной нетрудоспособности сроком на 3 нед.;
- пособие на рождение ребенка;
- вознаграждение за предложения по внедрению передовых технологий;
- компенсация за наем жилья работнику организации;
- взносы на профессиональное пенсионное страхование;
- оплата за время обучения работника организации на курсах повышения квалификации сроком на 1 мес.;
- вознаграждение за перевыполнение прогнозных показателей по объему продаж за год.

**Требуется:** произвести классификацию краткосрочных вознаграждений работникам организации по следующим группам:

- 1) заработная плата персонала;
- 2) взносы на социальные нужды;
- 3) накапливаемые отпуска;
- 4) неакпливаемые отпуска;
- 5) пособия и премии;
- 6) вознаграждения в неденежной форме.

**Задание 2.**

**Исходные данные:** данные для решения задания приведены в табл. 11.1 и 11.2.

Таблица 11.1. **Остатки по счетам на начало месяца**

Наименование счета	Сумма, долл.
Расчеты с персоналом	2 800
Расчеты с государством	12 300
Расчеты с органами социального страхования	1 300
Расчеты со страховыми организациями	750
Расчеты с профсоюзной организацией	140
Расчеты по благотворительным взносам	630
Касса	3 000
Банк	40 800
Резерв на оплату предстоящих отпусков	980

Таблица 11.2. **Реестр хозяйственных операций за месяц**

Содержание операций	Сумма, долл.	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1. Выплачена рабочим из кассы предприятия премия, начисленная в прошлом месяце	2 860		
2. Начислена заработная плата персоналу предприятия в отчетном месяце	19 000		
3. Начислена оплата за отпуск работнику предприятия	360		
4. Удержан подоходный налог из заработной платы персонала предприятия за отчетный месяц	2 820		
5. Удержаны из заработной платы персонала взносы на социальное страхование	868		
6. Произведены отчисления на социальное страхование из общего начисленного заработка рабочих и служащих за счет предприятия	1 736		

1	2	3	4
7. Удержаны профсоюзные взносы из заработной платы персонала	110		
8. Произведены добровольные удержания из заработной платы на благотворительные цели	640		
9. Удержаны из заработной платы взносы по страхованию личного имущества работников	450		
10. Перечислена со счета в банке на личные счета работников предприятия сумма заработной платы за отчетный месяц	?		
11. Перечислено со счета в банке в погашение задолженности:			
по подоходному налогу	3 150		
взносам органам социального страхования	1 300		
профсоюзным взносам	140		
благотворительным взносам	630		
страхованию личного имущества	750		

**Требуется:** составить бухгалтерские записи по учету расходов на оплату труда персонала предприятия и связанных с ними расчетов (табл. 11.2).

### Задание 3.

**Исходные данные:** помощник управляющего отработал 60 ч в неделю. Нормативные затраты рабочего времени за неделю составляют 40 ч, которые оплачиваются по ставке 2 долл. в час. За сверхурочное время ставка увеличивается в 1,5 раза. Из суммы 40 долл. в неделю работник не платит подоходный налог, а из заработка, превышающего эту сумму, ставка налога составляет 30 %. Кроме того, работник должен уплачивать взносы в фонд социального страхования по ставке 5 %.

**Требуется:** определить сумму начисленной заработной платы помощника управляющего; рассчитать сумму подоходного налога и взносов в фонд социального страхования; сумму заработной платы, подлежащей выдаче работнику; составить бухгалтерские записи.

### Задание 4.

**Исходные данные:** договор о работе по найму предусматривает оплату труда рабочего в размере 6 долл. за час при восьмичасовом рабочем дне. За сверхурочное время часовая ставка увеличивается в полтора раза, а за работу в выходные и праздничные дни – в два раза. За неделю рабочим отработано 47 ч, в том числе: понедельник – 10 ч,

вторник – 8, среда – 8, четверг – 9, пятница – 10, суббота – 2 ч. Выходные дни: суббота, воскресенье.

**Требуется:** произвести расчет заработной платы рабочего за неделю и составить бухгалтерские записи. Расчет заработной платы оформить в табл. 11.3.

Таблица 11.3. Расчет заработной платы рабочего за неделю

Дни недели	Отработано, ч	Табельное время, ч	Сверхурочное время, ч	Начислена заработная плата, долл.		
				За табельное время	За сверхурочное время	Всего
Понедельник						
Вторник						
Среда						
Четверг						
Пятница						
Суббота						
Итого...						

#### Задание 5.

**Исходные данные:** в результате получения крупных убытков компания должна уволить  $\frac{1}{3}$  работников. Выходные пособия в связи с сокращением штата в сумме 2 500 долл. будут выплачиваться частями в течение 18 мес. Выплачено за год 2 070 долл.

#### Требуется:

- определить сумму резерва на сокращение штатов;
- составить бухгалтерские записи.

#### Задание 6.

**Исходные данные:** компания предоставляет работникам опционы на покупку акций при условии, что они проработают в компании с 1 января текущего года в течение следующих четырех лет. Каждый работник имеет право на получение 20 опционов. Справедливая стоимость оценена специалистами и равна 25 долл. Численность работников составляет 700 человек. Руководство компании считает, что численность кадров в следующие четыре года не превысит 10 %.

**Требуется:** определить количество подлежащих выплате опционов, ежегодные расходы на оплату труда работникам долевыми инструментами при условии завершения ими четырехлетнего срока работы по договору.

### **Задание 7.**

**Исходные данные:** рабочий ремонтной мастерской изготовил при 8-часовом рабочем дне 795 деталей в течение 18 дн. Нормы рабочего времени на подготовительно-заключительные операции: фрезерование – 195 мин, шлифовка – 125 мин.

Нормы рабочего времени за обработку одной детали: фрезерование – 7,5 мин, шлифовка – 3 мин.

Часовая ставка оплаты – 2,5 долл., премия за экономию рабочего времени – 0,2 долл/мин.

**Требуется:** определить сумму основной заработной платы рабочего: нормируемые затраты труда за выполненную работу; фактические затраты рабочего времени; сумму доплаты (премии) за экономию рабочего времени; общую сумму начисленной зарплаты.

### **Задание 8.**

**Исходные данные:** служащий компании имеет право на двухнедельный оплачиваемый отпуск за каждые 50 недель работы. Согласно учетной политике компании сумма отпуска должна быть распределена на расходы в течение отчетного периода.

Установлено, что оплата отпуска составляет 4 % заработной платы работника. Компания оплачивает еженедельно 20 000 долл. заработной платы персоналу предприятия. Из-за текучести рабочей силы 80 % работников компании получают оплачиваемый отпуск.

За текущую неделю одному работнику предоставлен оплачиваемый отпуск, сумма оплаты за отпуск составила 450 долл.

**Требуется:** определить сумму отчислений в резерв на оплату предстоящих отпусков и составить бухгалтерские записи.

## **Тема 12. УЧЕТ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**Цель:** усвоение цели и сферы применения стандарта МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство»; усвоение причины, по которой в отношении биологических активов рекомендуется применять модель учета по справедливой стоимости; изучение критериев признания и оценки биологических активов, порядка учета биологических активов в случаях невозможности надежно оценить справедливую стоимость биологических активов; выяснение подхода к учету государственных субсидий в сельском хозяйстве; изучение требований по представлению и

раскрытию информации, относящейся к сельскохозяйственной деятельности в финансовой отчетности.

МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство» устанавливает порядок учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности в части, не рассматриваемой в других Международных стандартах финансовой отчетности. В стандарте МСБУ (IAS) 41 даны определения терминам, непосредственно используемым в сельском хозяйстве, и другим, имеющим прямое отношение к учету сельскохозяйственной деятельности, чтобы определить их значение для использования в стандарте.

К основным терминам относятся следующие: сельскохозяйственная деятельность, сельскохозяйственная продукция, биологические активы, группа биологических активов, сбор сельскохозяйственной продукции, биотрансформация, управление биотрансформацией, справедливая стоимость, фактическая себестоимость, балансовая стоимость, государственные субсидии.

Общими характеристиками многообразной сельскохозяйственной деятельности являются:

- а) способность биоресурсов к изменению;
- б) непереносимое управление такими изменениями;
- в) возможность и необходимость оценки возникающих изменений.

Сельскохозяйственная деятельность включает:

- животноводство;
- лесное хозяйство;
- растениеводство (сбор урожая один раз в год или многократно в течение года, выращивание садов и других насаждений, цветоводство);
- земледелие;
- культивирование водных биоресурсов, включая рыбоводство.

Учет сельскохозяйственной деятельности предполагает оценку и контроль качественных (генетические характеристики, содержание белков, жиров и др.) и количественных (продуктивность животных, урожайность сельскохозяйственных культур) показателей биотрансформации. Чтобы правильно применять правила учета, в МСБУ (IAS) 41 необходимо различать биологические активы, сельскохозяйственную продукцию и продукцию, полученную в результате переработки сельскохозяйственной продукции.

В МСБУ (IAS) 41 не рассматривается процесс переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора.

Биологические активы (растения и животные) применяются для сельскохозяйственной деятельности, т. е. для выращивания на продажу, для замены или увеличения их численности с целью получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем. Они могут применяться многократно или, наоборот, только разово использоваться для сбора сельскохозяйственной продукции. Биологические активы рекомендовано подразделять на потребляемые и плодоносящие, зрелые и незрелые. Сельскохозяйственная продукция является результатом применения соответствующих биологических активов. Биологический актив прекращает самостоятельное существование, превращаясь в сельскохозяйственный продукт в следующих случаях, если:

а) сбор сельскохозяйственной продукции путем отделения от биологического актива (надой молока, настриг шерсти от животных, сбор ягод с кустарников) не влечет уничтожения биологического актива, который продолжает существовать и подвергается трансформации;

б) сбор урожая однолетних растений, получение мяса животных влекут за собой прекращение дальнейшей жизнедеятельности биологического актива.

Это обуславливает особенности учета сельскохозяйственной продукции и самого биологического актива.

В стандарте МСБУ (IAS) 41 установлены критерии признания биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Биологический актив и сельскохозяйственная продукция признаются только тогда, когда:

– организация контролирует активы в результате событий прошедших периодов;

– существует вероятность получения компанией будущих экономических выгод от данных активов;

– справедливая стоимость или себестоимость активов может быть оценена с достаточной степенью достоверности.

В МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство» установлена необходимость оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости. Расчеты справедливой стоимости предполагают обязательное уменьшение рыночной цены на сумму транспортных и прочих расходов, которые необходимо понести для доставки товара (биологического актива или сельхозпродукции) на данный рынок. Если организация имеет доступ к нескольким активным рынкам, она основывает свои расчеты на ценах наиболее подходящего из них, который организация выбирает самостоятельно.

Для определения справедливой стоимости биологического актива или сельхозпродукции стандарт рекомендует группировать их по основным характеристикам, которые используются на выбранном рынке в качестве основы ценообразования (например, по возрасту или качеству). При отсутствии активного рынка организация использует для расчета справедливой стоимости один или несколько следующих показателей:

- цена последней сделки на рынке при условии, что после совершения данной сделки не произошло существенных изменений хозяйственных условий;

- цена на аналогичные активы, имеющиеся на активном рынке, скорректированная с учетом имеющихся различий;

- отраслевые показатели стоимости на единицу продукции или единицу земельной площади (например, на единицу площади ягодных культур или единицу веса крупного рогатого скота).

При отсутствии стоимостных показателей для оценки биологического актива на момент определения его справедливой стоимости ее можно рассчитать на основе дисконтированной стоимости ожидаемых от данного актива чистых денежных потоков.

В МСБУ 41 требуется оценивать сельскохозяйственную продукцию по справедливой стоимости на момент сбора урожая. После сбора продукции, когда к оценке сельскохозяйственной продукции уже должен применяться МСБУ (IAS) 2 «Запасы» или иной стандарт, в зависимости от конкретных обстоятельств справедливая стоимость, установленная на момент сбора, является себестоимостью на дату, на которую начинает применяться иной стандарт. Биологический актив на каждую отчетную дату должен переоцениваться.

Исключения составляют случаи, когда справедливую стоимость биологических активов нельзя определить с достаточной степенью достоверности. В таком случае биологический актив оценивается по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

При оценке и учете биологических активов по справедливой стоимости сельскохозяйственные организации должны признавать доходы и расходы, прибыль и убытки от сельскохозяйственной деятельности.

Доходом от сельскохозяйственной деятельности служат доходы, возникающие при первоначальном признании по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов биологических активов и сельскохозяйственной продукции, а также доходы от изменения справедливой стоимости биологических активов на каждую отчетную дату. Если организация признает биологические активы по

себестоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения, то такая сумма также признается доходом.

Доходом сельскохозяйственной организации также считается государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу. При этом если государственная субсидия предоставляется на определенных условиях, то ее следует признавать доходом только тогда, когда выполнены все условия.

Расходы на сельскохозяйственную деятельность состоят из стоимости израсходованных материальных запасов, расходов на оплату труда, амортизационных отчислений и прочих операционных расходов, имеющих место в данном отчетном периоде.

Прибыли или убытки, возникающие при первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов, а также от изменения справедливой стоимости биологического актива, следует учитывать при определении чистой прибыли или в период, в котором они имели место.

Биологические активы отражаются в финансовой отчетности как основной капитал организации, т. е. в разделе долгосрочных активов бухгалтерского баланса. Разделение биологических активов на внеоборотные и оборотные, долгосрочные и краткосрочные неприменимо в контексте МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Чистая прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности отражается в отчете о прибылях и убытках отдельно от промышленной и иной деятельности сельскохозяйственной организации.

В МСБУ (IAS) 41 рекомендовано (но не требуется) разделять изменения справедливой стоимости каждой группы биологических активов на две части: обусловленная изменением физических свойств группы активов и обусловленная изменением цен на рынке.

Данную информацию можно изложить непосредственно в отчете о прибылях и убытках от сельскохозяйственной деятельности или в примечаниях к нему, которые могут содержать детальный расчет изменения справедливой стоимости за счет физических свойств и рыночных цен.

### **Вопросы для самопроверки**

1. Раскрытие основных понятий о сельскохозяйственной деятельности.
2. Признание в финансовой отчетности биологических активов и сельскохозяйственной продукции.

3. Оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции.
4. Состав доходов и расходов от сельскохозяйственной деятельности.
5. Признание прибыли (убытка) от сельскохозяйственной деятельности.
6. Раскрытие в отчетности информации о сельскохозяйственной деятельности.

### Задания

#### Задание 1.

**Исходные данные:** данные для решения задания приведены в табл. 12.1.

Таблица 12.1. **Признание активов сельскохозяйственной организации по МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство»**

	Да	Нет
Пряжа	Да	Нет

**Требуется:** определить, какие из перечисленных активов учитываются или не учитываются (да/нет) по МСБУ (IAS) 41. Результаты решения представить в табл. 12.1.

### **Задание 2.**

**Исходные данные:** наименования активов сельскохозяйственной организации для решения задания приведены в табл. 12.1.

**Требуется:** произвести классификацию активов сельскохозяйственной организации на следующие группы: биологические активы, сельскохозяйственная продукция, продукция переработки. Результаты решения представить в табл. 12.2.

Таблица 12.2. Классификация активов сельскохозяйственной организации

Биологические активы	Сельскохозяйственная продукция	Продукция переработки

### **Задание 3.**

**Исходные данные:** на начало года на молочной ферме сельскохозяйственной организации было 340 коров, из них 160 коров двухлетнего возраста и 180 коров трехлетнего возраста. Справедливая стоимость одной коровы двухлетнего возраста составляет 100 долл., трехлетнего – 130 долл., четырехлетнего – 140 долл. На конец года справедливая стоимость трехлетней коровы составляет 135 долл., четырехлетней – 145 долл.

**Требуется:** рассчитать финансовый результат от изменения справедливой стоимости коров (за счет изменения возраста и за счет изменения рыночных цен) на конец отчетного периода и составить корреспонденции счетов.

### **Задание 4.**

**Исходные данные:** в марте организация приобрела на сельскохозяйственной выставке 200 голов племенного молодняка КРС. Затраты на приобретение животных составили 650 тыс. долл., в том числе:

- транспортные расходы по доставке животных (доставка осуществлялась сторонней организацией) составили 1 200 долл.;
- сбор за участие в сельскохозяйственной выставке – 200 долл.;
- комиссионный сбор брокерской организации – 150 долл.;
- ветеринарные расходы – 50 долл.

**Требуется:** определить справедливую стоимость животных и составить корреспонденции счетов.

### **Задание 5.**

**Исходные данные:** сельскохозяйственная организация в январе 2019 г. получила государственную субсидию в рамках программы по поддержке сельскохозяйственного производства в сумме 700 тыс. долл. Субсидия получена на сохранение стада коров основного молочного стада в течение трех лет. Если стадо коров не будет сохранено в течение 2020 г., субсидия подлежит возврату полностью и 45 % субсидии подлежит возврату, если стадо коров не будет сохранено в течение 2021 г.

**Требуется:** определить доход организации в случае выполнения условий получения субсидии, составить корреспонденции счетов.

### **Задание 6.**

**Исходные данные:** в январе отчетного года предприятие приобрело фруктовый сад площадью 15 га за 36 000 долл. Сад приобретен вместе с земельным участком. В цену приобретения фруктового сада включены: стоимость земли – 21 000 долл.; расходы на благоустройство земельного участка – 650 долл.

В конце отчетного года предприятие произвело пересчет справедливой стоимости фруктового сада по состоянию на 31 декабря. При этом установлено, что справедливая стоимость фруктового сада площадью 15 га составила 38 000 долл., в том числе справедливая стоимость земли – 24 000 тыс. долл., благоустройство земельного участка – 700 долл.

### **Требуется:**

- определить справедливую стоимость фруктовых деревьев на момент приобретения и по состоянию на 31 декабря;
- финансовый результат от переоценки фруктовых деревьев;
- составить корреспонденции счетов.

### **Задание 7.**

**Исходные данные:** за отчетный год сельскохозяйственной организацией получены молоко и зерно, их справедливая стоимость составила соответственно 150 400 и 241 730 тыс. долл. Изменение справедливой стоимости за отчетный год молодняка КРС составило 18 500 тыс. долл. и животных молочного стада – 78 000 тыс. долл. В отчетном году получена государственная субсидия в размере 30 000 тыс. долл.

За отчетный год расходы на сельскохозяйственную деятельность составили: расходы на оплату труда – 92 300 тыс. долл., материальные затраты – 115 600, прочие операционные расходы – 86 950, амортиза-

ционные отчисления – 41 000 тыс. долл. Данные сельскохозяйственной организации за прошлый год приведены в табл. 12.3.

Таблица 12.3. Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе сельскохозяйственной организации

№ п. п.	Показатели	За отчетный год, тыс. долл.	За прошлый год, тыс. долл.
1	Справедливая стоимость собранной сельскохозяйственной продукции, всего		
1.1	В том числе по видам продукции: молоко		120 300
1.2	зерно		159 100
2	Изменение справедливой стоимости биологических активов, всего		
2.1	В том числе по видам активов: молодняк КРС		28 900
2.2	молочное стадо		90 040
3	Государственные субсидии		20 000
4	Расходы за период, всего		
	В том числе:		
4.1	материальные затраты		110 380
4.2	расходы на оплату труда		82 450
4.3	амортизационные отчисления		39 500
4.4	прочие операционные расходы		75 420
5	Прибыль (убыток) от операционной деятельности		
6	Расходы по налогу на прибыль		
7	Чистая прибыль (убыток) за период		

**Требуется:** определить чистую прибыль или убыток сельскохозяйственной организации за отчетный год при условии, что предприятие уплачивает налог на прибыль по ставке 25 %.

#### **Задание 8.**

**Исходные данные:** перечень биологических активов сельскохозяйственной организации: пушные звери; крупный рогатый скот молочного направления; отводки; плодово-ягодные деревья; животные на откорме; овцы шерстного направления; растения земляники; рассада томатов и капусты; черенки; многолетние травы; куры-несушки; виноградники; товарная рыба; кусты смородины.

**Требуется:** классифицировать биологические активы сельскохозяйственной организации на группы:

- 1) потребляемые биологические активы;
- 2) плодоносящие биологические активы.

### **Задание 9.**

**Исходные данные:** перечень видов сельскохозяйственной продукции организации, занимающейся сельскохозяйственной деятельностью: молоко, картофель, томаты, сливы, льносоломка, яйцо, зеленая масса многолетних трав, огурцы, шкурки пушных зверей, ягоды земляники, льносемена, морковь, листья чая, сено и зеленая масса однолетних трав, груши, зерно, шерсть овец, свекла, яблоки, туши животных, ягоды смородины, навоз.

**Требуется:** классифицировать виды сельскохозяйственной продукции на группы:

- 1) продукция, собранная путем отделения от биологического актива;
- 2) продукция, собранная путем прекращения деятельности биологического актива.

### **Задание 10.**

**Исходные данные:** рыночная стоимость зерна выращенных на предприятии яровых зерновых составляет 68 000 долл. на дату сбора урожая. Транспортные расходы по доставке зерна на рынок составили 5 000 долл., комиссионное вознаграждение товарной бирже – 2 000 долл.

**Требуется:** определить справедливую стоимость зерна яровых культур и составить корреспонденции счетов.

### **Задание 11.**

**Исходные данные:** фактическая себестоимость зерна озимых зерновых к дате уборки составляла 75 000 долл., а его рыночная стоимость – 77 000 долл. Ожидаемые расходы по продаже зерна предполагаются в сумме 4 000 долл. На дату уборки зерно было оценено по фактической себестоимости, затем его стоимость доведена до уровня справедливой стоимости.

**Требуется:** определить справедливую стоимость полученной сельскохозяйственной продукции и финансовый результат, который получит предприятие и который будет отражен в отчете о прибылях и убытках сельскохозяйственной организации.

## **Тема 13. РОЛЬ И НАЗНАЧЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА (МСА). ПОРЯДОК СОЗДАНИЯ МСА**

**Цель:** освоение теоретических основ международных стандартов аудита, принципов использования международных стандартов аудита в аудиторской практике; ознакомление с методами и средствами ис-

пользования международной практики аудита применительно к национальным особенностям аудиторской деятельности.

В экономической литературе выделяют условно пять периодов становления мировой аудиторской практики:

- первый период связан с принятием сначала в Англии в 1844 г., а затем во Франции в 1867 г. ряда законов, предусматривающих необходимость проверки независимыми бухгалтерами бухгалтерских счетов и отчетов;

- второй период охватывает 1867–1905 гг.;

- третий период – с 1905 по 1933 г.;

- четвертый этап длится до 1940 г.;

- пятый период – с 1940 г. и по настоящее время.

**Международные стандарты аудита** (International Standards on Auditing (ISA)) – свод документации, содержащей профессиональные требования и условия проведения аудиторской деятельности. Отдельные государства строго придерживаются МСА и даже принимают их как национальные, некоторые другие (Англия, США, Канада и Швеция) предпочитают пользоваться собственными стандартами, не отвергая и международных требований. Третья группа стран, в числе которых и Беларусь, разрабатывают собственные аудиторские стандарты, беря за основу принятые международным Комитетом.

Первые международные аудиторские стандарты появились в 1937–1939 гг. К 1994 г. было разработано сорок пять стандартов, включая и положения по международной аудиторской практике (ПМАП). К концу XX столетия ряд стандартов был пересмотрен. Одновременно их состав значительно расширился и насчитывал пятьдесят один стандарт.

Разработкой, внедрением и продвижением международных стандартов аудита непосредственно занимается Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC), образованная в 1977 г. В конституции МФБ записано, что ее основная цель – развитие бухгалтерской профессии на основе гармонизированных стандартов и предоставление обществу качественных услуг в области бухгалтерского учета и аудита. С этой целью Совет МФБ учредил Комитет по международной аудиторской практике (КМАП), который занимается разработкой стандартов и положений в области финансового аудита и сопутствующих ему услуг. Связь стандартов аудита со стандартами финансовой отчетности является не только общим правилом, но и прослеживается при рассмотрении отдельных стандартов.

МФБ включает комитеты, деятельность которых представляет общественный интерес, – Комитет по международным стандартам аудита и выражения уверенности (IAASB), Комитет по международным образовательным стандартам в области финансового учета и отчетности (IAESB), Комитет по международным стандартам этики для бухгалтеров (IESBA) и Комитет по международным стандартам финансового учета и отчетности в государственном секторе (IPSASB). Все вышеперечисленные комитеты имеют консультативные группы по вопросам соответствия (CAP). Комитеты IAASB, IAESB, IESBA и IPSASB разрабатывают Международные стандарты аудита (МСА), Международные стандарты соглашений по обзору (МССО), Международные стандарты соглашений по выражению уверенности (МССВУ), Международные стандарты соглашений по сопутствующим услугам (МСССУ).

Механизм выработки международных нормативов аудита состоит в следующем:

1. Совет по международным стандартам аудита выбирает тему для подробного изучения подкомитетом, выделенным для этой цели из состава совета.

2. Подкомитет изучает предварительно собранную информацию в виде положений, рекомендаций, исследований, стандартов или нормативов, изданных в странах, участвующих в МФБ.

3. Подкомитет разрабатывает проект стандарта и передает его на рассмотрение в совет.

4. Совет по международным стандартам аудита одобряет проект 3/4 голосов от общего состава, но не менее чем девятью голосами из числа членов, присутствующих на заседании.

5. Проект стандарта направляется для изучения и написания комментариев странам – членам МФБ, а также международным организациям, круг которых определяется советом.

6. Комментарии рассматриваются подкомитетом МФБ, которому поручена разработка стандарта, а подготовленный с учетом комментариев проект снова направляется на рассмотрение в совет.

7. Совет большинством голосов одобряет проект.

8. Одобренный проект выпускается как окончательный стандарт и вступает в действие с момента опубликования.

Список и нумерация стандартов аудита:

- вводные аспекты;
- 200–299 – Общие принципы и обязанности;
- 300–499 – Оценка риска и ответ на оценочные риски;

- 500–599 – Аудиторские доказательства;
- 600–699 – Использование результатов работы третьих лиц;
- 700–799 – Выводы и отчетность аудитора;
- 800–899 – Специализированные области;
- Примечания и ссылки.

Действующие Международные стандарты аудита приведены в прил. 2.

Структура международных стандартов аудита едина и в самом общем виде предусматривает:

- введение, где обосновывается цель, раскрываются задачи, назначение и терминология стандарта;
- разделы и параграфы, излагающие суть стандарта;
- приложения (для отдельных стандартов).

Назначение международных аудиторских стандартов, как и национальных, заключается в следующем:

- они обеспечивают определенные гарантии качества подготовки аудиторов, проведения аудита и определенный уровень надежности результатов аудиторской проверки;
- стандарты способствуют внедрению в практику работы аудиторов новых научных достижений и создают достойный общественный имидж профессии аудитора;
- с их помощью обеспечивается связь отдельных элементов процесса аудиторской проверки и создается возможность контроля качества работы аудитора;
- их последовательное применение является решающим доказательством и аргументом в пользу аудитора при возникновении претензионных дел, судебных разбирательств на основе исков клиента.

Аудиторы должны руководствоваться в своей деятельности Кодексом профессиональной этики аудитора. В числе основных этических принципов необходимо выделить следующие:

- аудитор должен быть прямолинеен, честен, объективен и не поддаваться возможному давлению со стороны кого бы то ни было, т. е. полностью быть независимым. Аудитор не должен проявлять предвзятого отношения или пытаться исказить объективную реальность;
- аудитор должен соблюдать правило конфиденциальности информации, предоставляемой клиентом. Аудитор не имеет право раскрывать третьей стороне информацию, полученную в ходе проверки, без особого разрешения клиента или если на то нет специальных законодательных требований;

– аудитор должен обладать необходимым уровнем компетентности, знаний, опыта. Аудитор не должен давать согласие на проведение аудита, если у него есть сомнения в достаточности уровня своей компетентности;

– аудитор должен обеспечить соответствие своей работы техническим и профессиональным стандартам, а также и нормативам бухгалтерского учета и аудита. Кроме того, аудитор обязан внимательно и умело следовать инструкциям клиентов;

– аудитор должен отказаться от оказания профессиональных услуг, если имеются объективные сомнения в их независимости от организации клиента и ее должностных лиц;

– аудитор при оказании услуг по вопросам налогообложения имеет право отстаивать позицию клиента при условиях соблюдения требований законодательства и не в ущерб профессиональной объективности и порядочности;

– аудитор не должен заниматься деятельностью, не совместимой с работой аудитора, например, одновременно принимать участие в каком-либо бизнесе или другой деятельности, которые наносят ущерб порядочности, объективности и деловой репутации профессии;

– аудитор при отношениях с другими аудиторами должен соблюдать лояльность, доброжелательность и поддерживать деловые отношения, профессионально подходить к расхождению во мнениях;

– аудитор при предоставлении публичной информации и рекламы должен исключить всякую возможность обмана или введения в заблуждение либо создания необоснованных ожиданий и уверенности потенциальных клиентов. Информация должна быть честной, прямой, выдержанной и не содержать сравнений, рейтингов и т. п.

Международные стандарты позволяют унифицировать национальные стандарты. Процесс гармонизации аудиторских стандартов довольно длителен и может занять несколько десятков лет, поскольку страны имеют различный уровень экономического развития. Нельзя забывать и о национальном менталитете, т. е. об образе мышления, навыках, культуре, традициях. То, что может быть приемлемо для одной страны, не подходит для другой. В Республике Беларусь рынок аудиторских услуг начал активно развиваться в начале 90-х гг. XX в. Поскольку своего опыта в республике не было, изучался опыт зарубежных аудиторских организаций, осваивающих рынок аудиторских услуг в Республике Беларусь. Поэтому в нашей стране национальные стандарты аудита базируются на МСА и группируются по той же

структуре, но называются национальными правилами аудиторской деятельности (НПАД). Разработкой НПАД занимается Министерство финансов Республики Беларусь.

Взаимосвязь Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и Международных стандартов аудита (МСА) проявляется в следующих направлениях:

- единство терминологий в Международных стандартах финансовой отчетности и международных стандартах аудита;
- использование аудиторами МСФО в качестве критерия соответствия проверяемой отчетности установленным требованиям;
- гармонизация международных и национальных стандартов как основная цель применения в различных странах МСФО и МСА.

Суть гармонизации заключается в том, что в каждой стране могут существовать своя модель организации учета и система учетных стандартов, но они не должны противоречить аналогичным стандартам других стран и их сообществ (объединений).

Если аудируемый субъект составляет отчетность в соответствии с МСФО, то при проведении аудита возникает необходимость в использовании практически всех введенных в действие стандартов финансовой отчетности. В международных стандартах аудита встречаются прямые ссылки на МСФО и другие документы, разработанные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО).

Стандарты аудита также условно можно подразделить на международные, локальные и национальные.

В настоящее время существуют и применяются в разных странах:

- международные стандарты аудита;
- национальные стандарты аудита;
- внутренние стандарты общественных аудиторских организаций и стандарты аудиторских фирм (внутрифирменные стандарты).

### **Вопросы для самопроверки**

1. История создания МСА.
2. Причины и условия возникновения МСА.
3. Содержание и особенности применения МСА.
4. Порядок разработки и применения МСА, использование международных стандартов.
5. Унификация, стандартизация и гармонизация МСА.

6. Роль МСА в предоставленной финансовой отчетности во всем мире.

7. МСА и национальные правила аудиторской деятельности.

### Задание

Определить правильный вариант ответа:

**1. Определите адресность отчета аудитора по результатам согласованных процедур:**

- а) всем пользователям финансовой отчетности;
- б) сторонам, договорившимся о проведении данных процедур;
- в) государственным органам.

**2. Определите, какое обстоятельство нарушает принцип независимости аудитора:**

- а) конфликт обязательств по соблюдению лояльности;
- б) гонорары и комиссионные вознаграждения;
- в) финансовая взаимосвязь с клиентами или их делами.

**3. Внешний аудитор должен действовать в интересах:**

- а) экономического субъекта;
- б) всех пользователей финансовой отчетности;
- в) государственных органов.

**4. В процессе проверки аудитор должен установить достоверность финансовой отчетности:**

- а) с абсолютной точностью;
- б) в тех аспектах, которые он считает необходимым установить с абсолютной точностью;
- в) во всех существенных отношениях.

**5. В ходе аудиторской проверки обеспечивается уровень уверенности:**

- а) высокий, но неабсолютный;
- б) средний;
- в) уровень уверенности не обеспечивается.

**6. Положения по международной аудиторской практике имеют:**

- а) обязательный характер к исполнению всеми странами – членами МФБ;
- б) обязательный характер к исполнению международными аудиторскими организациями;
- в) рекомендательный характер с целью предоставления практической помощи аудиторам в соблюдении стандартов.

**7. При оказании услуги по подготовке финансовой информации, аудитор гарантирует уровень уверенности:**

- а) позитивной;
- б) никакой;
- в) средней.

**8. Сущность взаимосвязи МСА с МСФО:**

- а) единство терминологии;
- б) МСФО являются критерием соответствия проверяемой отчетности установленным требованиям, подтверждаемым в процессе аудита;
- в) верны оба варианта.

**9. Определите понятие «порядочность» в соответствии с Кодексом этики:**

- а) честность в ведении дел;
- б) справедливое ведение дел;
- в) честное, справедливое и правдивое ведение дел.

**10. Укажите, при каких условиях международные стандарты аудита вступают в силу:**

- а) с момента опубликования стандарта на английском языке и указанной в нем даты;
- б) с даты перевода на национальный язык стран – членов МФБ;
- в) с даты разработки проекта стандарта.

#### **Тема 14. ВВОДНЫЕ АСПЕКТЫ МСА И АУДИТОРСКОЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВО**

**Цель:** изучение общих принципов аудита финансовой отчетности; ознакомление с порядком составления аудиторского доказательства, аудиторского отчета в соответствии с МСА, аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Общие принципы аудита финансовой отчетности предусмотрены специальным стандартом 200 «Основные цели независимого аудита и проведение аудита в соответствии с МСА». Стандарт включает следующие разделы: введение; цель аудита; общие принципы аудита; объем аудита; достаточная уверенность и ответственность за финансовую отчетность. Принципы данного стандарта являются наиболее универсальными и гибкими, именно поэтому на их основе были разработаны многие национальные положения аудита, в том числе и белорусские.

Целью аудита финансовой отчетности является предоставление возможности аудитору «выражать свое мнение, в соответствии с установленными основами финансовых отчетов». Аудит предполагает изучение финансовой информации экономического субъекта независимо от его величины, юридической формы и прочих факторов.

К общим принципам аудита относится соблюдение Кодекса этики профессиональных бухгалтеров МФБ – независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и надлежащая добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение и следование техническим стандартам.

Понятие «аудиторский риск» означает, что аудитор выразит несоответствующее аудиторское мнение в случаях, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск включает следующие компоненты: риск существенных искажений и риск необнаружения. В свою очередь риск существенных искажений включает: неотъемлемый риск, риск системы контроля.

Неотъемлемый риск представляет собой подверженность сальдо счета или класса операций искажениям, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций при условии отсутствия соответствующих средств внутреннего контроля. Неотъемлемый риск оценивается при разработке программы аудита на уровне финансовой отчетности.

Риск системы контроля – это риск того, что искажения сальдо счета или класса операций, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций, не будут предотвращены, выявлены или своевременно исправлены с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Риск необнаружения состоит в том, что аудиторские процедуры проверки по существу не позволяют обнаружить искажение в сальдо счетов или класса операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций. Риск необнаружения связан с аудиторскими процедурами проверки по существу.

Международные рекомендации в отношении количества и качества аудиторских доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой отчетности, содержатся в стандарте аудита 500

«Аудиторские доказательства». Данный стандарт включает следующие разделы: введение; достаточные и уместные доказательства; процедуры получения аудиторских доказательств. Под аудиторскими доказательствами понимается информация, полученная аудитором в процессе формулирования выводов, на которых основывается его мнение. К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, лежащие в основе финансовой отчетности организации. Подтверждающая информация, полученная из других источников, также относится к аудиторским доказательствам.

С целью формирования выводов и собственного мнения в процессе аудита аудитор должен получить достаточные и уместные аудиторские доказательства. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Уместность является качественной характеристикой. Международные правила утверждают, что аудиторские доказательства должны быть надежными. Надежность доказательств зависит от источника их получения и характера. По источникам получения аудиторские доказательства делятся на внутренние и внешние. Кроме того, аудиторские доказательства бывают визуального, документального и устного характера.

Аудитор должен быть достаточно внимательным в своих усилиях, получить доказательства и быть объективным в их оценке. При выборе процедур для получения доказательств он должен признавать возможность того, что финансовая информация может быть материально искажена. Должно быть обеспечено рациональное соотношение между стоимостью получения доказательств и полезностью полученной информации. Вопрос сложности и расходов, производимых при проверке определенной статьи, не является основой для неприменения процедуры. Когда аудитор обоснованно сомневается по какому-либо существенному вопросу, он должен попытаться получить необходимые доказательства для устранения такого сомнения. Если он не в состоянии получить такие доказательства, ему не следует высказывать свое мнение. Аудитор получает доказательства при выполнении независимых процедур и процедур согласования, используя следующие методы: изучение; наблюдение; опрос и подтверждение; подсчет; аналитический обзор. Время проведения подобных процедур зависит частично от периодов времени, в течение которых имеются в наличии найденные аудиторские доказательства.

При применении аналитических процедур в международной практике руководствуются стандартом 520 «Аналитические процедуры». Стандарт содержит следующие разделы: введение; характер и цели аналитических процедур; виды аналитических процедур при планировании аудита, при проверке по существу, на завершающей стадии аудита и при исследовании необычных статей; определение степени надежности аналитических процедур.

Целью стандарта является предоставление рекомендаций по применению аналитических процедур в процессе аудита.

Аналитические процедуры – это методы получения аудиторских доказательств, состоящие в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности экономического субъекта. Целями применения аналитических процедур в ходе проведения аудита являются:

- выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора;

- изучение деятельности экономического субъекта;

- оценка финансового положения экономического субъекта и перспектив непрерывности его деятельности;

- выявление фактов искажения бухгалтерской отчетности;

- сокращение числа аудиторских процедур по существу;

- обеспечение тестирования в целях получения ответов на возникшие вопросы.

В стандарте определено, что аудитор обязательно должен применять аналитические процедуры при планировании и проведении общего обзора аудита. Вместе с тем аналитические процедуры используются и на других этапах аудита.

Различают следующие цели применения аналитических процедур:

- для помощи аудитору при планировании характера, сроков и объема аудиторских процедур;

- в качестве процедур проверки по существу;

- в качестве общего обзора финансовой отчетности на заключительном, обзорном этапе аудита.

Применение аналитических процедур на различных стадиях аудита определяет действия аудитора. При выборе аналитических процедур, методов и уровней их применения аудитор вправе руководствоваться своим профессиональным суждением.

Рекомендации аудиторам в отношении формы и содержания аудиторского заключения содержатся в стандарте 700 «Формирование мнения и составление аудиторского заключения о финансовой отчетности». Стандарт включает следующие разделы: введение; основные элементы аудиторского заключения; типы аудиторских заключений; обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, отличного от безусловно-положительного. Согласно данному стандарту аудиторское заключение должно содержать четко сформулированное в письменной форме мнение аудитора о финансовой отчетности субъекта в целом.

Стандарт указывает на необходимость соблюдения единообразия формы и содержания аудиторского заключения, что облегчает его понимание со стороны пользователей.

Аудиторское заключение включает следующие элементы: название; адресат; вводный раздел (введение), в котором содержится описание проверенной финансовой отчетности, положение об ответственности руководства организации и аудитора; раздел, описывающий объем (характер) аудиторской проверки, в котором приводятся ссылки на МСА или национальные правила, описание выполненной аудитором работы; раздел, в котором выражено мнение аудитора о финансовой отчетности; дату выдачи аудиторского заключения; адрес аудитора; подпись аудитора.

В аудиторском заключении указывается четкий адрес аудитора, т. е. конкретное место нахождения его офиса. Аудиторское заключение подписывается от имени аудиторской фирмы или лично от имени аудитора. В случае необходимости на аудиторском заключении ставятся обе подписи.

Различают следующие типы аудиторских заключений:

- безусловно-положительное;
- содержащее поясняющий раздел (модифицированное);
- условно-положительное;
- с отказом от выражения мнения;
- отрицательное.

Если аудитор выражает мнение, отличное от безусловно-положительного, он должен четко описать все существенные этого в аудиторском заключении. По возможности приводятся количественные показатели влияния на финансовую отчетность. Обычно эта информация отражается в отдельном разделе, предшествующем выражению мнения или отказу от его выражения.

## Вопросы для самопроверки

1. Цель аудита финансовой отчетности.
2. Аудиторский риск и его компоненты.
3. Аудиторские доказательства.
4. Аналитические процедуры.
5. Основные элементы аудиторского заключения.
6. Типы аудиторских заключений в зависимости от выражаемого в них мнения.
7. Безусловно-положительное аудиторское заключение.
8. Модифицированное аудиторское заключение.
9. Условно-положительное аудиторское заключение.
10. Факторы, влияющие и не влияющие на мнение аудитора.

## Задания

**Задание 1.** Классифицируйте факторы, влияющие и не влияющие на мнение аудитора, по видам модифицированных аудиторских заключений, к которым они могут привести. Выбор заключения отметьте знаком «+» в соответствующей колонке табл. 14.1.

Таблица 14.1. Классификация факторов по их влиянию на мнение аудитора

Факторы	Виды модифицированных аудиторских заключений (ситуации модификации)			
	Поясняющий раздел (не влияет на мнение аудитора)	Условно-положительное мнение	Отрицательное мнение	Отказ от выражения мнения
Ограничения объема аудита				
Несогласие с руководством относительно достаточности сведений, раскрываемых в финансовой отчетности				
Несоблюдение допущения непрерывности деятельности предприятия				
Несогласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения				
Значительная неопределенность, устранение которой зависит от будущих событий				

**Задание 2.** В результате аудиторской проверки бухгалтерской отчетности были обнаружены следующие существенные ее искажения:

- первоначальная стоимость основных средств завышена на 90 тыс. руб., а сумма накопленной амортизации основных средств – на 10 тыс. руб.;
- стоимость запасов занижена на 15 тыс. руб.;
- сумма собственного капитала (раздел 3 бухгалтерского баланса) завышена на 65 тыс. руб.

Эти искажения явились следствием несогласия аудитора с руководством относительно метода применения учетной политики в отношении первоначальной оценки активов.

Какой вид аудиторского заключения в зависимости от выражаемого в нем мнения согласно требованиям МСА 700 должен выдать аудитор?

**Задание 3.** Определить правильный вариант ответа:

**1. Аудиторский риск – это:**

- а) выражение аудитором несоответствующего мнения в случаях, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения;
- б) выражение мнения аудитора о наличии существенных искажений в проверяемой финансовой отчетности;
- в) риск неполучения гонорара за оказанные услуги при выражении отрицательного мнения о финансовой отчетности клиента.

**2. Что понимается под неотъемлемым риском в международной аудиторской практике?**

- а) риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволят обнаружить искажение, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажением других сальдо счетов или классов операций;
- б) подверженность сальдо счета или класса операций искажениям, которые могут быть существенными при условии отсутствия соответствующих средств внутреннего контроля;
- в) искажение, которое может иметь место в отношении сальдо счета или класса операций и не может быть своевременно предотвращено или выявлено с помощью систем БУ и внутреннего контроля.

**3. Что понимается под риском необнаружения в международной аудиторской практике?**

- а) подверженность сальдо счета или класса операции искажению;
- б) риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволят обнаружить искажение, которое может быть существенным по

отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций;

в) риск того, что искажение не будет своевременно предотвращено, выявлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

**4. Какая взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском?**

- а) прямая;
- б) нет зависимости;
- в) обратная.

**5. Аудитор использует правила учета законов и нормативных актов:**

- а) только при аудите финансовой отчетности;
- б) при выполнении специального задания по проверке соблюдения законов и нормативных актов;
- в) при подготовке отдельного аудиторского отчета.

**6. Что снижает степень надежности аудиторских доказательств, полученных от работы эксперта?**

- а) зависимость эксперта от субъекта;
- б) опыт и репутация эксперта;
- в) круг вопросов, поставленных перед экспертом.

**7. Какой из перечисленных фактов не влияет на мнение аудитора?**

- а) ограничения объема работы аудитора;
- б) фактор допущения о непрерывности деятельности организации;
- в) несогласия с руководством относительно допустимости учетной политики.

**8. Укажите основные разделы, которые включает аудиторское заключение:**

- а) вводный раздел, раздел, описывающий объем аудита, раздел, в котором выражено мнение аудитора;
- б) структура аудиторского заключения произвольная;
- в) вводный раздел и раздел, в котором выражено мнение аудитора.

**9. Термин «объем аудиторской проверки» означает:**

- а) количество проверенных документов;
- б) способность аудитора выполнить аудиторские процедуры, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах;
- в) период проведения проверки.

**10. Может ли аудитор датировать аудиторское заключение числом, предшествующим дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством?**

- а) может, если это предусмотрено договором на проведение аудита;
- б) может по собственному желанию;
- в) не может, это является нарушением МСА 700.

**11. Сколько видов заключений предусмотрено стандартом 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности»?**

- а) пять;
- б) три;
- в) четыре.

**12. Какой из перечисленных факторов не влияет на мнение аудитора?**

- а) ограничения объема работы аудитора;
- б) фактор допущения о непрерывности деятельности организации;
- в) несогласия с руководством относительно допустимости учетной политики.

**13. Как называется итоговый документ, отражающий выводы аудитора по обзору финансовой отчетности?**

- а) заключение по обзору;
- б) аудиторское заключение;
- в) заявление руководства.

**14. Что аудитор обязан выявить и оценить при подготовке аудиторского заключения?**

- а) факты, обнаруженные до опубликования финансовой отчетности;
- б) факты, обнаруженные после опубликования финансовой отчетности;
- в) события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения.

**15. Соответствующие показатели – это:**

- а) сумма и прочие раскрываемые в финансовой отчетности сведения за предыдущий период, включаемые в финансовую отчетность за текущий период в качестве ее составной части;
- б) сумма и прочие раскрываемые в финансовой отчетности сведения за предыдущий период, включаемые в финансовую отчетность за текущий период, но не являющиеся ее составной частью;
- в) такое понятие в МСА отсутствует.

**16. Сопоставимая финансовая отчетность:**

- а) является только частью финансовой отчетности за текущий период;

- б) не является частью финансовой отчетности за текущий период;
- в) может включаться или не включаться в финансовую отчетность за текущий период.

**17. Что означает согласно МСА 720 понятие «существенное несоответствие»?**

- а) прочая информация противоречит сведениям, содержащимся в проверенной финансовой отчетности;
- б) прочая информация не имеет отношения к содержанию проверенной финансовой отчетности, но изложена или представлена неверно;
- в) противоречие между одинаковыми показателями в разных формах финансовой отчетности.

**18. Дайте определение понятия «существенное искажение фактов»:**

- а) такой термин в МСА отсутствует;
- б) прочая информация не имеет отношения к содержанию проверенной финансовой отчетности, но изложена или представлена неверно;
- в) противоречие между одинаковыми показателями в разных формах финансовой отчетности.

**19. Должен ли аудитор ознакомиться после даты составления аудиторского заключения с прочей информацией, если до этого срока он не имел к ней доступа?**

- а) должен, если это будет предусмотрено дополнительным договором с клиентом;
- б) не должен;
- в) должен.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Агеева, О. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / О. А. Агеева, А. Л. Ребизова. – Люберцы: Юрайт, 2016. – 447 с.
2. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учебник / Я. В. Соколов [и др.]; отв. ред. Бутынец. – М.: ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2007. – 672 с.
3. Гетьман, В. Г. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / В. Г. Гетьман, Л. В. Сотникова, М. А. Вахрушина. – М.: Инфра-М, 2018. – 80 с.
4. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / под ред. М. А. Вахрушиной. – 2-е изд., стер. – М.: Издательство «Омега-Л», 2011. – 571 с.
5. Миславская, Н. А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / Н. А. Миславская, С. Н. Поленова. – М.: Дашков и К, 2016. – 372 с.
6. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь от 12.07.2013 г. № 57-3 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. – 2013. – № 2/2055.
7. Палий, В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / В. Ф. Палий. – 5-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 512 с.
8. Панков, Д. А. Методика трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО / Д. А. Панков, Ю. Ю. Кухто. – Минск: Изд-во Гревцова, 2008. – 120 с.
9. Панкова, С. В. Международные стандарты аудита / С. В. Панкова, Н. И. Полова. – М.: Магистр, 2019. – 416 с.
10. Ситнов, А. А. ISA. Международные стандарты аудита: учебник / А. А. Ситнов. – М.: Юнити, 2018. – 704 с.
11. Суворова, С. П. Международные стандарты аудита: учеб. пособие / С. П. Суворова, Н. В. Парушина, Е. В. Галкина. – М.: Форум, 2018. – 144 с.
12. Чая, В. Т. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник и практикум / В. Т. Чая, Г. В. Чая. – Люберцы: Юрайт, 2016. – 418 с.

## ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

### Международные стандарты учета и финансовой отчетности

Номер стандарта	Наименование
1	2
МСБУ (IAS) 1	Представление финансовой отчетности
МСБУ (IAS) 2	Запасы
МСБУ (IAS) 7	Отчет о движении денежных средств
МСБУ (IAS) 8	Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
МСБУ (IAS) 10	События после отчетного периода
МСБУ (IAS) 12	Налоги на прибыль
МСБУ (IAS) 16	Основные средства
МСБУ (IAS) 19	Вознаграждения работникам
МСБУ (IAS) 20	Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи
МСБУ (IAS) 21	Влияние изменений валютных курсов
МСБУ (IAS) 23	Затраты по заимствованиям
МСБУ (IAS) 24	Раскрытие информации о связанных сторонах
МСБУ (IAS) 26	Учет и отчетность по пенсионным программам
МСБУ (IAS) 27	Отдельная финансовая отчетность
МСБУ (IAS) 28	Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия
МСБУ (IAS) 29	Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике
МСБУ (IAS) 32	Финансовые инструменты: представление
МСБУ (IAS) 33	Прибыль на акцию
МСБУ (IAS) 34	Промежуточная финансовая отчетность
МСБУ (IAS) 36	Обесценение активов
МСБУ (IAS) 37	Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы
МСБУ (IAS) 38	Нематериальные активы
МСБУ (IAS) 39	Финансовые инструменты: признание и оценка
МСБУ (IAS) 40	Инвестиционная недвижимость
МСБУ (IAS) 41	Сельское хозяйство
МСФО (IFRS) 1	Первое применение МСФО
МСФО (IFRS) 2	Выплаты на основе акций
МСФО (IFRS) 3	Объединения бизнесов
МСФО (IFRS) 4	Договоры страхования
МСФО (IFRS) 5	Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность
МСФО (IFRS) 6	Разведка и оценка запасов полезных ископаемых
МСФО (IFRS) 7	Финансовые инструменты: раскрытие информации
МСФО (IFRS) 8	Операционные сегменты
МСФО (IFRS) 9	Финансовые инструменты

1	2
МСФО (IFRS) 10	Консолидированная финансовая отчетность
МСФО (IFRS) 11	Совместное предпринимательство
МСФО (IFRS) 12	Раскрытие информации об участии в других организациях
МСФО (IFRS) 13	Оценка справедливой стоимости
МСФО (IFRS) 14	Счета отложенных тарифных разниц
МСФО (IFRS) 15	Выручка по договорам с покупателями
МСФО (IFRS) 16	Аренда

## Приложение 2

**Международные стандарты аудита и положения  
по международной практике аудита**

**Вводные аспекты:**

Предисловие к Международным стандартам контроля и аудита, обзорных проверок.

Глоссарий терминов.

Международные стандарты контроля качества.

**200–299 Общие принципы и обязанности:**

200 Основные цели независимого аудита и проведение аудита в соответствии с МСА.

210 Согласование условий аудиторского задания.

220 Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности.

230 Аудиторская документация.

240 Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности.

250 Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности.

260 Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

265 Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля.

**300–399 Планирование:**

300 Планирование аудита финансовой отчетности.

315 Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и окружающей обстановки.

320 Существенность при планировании и проведении аудита.

330 Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски.

**400–499 Внутренний контроль:**

402 Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации.

450 Оценка искажений, выявленных в ходе аудита.

**500–599 Аудиторские доказательства:**

500 Аудиторские доказательства.

501 Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях.

505 Внешние подтверждения.

510 Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода.

- 520 Аналитические процедуры.
- 530 Аудиторская выборка.
- 540 Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации.
- 550 Связанные стороны.
- 560 События после отчетной даты.
- 570 Непрерывность деятельности.
- 580 Письменные заявления.
- 600–699 Использование результатов работы третьих лиц:**
- 600 Особенности аудита финансовой отчетности группы.
- 610 Использование работы внутреннего аудитора.
- 620 Использование работы эксперта аудитора.
- 700–799 Выводы и отчетность аудитора:**
- 700 Формирование мнения с составлением аудиторского заключения о финансовой отчетности.
- 701 Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении.
- 705 Модифицированное мнение в аудиторском заключении.
- 706 Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении.
- 710 Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность.
- 720 Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении.
- 800–899 Специализированные области:**
- 800 Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения.
- 805 Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности.
- 810 Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности.
- 900–999 Сопутствующие услуги:**
- 910 Задания по обзорной проверке финансовой отчетности.
- 920 Задания по выполнению согласованных процедур.
- 930 Задания по подготовке финансовой информации.
- 1000–1100 Положения по международной практике аудита:**
- 1000 Процедуры межбанковского подтверждения.
- 1004 Взаимодействие инспекторов по банковскому надзору и внешних аудиторов.
- 1005 Особенности аудита малых предприятий.
- 1006 Аудит международных коммерческих банков.
- 1010 Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности.
- 1012 Аудит производственных финансовых инструментов.
- 1013 Электронная торговля: влияние на аудит финансовой отчетности.
- 1014 Отчеты аудиторов о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности.

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
Тема 1. Принципы подготовки и составления финансовой отчетности .....	4
Тема 2. Представление финансовой отчетности .....	12
Тема 3. Отчет о движении денежных средств .....	25
Тема 4. Амортизация и обесценение активов .....	31
Тема 5. Материальные активы .....	39
Тема 6. Учет нематериальных активов, резервов, условных активов и обязательств .....	45
Тема 7. Учет инвестиций и участия в совместной деятельности .....	52
Тема 8. Учет выручки и государственных субсидий .....	56
Тема 9. Объединение бизнеса и консолидированная финансовая отчетность .....	60
Тема 10. Дополнительная отчетная информация .....	71
Тема 11. Учет вознаграждения работникам и отчетность по планам пенсионного обеспечения .....	83
Тема 12. Учет сельскохозяйственной деятельности .....	91
Тема 13. Роль и назначение международных стандартов аудита (МСА). Порядок создания МСА .....	100
Тема 14. Вводные аспекты МСА и аудиторское доказательство .....	107
Библиографический список .....	117
Приложения .....	118

Учебное издание

**Гудков** Сергей Владимирович  
**Журова** Ирина Викторовна  
**Тарасенко** Анна Леонидовна

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА,  
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И АУДИТА

Практикум

Редактор . . .  
Технический редактор . . .  
Корректор . . .

Подписано в печать 03.12.2020. Формат 60×84<sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Бумага офсетная.  
Ризография. Гарнитура «Таймс». Усл. печ. л. 7,21. Уч.-изд. л. 5,63.  
Тираж 40 экз. Заказ . . .

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия».  
Свидетельство о ГРИИРПИ № 1/52 от 09.10.2013.  
Ул. Мичурина, 13, 213407, г. Горки.

Отпечатано в УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия».  
Ул. Мичурина, 5, 213407, г. Горки.