

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

ГЛАВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ,
НАУКИ И КАДРОВОЙ ПОЛИТИКИ

Учреждение образования
«БЕЛОРУССКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ
ОРДЕНОВ ОКТЯБРЬСКОЙ РЕВОЛЮЦИИ
И ТРУДОВОГО КРАСНОГО ЗНАМЕНИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Е. Л. Путникова

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

*Курс лекций
для студентов, обучающихся по специальности
общего высшего образования
6-05-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит
(1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит)*

Горки
Белорусская государственная
сельскохозяйственная академия
2025

УДК 657:006.032(075.8)

ББК 65.052я73

П90

*Рекомендовано методической комиссией
факультета бухгалтерского учета 26.12.2023 (протокол № 4)
и Научно-методическим советом
Белорусской государственной сельскохозяйственной академии
27.12.2023 (протокол № 4)*

Автор:

кандидат экономических наук, доцент *Е. Л. Путникова*

Рецензенты:

кандидат экономических наук, доцент *Е. Е. Банцевич*;

кандидат экономических наук, доцент *В. В. Чабаткуль*

Путникова, Е. Л.

П90

Международные стандарты финансовой отчетности : курс лекций / Е. Л. Путникова. – Горки : Белорус. гос. с.-х. акад., 2025. – 120 с.

ISBN 978-985-882-646-8.

Рассматриваются вопросы международной стандартизации бухгалтерского учета, концептуальных основ финансовой отчетности, представления финансовой отчетности, а также вопросы ведения учета согласно международным стандартам.

Для студентов, обучающихся по специальности общего высшего образования 6-05-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит (1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит).

УДК 657:006.032(075.8)

ББК 65.052я73

ISBN 978-985-882-646-8

© Белорусская государственная
сельскохозяйственная академия, 2025

ВВЕДЕНИЕ

На сегодняшний день внедрение Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в организациях Республики Беларусь является актуальным вопросом. Выгода от внедрения МСФО для нашего государства обусловлена прежде всего привлечением иностранного капитала с целью улучшения взаимоотношений с иностранными инвесторами, что будет способствовать увеличению числа совместных проектов, росту рыночной капитализации, более глубокой интеграции экономики страны в мировую хозяйственную систему, обеспечению большей прозрачности отечественных компаний и, как следствие, улучшению имиджа белорусского бизнеса за рубежом. Ввиду этого большое значение придается изучению студентами дисциплины «Международные стандарты финансовой отчетности». Для этого и подготовлен курс лекций по указанной дисциплине, который призван способствовать обеспечению учебного процесса в высшей школе.

Цель изучения данной дисциплины – формирование у будущих специалистов знаний о составлении отчетности по МСФО для повышения инвестиционной привлекательности организаций и выхода на мировой рынок капитала либо для удовлетворения информационных потребностей иностранных собственников и совладельцев компаний, а также иностранных инвесторов.

Курс лекций содержит все необходимые разделы, т. е. введение, текст тринадцати тем рассматриваемых лекций в разрезе освещаемых вопросов, библиографический список, приложение.

В основном разделе содержание дисциплины представлено в виде тем, которые характеризуются относительно самостоятельными укрупненными дидактическими единицами содержания обучения. В нем, в частности, изложены вопросы международной стандартизации бухгалтерского учета, концептуальных основ финансовой отчетности, представления финансовой отчетности, а также вопросы ведения учета согласно международным стандартам по 11 темам. Названия упоминаемых по тексту международных стандартов представлены в приложении.

Приведенная в данном курсе лекций информация может быть использована для организации бухгалтерского учета и представления отчетности по МСФО исходя из принципов и требований, изложенных в концептуальных основах финансовой отчетности.

1. МЕЖДУНАРОДНАЯ СТАНДАРТИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСБУ (IAS) 1, МСФО (IFRS) 13, 14)

1.1. Понятие и порядок разработки МСФО и их значение в современных условиях

Тенденции глобализации в сфере экономики затронули систему бухгалтерского учета и отчетности и потребовали решения международных учетных проблем. Стала очевидной потребность всех участников рынка в прозрачной (более открытой) информации о финансовом положении и результатах деятельности каждого участника, выступающего на рынке. Результатом проделанной работы явилось то, что сложилась глобальная система бухгалтерского учета на базе МСФО.

Международные стандарты финансовой отчетности – это общепринятые правила по признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций для составления финансовых отчетов фирмами во всех странах мира.

МСФО предлагают свод достаточно общих вариантов ведения учета. Они не являются нормативными документами, регламентирующими конкретные способы ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Несут рекомендательный характер и не являются обязательными для принятия. Первоначальное название этих стандартов – Международные стандарты бухгалтерского учета (*IAS*). С 2001 г. вновь разрабатываемые стандарты получили название «Международные стандарты финансовой отчетности» – МСФО (*IFRS*).

С целью улучшения и гармонизации практики финансовой отчетности в международном масштабе в 1973 г. общественные бухгалтерские и аудиторские организации ряда стран создали международную профессиональную неправительственную организацию – Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО).

В 2001 г. произошла реструктуризация Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности, в результате которой Совет по Международным стандартам финансовой отчетности заменил КМСФО.

Рассмотрим структуру регулирующих органов, действующих в настоящее время.

Фонд международных стандартов финансовой отчетности занимается выпуском и передачей МСФО другим странам.

Совет по МСФО (СМСФО). Совет по Международным стандартам финансовой отчетности состоит из 15 членов.

Перед СМСФО поставлены три основные цели:

- разработать в интересах общества единый комплект высококачественных, понятных и практически реализуемых всемирных стандартов учета, которые требуют представления высококачественной, прозрачной и сравнимой информации в финансовой отчетности и прочих финансовых отчетах для помощи участникам международных фондовых рынков и другим пользователям в принятии решений;

- способствовать принятию, соблюдению и единой интерпретации стандартов во всем мире;

- активно сотрудничать с национальными органами, отвечающими за разработку и внедрение стандартов финансовой отчетности для обеспечения максимального сближения стандартов финансовой отчетности во всем мире.

Управляющим органом СМСФО является **Институт Попечителей.**

Комитет по интерпретациям международной финансовой отчетности (КИМФО). В состав КИМФО входят 14 экспертов в области бухгалтерского учета. КИМФО может выпускать проекты интерпретаций для обсуждения. Однако окончательные тексты интерпретаций утверждает СМСФО, после чего интерпретации становятся частью нормативной базы МСФО и имеют такую же силу, как и МСФО.

Консультативный совет по стандартам консультирует членов СМСФО и КИМФО и предоставляет форум для организаций и лиц, желающих участвовать в обсуждении методических и иных вопросов, касающихся применения и формулировки стандартов.

Стандарты публикуются после прохождения регламентированного процесса рассмотрения и одобрения, который включает подробное обсуждение и консультации с участием профессионального сообщества: профессиональных бухгалтеров, финансовых аналитиков, бирж и других заинтересованных пользователей и регулирующих органов.

Процесс принятия стандарта включает следующие этапы:

1. Всесторонний анализ проблемы и оценка возможности применения Концептуальных основ подготовки и представления финансовой отчетности.

2. Изучение национальных требований и практики бухгалтерского учета и обмен мнениями с национальными органами, устанавливающими стандарты.

3. Проведение консультаций с Институтом Попечителей и Консультативным советом о включении данной темы в повестку дня СМСФО.

4. Создание рабочей группы.
5. Публикация дискуссионного документа для всеобщего обсуждения.
6. Публикация проекта стандарта для всеобщего обсуждения.
7. Публикация вместе с проектом стандарта документа «Основания для принятия решения» и позиций членов СМСФО, не согласных с положениями проекта стандарта.
8. Рассмотрение всех комментариев, полученных в течение периода, отведенного для сбора комментариев.
9. Проведение общественных слушаний и тестирования применимости стандарта, если это необходимо.
10. Утверждение стандарта (для этого требуется по крайней мере 9 голосов членов СМСФО).
11. Публикация стандарта.

Начиная с 2002 г. Совет по МСФО и Комитет по стандартам финансового учета США ведут работу по сближению МСФО и ОПБУ (общепринятые принципы бухгалтерского учета (*USGAAP*)) США. Целью процесса сближения является создание общего комплекта универсальных высококачественных стандартов.

Использование МСФО необходимо по нескольким причинам.

Во-первых, формирование отчетности в соответствии с МСФО является одним из важных шагов, открывающих предприятиям возможность приобщения к международным рынкам капитала.

Во-вторых, международная практика показывает, что отчетность, сформированная согласно МСФО, отличается высокой информативностью и полезностью для пользователей.

В-третьих, использование МСФО позволяет значительно сократить время и ресурсы, необходимые для разработки новых национальных правил отчетности. Эти стандарты закрепляют достаточно длительный опыт ведения бухгалтерского учета и отчетности в условиях рыночной экономики.

По сравнению с национальными стандартами они отличаются обобщением лучшей современной мировой практики в области учета; достаточностью и отсутствием избыточности отчетных показателей, доступностью восприятия для пользователей финансовой информации во всем мире.

Слабыми сторонами международных стандартов являются прежде всего обобщенный характер стандартов, предусматривающий большое многообразие методов учета, а также отсутствие подробных интерпретаций и примеров приложения стандартов к конкретным ситуациям.

Сегодня значимость МСФО существенно возросла во всем мире. Они не только обобщают опыт ведущих экономически развитых стран, но и интенсивно влияют на развитие национальных систем бухгалтерского учета и отчетности как за счет прямого внедрения МСФО в национальную практику, так и за счет конвергенции (сближения) требований международных и национальных стандартов.

1.2. Состав, структура МСФО и их классификация

Стандарт по бухгалтерскому учету означает комплекс документально оформленных правил ведения учета.

Международные стандарты финансовой отчетности представлены в комплекте документов в порядке возрастания их номеров.

МСФО включают следующие элементы:

- 1) Введение;
- 2) Построение СМСФО;
- 3) Предисловие к положениям МСФО;
- 4) Принципы составления и представления финансовой отчетности;
- 5) Стандарты финансовой отчетности;
- 6) Интерпретации (разъяснения) Международных стандартов финансовой отчетности;
- 7) Глоссарий;
- 8) История МСФО.

Отдельно взятый стандарт учета и отчетности, как правило, имеет типовую структуру:

1. **Цель** – предназначена для краткого изложения учетной проблемы и раскрытия задач выпуска стандарта.

2. **Сфера применения** – определяются границы стандарта, оговариваются условия, при которых он не применяется. Кроме того, дается информация об упразднении ранее действующих стандартов в связи с выходом новых.

3. **Определения** – даются понятия основных терминов, применяемых в тексте стандарта.

4. **Описание стандарта** – наиболее емкая часть стандарта. Она обычно представлена несколькими разделами, разнообразными по тематике. Например, излагаются принципы учета, варианты оценок, методы учета, способы отражения в отчетности и т. п.

5. **Раскрытие информации** – обязательная часть стандарта. В ней приводится содержание информации, которая должна раскрываться при описании учетной политики предприятия.

6. **Дата вступления в силу** – указывается дата введения стандарта в действие.

Иногда стандарт имеет **приложения**, в которых приводятся сведения об опыте различных стран по данному вопросу или дополнительные пояснения, расшифровки и формы.

Стандарты учета подразделяются на **виды**: международные, национальные и локальные стандарты.

Международные стандарты бухгалтерского учета – стандарты, разработанные МСФО и рекомендованные к применению странам, входящим в него.

Национальные стандарты учета и отчетности – нормативы (положения) по бухгалтерскому учету, издаваемые для внутреннего использования в отдельной стране. Например, «Общепринятые принципы бухгалтерского учета в США» (система ГААП (USGAAP)) или национальные стандарты России – Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Национальные стандарты финансового учета действуют, как правило, в каждой отдельной стране. Однако некоторые национальные стандарты приобрели мировое значение.

Локальные (региональные) стандарты – это нормативы (директивы), выпускаемые каким-либо общественным органом, для группы стран. Примером могут служить директивы Европейского экономического сообщества.

Классификация стандартов **по назначению** предполагает, что классификационным признаком выступает цель или назначение стандарта.

Классификация МСФО по назначению представлена на схеме (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Схема классификации МСФО по назначению

Классификация МСФО **по экономическому содержанию** предполагает группировку стандартов по экономическому признаку. По этому признаку выделяют следующие группы:

Первая группа – базовые стандарты учета, раскрывающие основополагающие принципы учета, учетной политики и финансовой отчетности (МСБУ 1, 8, 34).

Вторая группа – стандарты, регламентирующие учет операций, затрагивающих интересы государства и предприятия. К этой группе можно отнести стандарты по учету доходов, налогов, государственных инвестиций и т. д. (МСБУ 12, 20).

Третья группа – стандарты, устанавливающие правила учета по вопросам, затрагивающим интересы партнеров по бизнесу. В эту группу входят стандарты по учету результатов от совместной деятельности, инвестиций в другие компании и т. д. (МСБУ 28, 40, МСФО 9).

Четвертая группа – стандарты по учету операций внутри компаний: по учету деятельности сегментов, по учету операций при слиянии компаний и др. (МСФО 3, 8).

Пятая группа – стандарты, предусматривающие регламентацию при учете затрат на оплату труда и пенсионное обеспечение (МСБУ 19, 26).

Шестая группа – стандарты, отражающие отраслевую специфику. Например, специфику учета в сельском хозяйстве, в страховании, в строительстве и т. д. (МСБУ 41, МСФО 4).

Седьмая группа – стандарты, рассматривающие правила ведения учетных операций, выражающих интересы государства и предпринимателей на международном уровне: определяющие учет валютных операций, учет деятельности совместных предприятий и т. д. (МСБУ 21, 29).

В настоящее время функционирует более 40 стандартов и более 30 интерпретаций. Они связаны с темами, влияющими на финансовые отчеты коммерческих предприятий. СМСФО проводит постоянную работу по интенсивному обновлению содержания стандартов.

1.3. Значение реформирования бухгалтерского учета Республики Беларусь в соответствии с МСФО

В Республике Беларусь ведется огромная работа по постепенному переходу на МСФО. С этой целью была разработана и утверждена Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь, утвержденная постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 4 мая 1998 г. № 694.

Цель реформирования системы бухгалтерского учета – приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с между-

народными стандартами финансовой отчетности и требованиями рыночной экономики.

Задачами реформы являются:

- формирование системы стандартов учета и отчетности, необходимых для внешних пользователей;
- обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в Республике Беларусь с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказание методической помощи предприятиям в понимании и внедрении системы управленческого учета.

Основные направления реформы:

- законодательное обеспечение и нормативное регулирование;
- формирование нормативной базы (стандартов);
- методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии);
- кадровое обеспечение (подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета);
- международное сотрудничество (работа в международных организациях, взаимодействие с национальными организациями, ответственными за разработку стандартов бухгалтерского учета).

Стратегия дальнейшего применения МСФО в Республике Беларусь закреплена в Законе Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности», который вступил в действие с 1 января 2014 г. В Законе № 57-3 реализованы положения об обеспечении применения на широкой основе МСФО в бухгалтерском учете.

Совет Министров Республики Беларусь совместно с Национальным банком Республики Беларусь определяет порядок введения в действие на территории Республики Беларусь в качестве технических нормативных правовых актов МСФО и их разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности (п. 3 ст. 5 Закона № 57-3). Такой порядок установлен соответствующим *Положением*, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 15 декабря 2015 г. № 1043/20, которое предусматривает, в частности, что: введение в действие МСФО на территории Республики Беларусь в качестве технических нормативных правовых актов осуществляется в отношении каждого полученного от Фонда Международных стандартов финансовой отчетности документа МСФО; впрочем, пока можно говорить не о полном переходе белорусских организаций на МСФО, а о параллельном существовании внутренней и международной отчетности:

1) общественно значимые организации (за исключением банков) обязаны составлять за 2016 год и последующие годы годовую консолидированную отчетность.

Общественно значимые организации – открытые акционерные общества, являющиеся учредителями унитарных предприятий и (или) основными хозяйственными обществами по отношению к дочерним хозяйственным обществам, банки и небанковские кредитно-финансовые организации, страховые организации (ст. 1 Закона № 57-3);

2) для остальных белорусских организаций МСФО в настоящее время не обязательны, что, впрочем, не исключает приближения внутренней отчетности к международным стандартам. Например, в свое время Закон № 57-3 ввел такое понятие, как национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности – нормативный правовой акт, определяющий правила бухгалтерского учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации и (или) раскрытия информации в отчетности (ст. 1). Министерство финансов Республики Беларусь ввело в действие семь национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности: «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» № 80, «Влияние изменений курсов иностранных валют» № 69, «Консолидированная бухгалтерская отчетность» № 46, «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» № 104, «Цифровые знаки (токены)» № 16, «Финансовая аренда (лизинг)» № 73, «Финансовые инструменты» № 74.

В то же время МСФО и комментируемое постановление не подменяют собой и не отменяют внутреннюю нормативную базу по бухгалтерскому учету.

1.4. Основополагающие принципы бухгалтерского учета и отчетности, требования к информации, отраженной в отчетности

Составление финансовой отчетности по международным стандартам предполагает соблюдение основополагающих правил (принципов), которые определяют общий подход к подготовке и представлению финансовых отчетов. Цель и принципы представления финансовой отчетности общего назначения описывают «Концептуальные основы представления финансовой отчетности». Обновленный документ «Концептуальные основы представления финансовой отчетности» (далее – Концептуальные основы) был выпущен в марте 2018 г. и вступил в силу с момента выпуска. Концептуальные основы не являются стандартом. Ни одно из положений Концептуальных основ не имеет пре-

имущественной силы над каким-либо стандартом или требованием стандарта. Концептуальные основы служат основой для стандартов.

Концептуальные основы содержат следующие элементы:

1. Цель представления финансовой отчетности общего назначения.
2. Качественные характеристики полезной финансовой информации.
3. Финансовая отчетность и отчитывающаяся компания.
4. Элементы финансовой отчетности.
5. Признание и прекращение признания.
6. Оценка.
7. Представление и раскрытие информации.
8. Концепции капитала.

Принципы отражения информации в учете определяют общие подходы к содержанию МСФО. Прежде всего необходимо отметить, что применение МСФО базируется на двух принципах: непрерывности деятельности и начисления. Рассмотрим их более подробно.

Принцип непрерывности деятельности предполагает, что предприятие действует и будет продолжать действовать в обозримом будущем (по крайней мере в течение года). Отсюда следует, что предприятие не имеет ни намерения, ни необходимости ликвидировать или сокращать масштабы своей деятельности. Поэтому активы предприятия отражаются по первоначальной стоимости без учета ликвидационных расходов.

Принцип начисления исходит из того, что доходы и расходы предприятия отражаются по мере их возникновения, а не по мере фактического получения или выплаты денежных средств или их эквивалентов. Таким образом, этот принцип предполагает:

- признание результата операции по мере ее совершения;
- отражение операций в отчетности того периода, в котором они были осуществлены;
- формирование информации об обязательствах к оплате и обязательствах к получению, а не только о фактически произведенных и полученных платежах.

Кроме указанных двух принципов различают также следующие:

- принцип двойной записи на счетах бухгалтерского учета;
- принцип единицы учета;
- принцип периодичности;
- принцип денежной оценки;
- принцип регистрации дохода;
- принцип соответствия;
- принцип осмотрительности.

Рассмотрим *качественные характеристики полезной финансовой информации*. Они классифицируются следующим образом:

1. *Основополагающие качественные характеристики: уместность и достоверное (правдивое) представление*. Финансовая информация представлена **достоверно (правдиво)**, если она является: полной, нейтральной (нейтральность подкрепляется использованием осмотрительности), не содержащей ошибок.

2. *Качественные характеристики, повышающие полезность информации: сопоставимость, проверяемость, своевременность, понятность*.

Для того чтобы финансовая информация была полезной, она должна быть *уместной и правдиво представлять* то, для чего она предназначена. Полезность финансовой информации повышается, если она является *сопоставимой, проверяемой, своевременной и понятной*.

Основополагающие качественные характеристики. Основополагающими качественными характеристиками являются уместность и достоверное (правдивое) представление.

Уместность. Уместная финансовая информация способна значительно влиять на решения, принимаемые пользователями. Важным аспектом уместности информации является ее *существенность*. Информация существенна, если ее искажение или пропуск могут повлиять на решение пользователя финансовой отчетности.

Достоверное (правдивое) представление. Чтобы финансовая информация была полезной, она должна не только представлять уместные экономические явления, но и достоверно (правдиво) представлять сущность экономических явлений. Финансовая информация представлена достоверно (правдиво), если она является:

- *полной* – включение всей информации, необходимой для понимания того или иного события пользователем;
- *нейтральной* – отсутствие предвзятости в выборе или представлении финансовой информации;
- *не содержащей ошибок* – описание события не должно содержать ошибки или упущения, точно так же как выбор и использование процесса подготовки отчетности.

Нейтральность подкрепляется использованием *осмотрительности*, которая заключается в проявлении осторожности при использовании суждений в условиях неопределенности. Активы и доходы не завышаются, а обязательства и расходы не занижаются.

Качественные характеристики, повышающие полезность информации:

- *сопоставимость* – информация о компании более полезна, если она может быть сопоставлена с аналогичной информацией о других компаниях и с аналогичной информацией о той же компании за другой период или на другую дату;

- *проверяемость* – означает, что разные осведомленные и независимые наблюдатели могут прийти к общему мнению, хотя и не обязательно к полному согласию, относительно того, что определенное отображение является правдивым представлением;

- *своевременность* – означает получение информации лицами, принимающими решения, вовремя, чтобы она была способна повлиять на принимаемые ими решения;

- *понятность* – классификация, систематизация и четкое и краткое представление информации делают ее понятной.

1.5. Элементы финансовой отчетности, их взаимосвязь и оценка

Элементами финансовой отчетности, которые определены в Концептуальных основах, являются:

а) активы, обязательства и собственный капитал, которые относятся к финансовому положению отчитывающейся компании (отчет о финансовом положении (ББ));

б) доходы и расходы, которые относятся к финансовым результатам деятельности отчитывающейся компании (отчет о прибыли и убытке и прочем совокупном доходе (отчет о П и У)).

Актив – существующий экономический ресурс, контролируемый компанией в результате прошлых событий.

Экономический ресурс – это право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод.

Обязательство – это существующая в настоящее время обязанность компании передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий.

Собственный капитал – представляет собой остаточную долю в активах компании после вычета всех ее обязательств.

Доходы – представляют собой увеличение активов или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами собственников.

Расходы – представляют собой уменьшение активов или увеличение обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением в пользу собственников.

Все элементы финансовой отчетности взаимосвязаны между собой и являются составными частями балансового уравнения:

$$\text{АКТИВЫ} = \text{ОБЯЗАТЕЛЬСТВА} + \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ}.$$

В данном случае балансовое уравнение показывает, что активы формируются только за счет собственного капитала и предстоящих к оплате обязательств.

Балансовое уравнение можно представить иначе:

$$\text{АКТИВЫ} - \text{ОБЯЗАТЕЛЬСТВА} = \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ}.$$

Это уравнение отражает формирование капитала через активы. Собственный капитал (**чистые активы**) организации представляет собой часть активов, которая свободна от направления их на погашение обязательств. В таком виде равенство отражает долю собственников в активах предприятия.

Основное бухгалтерское уравнение отражает взаимосвязь активов, обязательств, собственного капитала на определенный момент времени. 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.

$$\text{АКТИВЫ} = \text{ОБЯЗАТЕЛЬСТВА} + \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ} + \\ + (\text{ДОХОДЫ} - \text{РАСХОДЫ}).$$

Данный вид основного бухгалтерского уравнения отражает взаимосвязь отчета о финансовом положении и отчета о прибыли и убытке и прочем совокупном доходе.

Величина собственного капитала за отчетный период может изменяться не только за счет доходов и расходов, но и за счет инвестиций и изъятий собственников, а также за счет доходов и расходов, напрямую относимых на собственный капитал (например, переоценка основных средств).

Внеся все эти элементы в основное бухгалтерское уравнение, получим содержание отчета об изменениях капитала. При этом все изменения в капитале, за исключением инвестиций и изъятий собственников, представляют собой **совокупный доход**.

$$A = O + СК + И_{\text{н}} - И_{\text{з}} + СД,$$

где А – активы;

О – обязательства;

СК – капитал, внесенный собственниками;

Ин – инвестиции собственников;

Из – изъятия собственников;

СД – совокупный доход.

Все элементы отражаются в финансовой отчетности только тогда, когда они **удовлетворяют критерию признания**.

Элемент должен признаваться в отчетности при выполнении следующих условий:

- наличие вероятности притока или оттока будущих экономических выгод;

- возможность надежной оценки его стоимости.

Элементы, признаваемые в финансовой отчетности, представляют в денежном выражении. Для этого необходимо выбрать соответствующую *базу оценки*, предусмотренную в Концептуальных основах:

1. Историческая стоимость.

Исторической стоимостью актива на момент его приобретения или создания является величина затрат, понесенных при приобретении или создании этого актива, которая включает уплаченное возмещение плюс затраты по сделке. Исторической стоимостью обязательства на момент его возникновения является величина полученного возмещения минус затраты по сделке.

2. Текущая стоимость.

Оценка по текущей стоимости предоставляет информацию в денежном измерении об активах, обязательствах и связанных с ними доходах и расходах с использованием обновленной информации для отражения условий, существующих на дату оценки.

Базы оценки на основе текущей стоимости:

а) *справедливая стоимость*. Справедливая стоимость, согласно МСФО (IFRS) 13, – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в рамках обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (цена выхода);

б) *ценность использования (для активов) и стоимость исполнения (для обязательств)*. Ценность использования – это приведенная стоимость денежных потоков или других экономических выгод, которые компания ожидает получить от использования актива и его конечного выбытия. Стоимость исполнения – это приведенная стоимость денежных средств или других экономических ресурсов, которые, как ожидает компания, она должна будет передать для исполнения своего обязательства;

в) *текущая стоимость замещения*. Текущая стоимость замещения актива – это стоимость эквивалентного актива на дату оценки (сумма возмещения, которое было бы уплачено на дату оценки, плюс затраты по сделке, которые были бы понесены на эту дату). Текущая стоимость замещения обязательства – это возмещение, которое было бы получено за эквивалентное обязательство на дату оценки, за вычетом затрат по сделке, которые были бы понесены на эту дату.

Организации, осуществляющие виды деятельности, подлежащие тарифному регулированию цен, должны руководствоваться МСФО (IFRS) 14.

Информация, предоставляемая в результате использования какой-либо базы оценки, должна быть полезной для пользователей финансовой отчетности. Выбор базы оценки для актива или обязательства зависит:

- 1) от характеристик актива или обязательства,
- 2) от того, как этот актив или обязательство влияют на будущие денежные потоки.

Финансовая отчетность предприятия составляется на определенную дату. Между датами составления отчетности хозяйственные операции регистрируются на счетах и затем обобщаются для составления новой отчетности.

Все счета, используемые организацией, базируются на плане счетов. В ряде стран не существует единого Плана счетов, поэтому каждое предприятие разрабатывает собственный план счетов, учитывая специфику своей деятельности и потребности в информации для принятия экономических решений.

Бухгалтерские счета классифицируются по следующим направлениям:

1. Классификация счетов в разрезе элементов, составляющих основное бухгалтерское уравнение.
2. Разделение счетов на группы реальных, номинальных и смешанных счетов.
3. Классификация счетов на основе форм финансовой отчетности.

В США счета активов, обязательств и собственного капитала (счета, связанные с отчетом о финансовом положении) называются *постоянными или реальными* счетами, поскольку они ведутся из периода в период, а счета доходов и расходов (счета, связанные с отчетом о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе) – *временными или номинальными* счетами, поскольку они закрываются в конце каждого

отчетного периода (на сводный счет прибылей и убытков, который, в свою очередь, закрывается на счета собственного капитала).

2. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСБУ (IAS) 1, 7, МСФО (IFRS) 1)

2.1. Состав финансовой отчетности, объединение статей, период и сроки представления

Порядок подготовки и представления финансовой отчетности определяется МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Целью данного стандарта является раскрытие основных требований к содержанию финансовой отчетности. Эти требования направлены в первую очередь на обеспечение сравнимости информации, содержащейся в финансовых отчетах.

Согласно стандарту, организации, которые будут составлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО, должны обеспечить соответствие данной отчетности каждому применяемому к ней стандарту, включая все требования по раскрытию информации. Отклонения от требований допускаются в исключительных случаях и должны содержать четкие пояснения.

Стандарт МСБУ (IAS) 1 устанавливает:

- общие положения по представлению финансовой отчетности;
- рекомендации по структуре финансовой отчетности;
- минимальные требования к информации, которая должна содержаться (быть раскрыта) в финансовой отчетности.

Согласно МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», финансовая отчетность должна содержать следующие компоненты:

- отчет о финансовом положении;
- отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе;
- отчет об изменениях в собственном капитале;
- отчет о движении денежных средств;
- пояснительные примечания к отчетности.

Финансовая отчетность должна достоверно отражать финансовое положение, финансовые результаты за отчетный период и движение денежных средств отчитывающейся компании. Ее достоверность обеспечивается неукоснительным применением всех положений МСФО, правильным выбором и *применением учетной политики*, позволяющей представлять уместную, надежную, сопоставимую и понятную информацию, которая вместе с правильно проводимым дополнитель-

ным ее раскрытием в пояснительных примечаниях позволяет пользователям понять сущность проведенных компанией операций, событий, произошедших в ходе ее деятельности, и их влияние на финансовые результаты и финансовое положение компании.

В соответствии с МСБУ (IAS) 1 при подготовке финансовой отчетности необходимо придерживаться **принципа продолжающейся деятельности** и **принципа начислений**.

Финансовая отчетность по МСФО должна составляться исходя из **принципа непрерывности деятельности** организации в обозримом будущем, но не менее 12 месяцев после отчетной даты. Если администрация не имеет причин для прекращения деятельности, она должна объявить об этом в примечаниях. Если есть веские основания считать, что у пользователей отчетности могут возникнуть сомнения в устойчивости деятельности организации в ближайшем будущем, в примечаниях к финансовой отчетности следует привести обоснованные фактами и расчетами доводы, опровергающие все возможные сомнения.

Организации должны составлять финансовую отчетность, за исключением информации о движении денежных средств, на основе **метода начисления**. Суть его состоит в том, что хозяйственные операции и совершившиеся события отражаются в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в том отчетном периоде, в котором они действительно произошли, независимо от выплаты или поступления денежных средств в оплату этих операций и событий. Расходы отражаются тогда, когда возникают и отражаются в учете соответствующие доходы.

В стандарте определены требования:

- постоянства представления и классификации статей отчетности;
- отдельного представления существенных статей (несущественные статьи могут быть объединены);
- правила взаимозачета статей;
- представления сравнительной информации за предшествующий период, т. е. представления данных за 2 периода: отчетный и предшествующий.

В стандарте сказано, что «каждая существенная статья должна представляться в финансовой отчетности отдельно. Несущественные суммы должны объединяться с суммами аналогичного характера или назначения и не должны представляться отдельно». Принято считать, что статьи, превышающие 5 % к общему итогу, относятся к существенным.

Статьи активов и обязательств, доходов и расходов не подлежат зачету и отражаются в отчетности отдельными статьями в случаях, когда они являются существенными. Взаимозачет возможен только тогда, когда:

- МСФО требуют или разрешают зачет;
- статьи активов, обязательств, прибылей, убытков, сопутствующих им расходов определяются как несущественные.

Статьи отчета о финансовом положении отражаются по нетто-стоимости. В примечаниях к отчетности следует раскрывать суммы начисленных резервов и не подвергать взаимозачету статьи баланса, представляемые в нем по остаточной стоимости.

Отчетным периодом для финансовой отчетности признается календарный год. Начало отчетного периода может быть определено с 1-го числа любого месяца года. Внутригодовая отчетность по кварталам и месяцам, любым другим временным интервалам считается промежуточной и представляется пользователям по решению руководства организации или по другим причинам.

Каждый отчет, входящий в финансовую отчетность, должен иметь наименование, выделяющее его из других форм отчетности. Кроме того, финансовая отчетность (а если это необходимо, то и каждый отдельный отчет) включает общую справочную информацию, характеризующую:

- название и фирменное обозначение организации;
- указание на охват представляемой отчетности только одной организации или нескольких организаций, входящих в консолидированную группу;
- сведения об отчетной дате, на которую составлен отчет о финансовом положении, об отчетном периоде, по итогам операций которого составлены другие финансовые отчеты;
- отчетную валюту с указанием единицы ее измерения, примененная для составления финансовой отчетности.

Международные стандарты не требуют использования унифицированного формата каждого отчета, а лишь регламентируют содержание информации этих отчетов.

Стандарт устанавливает предельный срок составления и представления отчетности в соответствии с законодательством. Согласно МСБУ (IAS) 1, в целях обеспечения своевременности представления информации внешним пользователям финансовая отчетность должна быть опубликована в течение 6 месяцев с даты составления отчетности.

При переходе организаций на МСФО и первом представлении финансовой отчетности руководствуются МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО».

Первой отчетностью является первая годовая финансовая отчетность, которую представляет организация, заявившая о соответствии ее МСФО. При этом, согласно МСБУ (IAS) 1 и МСФО (IFRS) 1, в отчетности должны быть представлены сравнительные данные за один или несколько отчетных периодов. Эти данные пересчитываются в соответствии с требованиями МСФО. Однако, если пересчет этих данных окажется очень трудным для организации, она может частично или полностью отказаться от представления сравнительной информации.

Важным для организации является определение даты перехода к МСФО. Все требования МСФО будут применяться начиная с этой даты. Например, если отчетность будет представляться на 1 января 2019 г., то сравнительные данные могут быть представлены за год с 1 января 2018 г., тогда датой перехода к МСФО будет являться 1 января 2018 г.

2.2. Отчет о финансовом положении

Отчет о финансовом положении представляет собой одну из обязательных форм отчетности компании (табл. 2.1). Его цель – продемонстрировать финансовое состояние компании на определенную дату, т. е. на конец отчетного периода, в отличие от всех других форм отчетности, которые характеризуют изменение положения компании в течение периода. МСБУ (IAS) 1 определяет перечень элементов, которые должны быть, как минимум, включены в отчет о финансовом положении. Отчет о финансовом положении включает в себя три элемента отчетности: активы, обязательства и собственный капитал. Стандарт предусматривает минимальное число линейных статей отчета, раскрывающих эти элементы.

Способ представления статей также может быть различным:

- статьи отчета могут располагаться в виде таблицы: активы – слева, а обязательства и собственный капитал – справа. Такую форму отчета называют **формой счета**;

- в виде списка – статьи активов, обязательств и собственного капитала расположены в определенной последовательности. Такую форму отчета о финансовом положении называют **формой отчета**;

- статьи отчета могут быть сгруппированы таким образом, что суммарная величина активов будет равняться суммарной величине обязательств и собственного капитала – **балансовый формат**;

- статьи отчета могут располагаться таким образом, что разница между величиной активов и величиной обязательств будет равна величине собственного капитала – **капитальный формат**.

Таблица 2.1. **Отчет о финансовом положении**

Активы	Обязательства	Капитал
Основные средства	Торговая и другая	Акционерный капитал
Нематериальные активы	кредиторская задолженность	Доля меньшинства (доля неконтролирующих акционеров)
Финансовые активы	Налоговые обязательства	Нераспределенная прибыль (убыток)
Инвестиции, учтенные по методу долевого участия	Долгосрочные процентные обязательства	Резервный капитал
Биологические активы	Резервы (оценочные обязательства)	
Запасы		
Торговая и другая дебиторская задолженность		
Денежные средства и их эквиваленты		
Отложенные налоговые активы		

Форма отчета не является обязательной, но в любой форме следует раскрывать суммы, погашение или возмещение которых ожидается более чем через 12 месяцев от даты составления отчетности. Организация сама решает, разделять ли в отчете активы и обязательства на долгосрочные и краткосрочные.

МСФО при составлении отчета:

1) требуют соблюдения порядка ликвидности при представлении статей (статьи в отчете могут располагаться как по степени убывания, так и по степени возрастания ликвидности);

2) разрешают представлять как классифицированный отчет, так и неклассифицированный отчет при соблюдении правил деления активов на долгосрочные и краткосрочные;

3) требуют отдельного представления активов и обязательств сроком более 12 месяцев (долгосрочные) и менее 12 месяцев (краткосрочные) с даты составления отчета;

4) определяют минимальный набор информации, которая должна быть раскрыта непосредственно в отчете (т. е. минимальную детализацию статей) и в примечаниях к нему.

Выделение дополнительных статей в любой форме отчета определяется исходя из их характера, функционального назначения и ликвидности активов, существенности информации о них, а выделение дополнительных статей об обязательствах зависит от величины и времени погашения.

Для расчета различных коэффициентов при финансовом анализе организации (платежеспособность, ликвидность) желательно подразделять элементы отчетности на долгосрочные и краткосрочные.

В МСБУ 1 представлены определения краткосрочных (текущих) активов и обязательств. Классификационным признаком элементов отчета является оборачиваемость. Те элементы, которые оборачиваются в течение 12 месяцев от отчетной даты, относятся к краткосрочным, а остальные, продолжительность оборота которых превышает 12 месяцев, – к долгосрочным.

Краткосрочные активы имеют три отличительные черты:

- 1) оборачиваются в течение нормального операционного цикла;
- 2) оборачиваются в течение не более 12 месяцев от отчетной даты;
- 3) не ограничены сроком использования, так как являются денежными средствами либо их легко реализуемыми элементами.

Все остальные активы, не отвечающие данным признакам, относятся к долгосрочным активам.

Краткосрочные обязательства определяются следующими признаками:

- а) предполагаются к погашению в течение нормального операционного цикла организации;
- б) подлежат погашению в течение 12 месяцев после даты составления отчетности.

Операционный цикл – это время от приобретения ТМЦ (расходования денежных средств на их приобретение), используемых для производства и обращения, до их продажи в обмен на денежные средства (их эквиваленты или другие активы, легко конвертируемые в денежные средства).

Статьи актива, обязательств и собственного капитала в отчете могут разбиваться и не разбиваться на подгруппы. Поэтому отчет может быть классифицированным и неклассифицированным.

Неклассифицированный отчет содержит всего три раздела, соответствующих трем элементам финансовой отчетности: актив, обязательства, капитал. Неклассифицированные статьи представляются в порядке возрастающей ликвидности.

В классифицированном отчете выделяются разделы.

Актив отчета разбивается на разделы «Долгосрочные активы» и «Краткосрочные активы».

Пассив отчета содержит раздел «Собственный капитал». Обязательства разбиваются на разделы «Краткосрочные обязательства» и «Долгосрочные обязательства».

2.3. Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе

В отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе представлена информация о результатах деятельности предприятия за отчетный период – его основных доходах и расходах. Общим результатом деятельности предприятия является чистая прибыль, которая в конце отчетного периода присоединяется к накопленной нераспределенной прибыли прошлых периодов. Таким образом формируется показатель накопленной нераспределенной чистой прибыли, отражаемой в отчете о финансовом положении.

МСБУ 1 не устанавливает единый формат отчета, но содержит определенные правила его составления. Стандарт определяет требования к минимальному набору статей, к информации, которая должна содержаться в отчете.

Согласно требованиям МСБУ 1, в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе должны быть представлены **следующие статьи:**

- реализация (выручка);
- затраты (себестоимость);
- валовая прибыль (результаты операционной деятельности);
- прочие доходы;
- финансовые расходы;
- доля прибылей и убытков ассоциированных организаций и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия;
- прибыль до налогообложения;
- расходы по налогу на прибыль;
- прибыль за период;
- прочий совокупный доход;
- всего совокупный доход за период.

Дополнительные статьи в данном отчете должны представляться по необходимости для полного и достоверного раскрытия финансовых результатов деятельности компании. В отчете о прибыли или убытке и

прочем совокупном доходе и в примечаниях к нему необходимо давать аналитическую характеристику доходов и расходов.

Стандарт рекомендует два подхода к классификации затрат:

1) **метод характера затрат** (классификация по элементам затрат);

2) **метод функции затрат или метод себестоимости продаж** (реализации).

Соответственно возникает два формата представления отчетности. Оба формата позволяют получить совершенно идентичный результат, но по-разному раскрывают данные о формировании финансовых результатов.

Выбор между методом «по функции затрат» и методом «по характеру затрат» зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера предприятия.

2.4. Отчет об изменениях в собственном капитале и примечания к финансовой отчетности

В соответствии с МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» компания должна представлять отчет об изменениях в собственном капитале.

Отчет об изменениях в собственном капитале раскрывает информацию о причинах изменения величины собственного капитала за отчетный период.

Основной причиной изменения капитала за отчетный период является результат деятельности организации, отражаемый в отчете о совокупном доходе. Кроме того, величина может изменяться за счет инвестиций и изъятий собственников, за счет доходов и расходов, напрямую относимых на капитал.

Отчет об изменениях в собственном капитале не имеет подробно описанного формата представления. МСБУ 1 предлагает два варианта отражения изменений, произошедших в капитале компании за отчетный период.

Первый вариант заключается в построении финансового отчета, который называется «Отчет об изменениях в собственном капитале». Этот отчет должен включать в себя совокупный доход (прибыли и убытки) предприятия за отчетный период, в том числе те из них, которые признаются непосредственно в разделе «Капитал». При этом информация должна быть представлена в разрезе по классам капитала, по

каждому из которых должна быть произведена выверка начального и конечного сальдо.

Второй вариант показывает изменение капитала только за счет прибыли или убытка.

Капитал может быть разделен на следующие классы:

- акционерный капитал;
- эмиссионный доход;
- собственные акции, выкупленные у акционеров;
- фонд переоценки (резерв по переоценке основных средств);
- фонд пересчета (резерв по курсовой разнице, полученной в процессе перевода отчетности дочерних компаний);
- накопленная (нераспределенная) прибыль;
- деловая репутация (гудвилл) приобретенных компаний.

Отчет об изменениях в собственном капитале должен отражать основные статьи, являющиеся результатом основных операций по увеличению или уменьшению капитала:

- суммы дооценки имущества (переоценкой финансовых инструментов, основных средств);
- разница от пересчета валют (*курсовые разницы, получаемые в процессе перевода отчетности дочерних компаний, выраженной в иностранной валюте*);
- совокупный доход за период (чистая прибыль (убыток));
- выплаченные дивиденды и эмиссии акций;
- изменения в учетной политике.

Разница от пересчета валют возникает в сводном (консолидированном) отчете об изменении собственного капитала при обобщении отчетов, составленных в валютах, отличных от валюты консолидированного отчета.

Совокупный доход за период приводится как конечный показатель отчета о прибыли и убытке и прочем совокупном доходе за отчетный период.

В соответствии с требованиями МСФО в отчетности следует отражать движение капитала за период по элементам и в сопоставлении начального и конечного остатка по ним.

Важной частью финансовой отчетности являются примечания (пояснения, пояснительная записка) к основным формам отчетности. В примечаниях представлена информация, расшифровывающая и дополняющая информацию, отраженную в формах отчетности.

Примечания содержат информацию об учетной политике, т. е. информацию, которая делает отчетность более прозрачной и полезной для пользователей.

В примечаниях к отчетности или в специальной справке составители финансовой отчетности должны указать постоянное местонахождение организации, если оно не совпадает с юридическим адресом, свою материнскую организацию и материнскую организацию всей консолидированной группы организаций. Нужно дать описание основной деятельности организации, основных операций, осуществляемых ею, и численность персонала в конце отчетного периода или среднесписочную численность, характеризующую объем выполняемых операций.

В примечаниях отражают основные методические подходы к подготовке финансовой отчетности и раскрывают применяемую учетную политику.

Раскрывая учетную политику, необходимо описать: порядок признания выручки в отчетности; принципы составления консолидированной финансовой отчетности и методы отражения совместной деятельности и объединения компаний; политику учета, оценки и амортизации материальных и нематериальных активов; отражение в учете финансовых инструментов и инвестиционной собственности, их оценки и переоценки; порядок учета арендованного имущества, материальных запасов; порядок учета затрат на научные исследования, опытно-конструкторские разработки, правительственных субсидий. Следует раскрыть порядок пересчета иностранной валюты и валютных курсовых разниц, методику учета инфляционного фактора, методику распределения затрат по хозяйственным сегментам и сегментам деятельности, саму методику определения этих сегментов.

2.5. Отчет о движении денежных средств

В отчете о движении денежных средств раскрывается информация о движении денежных средств организации за отчетный период, т. е. расшифровываются поступления (притоки) и выбытия (оттоки) денежных средств, повлиявшие на изменение денежных средств за отчетный период.

Правила составления отчета (его содержание и требования по отражению отдельных статей) определяются МСБУ (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств».

Денежные средства включают денежные средства в кассе и депозиты до востребования.

Эквиваленты денежных средств представляют собой краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко обратимые в заранее известные суммы денежных средств и подверженные незначительному риску изменения их стоимости.

Потоки денежных средств – поступления и выплаты денежных средств и эквивалентов денежных средств.

Согласно требованиям данного международного стандарта, отчет о движении денежных средств должен представлять информацию о потоках денежных средств, классифицированных как потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Операционная деятельность – это основная деятельность, для которой создано предприятие, приносящая ему доход, а также прочие операции, которые не могут быть классифицированы как инвестиционная и финансовая деятельность.

Инвестиционная деятельность – это операции по приобретению и выбытию долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств.

Финансовая деятельность – это деятельность, в результате которой изменяется размер или структура собственного капитала или заемных средств предприятия.

Результатом каждого раздела отчета является чистый приток (отток) денежных средств, дающих в сумме общий чистый приток (отток) денежных средств за отчетный период, который является изменением денежных средств (разницей между величиной денежных средств на начало и конец отчетного периода). Путем прибавления к чистому притоку или оттоку денежных средств сальдо денежных средств на начало отчетного периода получается величина денежных средств на конец отчетного периода, отраженная в балансе.

Существуют **два способа составления отчета о движении денежных средств:**

- прямой;
- косвенный.

Прямой метод составления отчета – отражение непосредственных положительных и отрицательных валовых потоков денежных средств.

Косвенный метод составления отчета – отражение потоков денежных средств по операционной деятельности, реализуемое путем корректировок чистой прибыли (убытка).

Раздел операционной деятельности может составляться прямым и косвенным методом, а разделы инвестиционной и финансовой деятельности – только прямым методом.

Потоки денежных средств в отчете представляются в развернутом виде, т. е. отдельно притоки и отдельно оттоки.

Взаимозачет допускается только в случаях, предусмотренных стандартом:

- когда потоки денежных средств отражают деятельность клиентов, а не самой организации (арендная плата, собираемая от имени владельцев и передаваемая им, авансовые платежи и кредиты и др.);

- когда денежные поступления и платежи отличаются быстрым оборотом, кратким сроком погашения и крупными суммами (приобретение и продажа инвестиций, операции с кредитными картами и др.).

Инвестиции в дочерние и ассоциированные компании представляются в отчете только по суммам, выплаченным в виде инвестиций и полученным в виде дивидендов.

Информация, содержащаяся в отчете о движении денежных средств, необходима для оценки:

- перспективной возможности компании создавать положительные потоки денежных средств (превышение денежных поступлений над расходами);

- способности компании выполнять свои обязательства по расчетам с кредиторами, выплате дивидендов и иных платежей;

- потребности в дополнительном привлечении денежных средств со стороны;

- причин различия между чистыми доходами организации и связанными с ними поступлениями и платежами;

- эффективности операций по финансированию организации и инвестиционных сделок в денежной и безденежной формах.

Каждый метод составления отчета создает необходимую информацию пользователям. Прямой метод отражает валовые потоки денег как платежных средств. Косвенный метод содержит данные о финансовых ресурсах компании, их движении в виде потоков денежных средств.

Результаты отчета одинаковы вне зависимости от способа его составления. Международные стандарты рекомендуют составлять отчет о движении денежных средств прямым способом, так как такой отчет гарантирует более подробную информацию о потоках денежных средств организации.

При составлении отчета прямым способом используется информация, полученная напрямую из регистров бухгалтерского учета либо путем корректировок статей отчета о финансовом положении и отчета о прибыли и убытке и прочем совокупном доходе, в котором представлены доходы и расходы от операционной деятельности.

3. АМОРТИЗАЦИЯ И ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ (МСБУ (IAS) 16, 21, 36, 38, МСФО (IFRS) 3, 16)

3.1. Общие правила амортизации

Порядок начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам в соответствии с МСФО регламентируется МСБУ (IAS) 16 «Основные средства» и МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы».

В соответствии с МСФО **амортизация** – систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования. Амортизационные отчисления представляют собой расходы организации.

Амортизируемые активы – это объекты, которые будут использованы на протяжении более одного отчетного года, но вместе с тем имеют ограниченный срок полезного применения и служат для производства и реализации товаров и услуг, для сдачи в аренду или хозяйственных (административных) целей.

Срок полезного применения амортизируемого объекта определяется сроком его ожидаемого полезного применения (сроком его службы) или количеством продукции или других полезных объектов, которое предполагается получить с его применением. Срок использования актива определяется исходя из полезности актива для предприятия.

При определении срока полезного использования актива необходимо учитывать следующие факторы:

- характер активов; предполагаемое использование актива; *использование оценивается на основе расчетной мощности или физической производительности актива;*

- предполагаемая выработка и физический износ, *который зависит от производственных факторов, таких как количество смен, использующих данный актив, план ремонта и текущего обслуживания, а также условия хранения и обслуживания актива во время простоев;*

- моральное или коммерческое устаревание, *возникающее в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи актива;*

- юридические или аналогичные ограничения по использованию активов, *такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды.*

Срок полезного использования актива может оказаться короче, чем срок его экономической службы. Расчетная оценка срока полезного использования актива производится с применением профессионального суждения, основанного на опыте работы предприятия с аналогичными активами.

МСФО требуют периодического пересмотра сроков службы и норм амортизационных отчислений по отдельным объектам и группам амортизируемых активов, если фактические условия эксплуатации значительно отличаются от тех, которые были приняты в ранее выполненных расчетах сроков и норм амортизации. Результаты изменения сроков и норм амортизации раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности в том периоде, в котором такое изменение состоялось.

Амортизационные отчисления производятся в каждом отчетном периоде в течение всего расчетного срока службы амортизируемого объекта.

Начисление амортизации прекращается после полного погашения амортизируемой стоимости данного объекта.

Амортизация актива может прекращаться и на более раннюю дату, когда:

- 1) актив классифицируется как предназначенный для продажи (или включается в группу ликвидации, которая классифицируется как предназначенная для продажи);
- 2) прекращается признание актива (актив списывается с баланса или полностью амортизируется).

Амортизация не прекращается, когда актив становится неиспользуемым, или изымается из активного использования, за исключением случаев, когда актив полностью амортизируется, или выбран метод амортизации в зависимости от объема производства.

Амортизируемая стоимость – фактическая стоимость приобретения объекта или другая стоимость, принятая в качестве балансовой, за вычетом ликвидационной стоимости, уменьшенной на сумму ожидаемых расходов на выбытие объекта.

Организация самостоятельно выбирает метод амортизации амортизируемого объекта или однородных групп амортизируемых активов.

3.2. Особенности амортизации основных средств

При начислении амортизации в соответствии с МСБУ (IAS) 16 необходимо учитывать особенности основных средств. Основные средства подразделяются на виды.

Земля и здания, на ней расположенные, признаются различными амортизируемыми объектами. Земля имеет неограниченный срок службы и потому, как правило, не амортизируется, за исключением случаев, когда срок ее использования ограничивается. Здания имеют ограниченный срок эксплуатации и подлежат обязательной амортизации.

Увеличение стоимости земли, на которой стоит здание, не оказывает никакого влияния на норму и сумму амортизационных отчислений, проводимых по данному зданию. Регулярные амортизационные отчисления по любому амортизируемому активу проводятся в каждом отчетном периоде, даже тогда, когда реальная стоимость актива на данный момент превышает его балансовую стоимость.

Земля, иное недвижимое имущество, приобретенное для перепродажи, учитывается в качестве оборотных запасов в соответствии с МСБУ (IAS) 2 «Запасы».

Амортизируемая стоимость – это часть стоимости объекта основных средств, от которой начисляется амортизация.

Амортизируемая стоимость объектов основных средств рассчитывается исходя из первоначальной стоимости, уменьшенной на остаточную (ликвидационную) стоимость.

Ликвидационная стоимость актива – это расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезного использования.

Ликвидационная стоимость является остаточной стоимостью актива по окончании срока его полезной службы.

Ликвидационная стоимость объекта, если она существенна, определяется на дату приобретения и начала эксплуатации и впоследствии не уточняется при изменении цен на данный объект.

Ликвидационная стоимость актива может стать равной или превышающей балансовую стоимость актива. В таком случае амортизационные начисления не производятся, пока ликвидационная стоимость основного средства превышает его балансовую стоимость.

Чем выше ликвидационная стоимость, тем меньше будут затраты предприятия по амортизационным отчислениям. Если оценочная ликвидационная стоимость слишком высока, это приведет к убыткам при ликвидации и завышенной прибыли в периоды, предшествующие ликвидации.

Если организация применяет метод оценки основных средств, при котором объекты переоцениваются по справедливой стоимости за вычетом накопленной амортизации, новая оценка ликвидационной стоимости устанавливается после каждой переоценки объекта.

Машины, оборудование, другое имущество, входящее в состав основных средств, требуют немалых затрат на демонтаж и снятие в конце срока полезного использования. Размер таких расходов определяется в начале эксплуатации объекта. Они погашаются на протяжении всего срока службы объекта путем применения одного из двух способов:

1) расходы на демонтаж вычитаются из остаточной (ликвидационной) стоимости объекта и таким образом увеличивают его амортизируемую стоимость и создают в накопленной амортизации некоторую резервную сумму, за счет которой они могут быть списаны в конце срока эксплуатации объекта;

2) расходы на демонтаж постоянно, в течение всего срока службы данного объекта, резервируются путем ежегодного включения в расходы каждого отчетного периода части этой суммы. В конце срока службы объекта расходы на демонтаж, другие ликвидационные расходы погашаются за счет начисленного резерва.

Срок полезной службы амортизируемого объекта, а следовательно, и норма его амортизации могут пересматриваться под влиянием: модернизации объекта; конъюнктуры рынка, изменения экономической политики, когда предполагается продать объект раньше его реального физического износа; технических и технологических изменений. В связи с пересмотром сроков полезной службы и по иным причинам может быть пересмотрен и изменен сам метод начисления амортизации. Поэтому может измениться амортизируемая стоимость и норма амортизации объекта для текущего и будущих отчетных периодов.

При составлении финансовой отчетности в примечаниях должно быть указано: по каждой значимой группе основных средств – применяемый метод амортизации, срок службы, годовая норма амортизации, первоначальная стоимость, начисление амортизации за отчетный период и с начала эксплуатации.

МСФО (IAS) 16 определяет три основных метода расчета амортизационных отчислений:

- линейный метод;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции/выполненных работ/оказанных услуг.

Линейный метод. Это самый простой и распространенный метод начисления амортизации, характеризующийся тем, что амортизируемая стоимость актива списывается на расходы равными частями в течение всего срока полезной службы данного актива. Годовая норма амортизационных отчислений рассчитывается следующим образом:

$$НА = \frac{ПС - ЛС}{СПИ},$$

где НА – норма амортизации;

ПС – первоначальная стоимость;

ЛС – ликвидационная стоимость;

СПИ – срок полезного использования.

Недостаток метода – в равновеликости суммы отчислений в начале и в конце амортизируемого периода, а также в том, что период эксплуатации объекта превышает его амортизационный период. Естественно предположить, что в начальный период эксплуатации машин и оборудования их отдача намного выше, что должно учитываться в методике амортизации. Если компания не может надежно обосновать метод амортизации, то должен использоваться линейный метод ее начисления.

Метод уменьшаемого остатка. При применении этого метода используется коэффициент амортизации как при линейном методе, однако он умножается на дополнительный фактор (коэффициент ускорения) в зависимости от того, как быстро мы планируем амортизировать объект. Существенное отличие данного метода от метода линейной амортизации состоит в том, что коэффициент амортизации применяется не к амортизируемой стоимости, а к остаточной (балансовой стоимости) объекта.

Метод списания стоимости пропорционально объему продукции. Не все способы амортизации основываются на распределении стоимости актива пропорционально времени. В некоторых случаях более рациональным подходом будет являться соотнесение стоимости с количеством выпущенной продукции (оказанных услуг). Метод списания стоимости пропорционально объему продукции состоит в начислении суммы амортизации на основе ожидаемого использования или ожидаемого уровня производительности.

Расчет амортизации по этому методу выглядит следующим образом:

$$НА = \frac{ПС - ЛС}{ОКЕП (У)} \cdot \text{ФКЕП (У)},$$

где ОКЕП (У) – ожидаемое количество единиц продукции (услуг);

ФКЕП (У) – фактическое количество единиц продукции (услуг) за отчетный год.

При начислении амортизации в бухгалтерском учете составляются следующие **корреспонденции счетов**:

Дебет счета «Расходы на амортизацию».

Кредит счета «Накопленная амортизация по ОС».

3.3. Амортизация арендованного имущества и нематериальных активов

Учет и отражение в финансовой отчетности операций по аренде имущества регулируется МСФО (IFRS) 16 «Аренда».

На дату начала аренды арендатор должен признать актив в форме права пользования и обязательство по аренде. На дату начала аренды арендатор должен оценивать актив в форме права пользования по первоначальной стоимости.

Арендатор должен применять следующие требования МСБУ (IAS) 16 «Основные средства» при амортизации актива в форме права пользования. Если договор аренды передает право собственности на базовый актив арендатору до конца срока аренды или если первоначальная стоимость актива в форме права пользования отражает намерение арендатора исполнить опцион на покупку, арендатор должен амортизировать актив в форме права пользования с даты начала аренды до конца срока полезного использования базового актива. В противном случае арендатор должен амортизировать актив в форме права пользования с даты начала аренды до более ранней из следующих дат: дата окончания срока полезного использования актива в форме права пользования или дата окончания срока аренды.

Арендодатель должен классифицировать каждый из своих договоров аренды в качестве операционной или финансовой аренды (п. 61 МСФО (IFRS) 16). Аренда классифицируется как финансовая, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом. Аренда классифицируется как операционная, если она не подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом (п. 62 МСФО (IFRS) 16).

Амортизация объекта финансовой аренды начисляется арендатором в течение периода ожидаемого использования актива. *Периодом ожидаемого использования* объекта финансовой аренды является более короткий из двух периодов – срок аренды либо срок полезного исполь-

зования объекта финансовой аренды. Метод начисления амортизации объекта финансовой аренды определяется арендатором в его учетной политике.

Арендуемое имущество находится на балансе арендатора, и арендатор начисляет амортизацию по данному объекту. Все риски и экономические выгоды переносятся на арендатора. Арендатор начисляет амортизацию методами, которые он использует при начислении амортизации собственного имущества. Сумма амортизационных отчислений является расходами арендатора. Расходами является и арендная плата. Сумма начисленной амортизации и сумма погашенной стоимости объекта аренды, как правило, не совпадают. Но при этом должно соблюдаться условие, чтобы сумма начисленной амортизации за весь период аренды покрывала арендные обязательства. Стоимость арендованного имущества у арендатора должна быть полностью погашена амортизационными отчислениями на протяжении более короткого срока аренды или его полезной службы. Если есть уверенность в выкупе этого имущества, амортизация должна начисляться исходя из полезного срока службы.

Амортизация нематериальных активов. Порядок начисления амортизации нематериальных активов регламентируется МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Амортизируемая стоимость нематериальных активов (НА) определяется так же, как и основных средств.

Ликвидационная стоимость НА, как правило, равняется нулю.

МСБУ (IAS) 38 предусматривает следующее разделение НА:

- 1) НА с конечным сроком полезного использования;
- 2) НА с неопределенным сроком полезного использования.

НА с конечным сроком использования оцениваются в балансе по остаточной стоимости, и по данным активам начисляют амортизацию.

НА с неопределенным сроком использования не амортизируются. По данным активам производят ежегодное тестирование (проверку) на обесценение.

Срок полезной службы НА определяется исходя из следующих факторов:

- ожидаемое применение исходя из юридических и других ограничений;
- данные о типичном жизненном цикле НА;
- стабильность спроса на товары и услуги, производимые с использованием НА;
- зависимость НА от других активов компании.

При начислении амортизации по НА используются такие же методы, как и по основным средствам. Но, как правило, используется равномерный метод.

Методы амортизации и сроки полезной службы НА также пересматриваются в конце отчетного финансового года.

Суммы амортизационных отчислений являются расходами организации.

При начислении амортизации в бухгалтерском учете составляются следующие корреспонденции счетов:

Дебет счета «Расходы на амортизацию».

Кредит счета «Накопленная амортизация по НА».

Стоимость деловой репутации фирмы (гудвилл) определяется как разница между стоимостью приобретения компании или ее доли и справедливой стоимостью поступивших чистых активов на дату покупки.

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

По гудвиллу начисление амортизации не производится, а в последующие отчетные периоды стоимость гудвилла сокращается в связи с уточнением стоимости путем проверки на обесценение (уценки).

Если возникает превышение стоимости активов над ценой покупки (отрицательная деловая репутация) – эта разница признается доходом того отчетного периода, в котором произошло объединение бизнеса.

Организации в своей производственной деятельности осуществляют расходы на разработки (НИОКР), а также исследования полезности продуктов и рынков сбыта до начала массового производства их продуктов.

Исследования – оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний. МСБУ 38 «Нематериальные активы» указывает на то, что затраты на исследования признаются расходами в том отчетном периоде, когда они понесены, и не могут признаваться в качестве нематериальных активов.

Примерами исследовательской деятельности являются:

- 1) деятельность, направленная на получение новых знаний;
- 2) поиск, оценка и окончательный отбор применения результатов собственных исследований или иных знаний;
- 3) поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;

4) консультирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

Разработка – применение результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Затраты на разработки могут признаваться как нематериальный актив только тогда, когда предприятием соблюдаются следующие условия:

- 1) техническая осуществимость завершения создания нематериального актива так, чтобы его можно было использовать или продать;
- 2) намерение завершить создание нематериального актива и использовать или продать его;
- 3) способность использовать или продать нематериальный актив;
- 4) нематериальный актив будет создавать будущие экономические выгоды;
- 5) наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки, использования или продажи нематериального актива;
- 6) способность надежно измерить затраты, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки.

Затраты на разработки должны погашаться равномерно в течение срока получения доходов по каждому проекту путем ежемесячного начисления амортизации. Систематическое начисление амортизации затрат на разработки должно соотноситься с экономическими выгодами от этих затрат. При определении срока амортизации разработок необходимо:

- определить предполагаемую выручку или другие выгоды от продажи или использования продукта или процесса;
- рассчитать период, в течение которого предполагается продавать или использовать продукт, созданный в результате разработок.

Амортизация начисляется с момента готовности продукта или процесса к продаже или использованию и завершается после того, как эти затраты уже не могут быть покрыты за счет будущих экономических выгод. Остаток недоамортизированных затрат списывается на расходы того отчетного периода, в котором определена невозможность их использования.

Если при проведении разработок имеется определенный риск и желаемый результат в будущем не определен, затраты в таком случае относятся к тому отчетному периоду, в котором они произведены, и не учитываются как нематериальный актив.

В примечаниях к финансовой отчетности указываются методы и нормы амортизации, сумма затрат, которая подлежит списанию в отчетном периоде. Подробно отражаются суммы признанных, списанных и недоамортизированных затрат.

3.4. Учет обесценения активов

Стандарт МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов» определяет порядок, который предприятие должно применять при учете активов в результате их обесценения. В случае если актив обесценился, предприятие должно отразить убыток от обесценения. Стандарт также определяет, когда предприятие должно восстанавливать убыток от обесценения, и содержит порядок раскрытия информации.

Организации должны на каждую отчетную дату оценить, имеются ли какие-либо признаки обесценения актива.

МСБУ (IAS) 36 устанавливает ряд признаков, указывающих на возможное обесценение актива, из внешних и внутренних источников информации: уменьшение рыночной стоимости актива, устаревание актива, стоимость чистых активов по отчету о финансовом положении компании выше рыночной стоимости, увеличение затрат на эксплуатацию актива, снижение экономических выгод от эксплуатации актива и др.

В случае наличия признаков обесценения предприятие должно оценить *возмещаемую стоимость актива*. Если возмещаемая стоимость актива меньше его балансовой стоимости, балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой стоимости. Такое уменьшение является убытком от обесценения.

Обесценение активов представляет собой процесс уценки отдельных активов для того, чтобы в отчете о финансовом положении они учитывались по сумме, не превышающей их реальную возмещаемую стоимость.

Возмещаемая стоимость актива оценивается путем расчета справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и ценности использования актива.

Оценивать возмещаемую величину для каждого отдельного актива (группы активов) необходимо во всех случаях, когда можно обосно-

ванно полагать, что его балансовая стоимость частично обесценилась и актив уже стоит меньше.

Ценность использования актива представляет собой дисконтированную сумму будущих потоков денежных средств, поступление которых, по оценкам, ожидается от продолжающегося использования актива и от его выбытия в конце срока службы.

В тех случаях, когда невозможно определить и оценить возмещаемую величину отдельного актива как учетной единицы, используется генерирующая единица.

Единица, генерирующая денежные средства (генерирующая единица), – наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов или групп активов.

Убыток от обесценения активов генерирующей единицы определяется по тем же правилам, что и убыток по отдельно взятому активу. Факт обесценения стоимости актива признается только в случаях, когда его балансовая стоимость оказывается больше, чем чистая стоимость его продажи и сумма ценности от его использования. Если хотя бы одна из этих оценок равна или выше балансовой стоимости актива, сумма обесценения в учете не отражается.

Убыток от обесценения актива отражается в учете как *расход* и показывается в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе. Убыток от обесценения актива признается в том отчетном периоде, в котором выявлено превышение балансовой стоимости актива над его возмещаемой величиной.

Если первоначальная стоимость обесцененного актива ранее переоценивалась и его балансовая стоимость на данный момент выше первоначальной, сумма убытка от обесценения *относится на уменьшение добавочного капитала (резерва по переоценке)* в пределах ранее признанной суммы его дооценки.

После признания убытка от обесценения необходимо пересмотреть оставшийся срок полезной службы и метод амортизации. Сумма ликвидационной стоимости, если она была определена в начале амортизационного срока данного актива, не пересматривается. Новая балансовая стоимость актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется), будет амортизироваться на систематической основе на протяжении оставшегося срока полезной службы актива.

4. МАТЕРИАЛЬНЫЕ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ, РЕЗЕРВЫ, УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (МСБУ (IAS) 2, 16, 37, 38, МСФО (IFRS) 16)

4.1. Материальные оборотные запасы

Порядок формирования стоимости материально-производственных запасов регламентируется МСБУ (IAS) 2 «Запасы». Цель стандарта заключается в установлении порядка учета запасов и определении величины затрат, подлежащих признанию в качестве актива и переносу в следующие периоды до признания соответствующей выручки.

Под запасами в МСБУ (IAS) 2 «Запасы» понимаются активы:

- предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- находящиеся в процессе производства;
- находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

К запасам относят: сырье и материалы, готовую продукцию, незавершенное производство, товары, купленные и предназначенные для перепродажи. Если земля, машины, оборудование и другое имущество (основные средства) приобретены для перепродажи, они также относятся к товарам.

Запасы должны оцениваться в учете и отчетности по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене продажи.

Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

Затраты на переработку запасов включают в себя прямые затраты на оплату труда, отчисления от суммы начисленной оплаты труда и другие, которые непосредственно связаны с производством продукции, а также распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы.

Чистая возможная цена продажи – это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.

Справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в рамках обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (цена выхода).

Чистая цена продажи запасов может отличаться от справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу.

При списании запасов они должны оцениваться следующими методами:

- методом прямой идентификации (по себестоимости каждой единицы) – для запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов;

- по средневзвешенной стоимости;

- методом ФИФО: первое поступление на приход – первое в расход.

Средневзвешенная себестоимость может рассчитываться периодически (ежемесячно) или по мере поступления следующей поставки.

Сумма любой уценки запасов до чистой цены продажи и все потери запасов должны быть признаны в качестве расходов в том периоде, в котором была выполнена уценка или имели место потери.

В международной практике применяются *две системы учета запасов*:

- **система постоянного учета** основана на том, что любое движение запасов отражается на счете «Запасы»: и приобретение, и затраты, связанные с приобретением, и продажа (использование) запасов изменяют сальдо данного счета. Сальдо счета запасов на конец отчетного периода равно величине конечных запасов. Данная система предусматривает ведение детальной информации по каждому виду запасов;

- при использовании **системы периодического учета** счет запасов остается неизменным в течение всего отчетного периода: ни в момент закупки, ни в момент продажи (использования) запасов он не меняется. Закупки товаров, транспортные затраты при закупке учитываются на отдельных счетах, сальдо которых в конце отчетного периода учитывается при расчете себестоимости реализованных товаров.

4.2. Недвижимость и другое имущество, относящееся к основным средствам

Методическим материалом в практике ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности по основным средствам является МСБУ (IAS) 16 «Основные средства». Основными аспектами учета основных средств являются признание активов, определение их балансовой стоимости, а также соответствующих амортизационных отчислений и убытков от обесценения, подлежащих признанию.

Основные средства – это материальные активы, которые одновременно имеют следующие признаки:

- предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях;
- предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода;
- способны давать предприятию доходы в будущие периоды;
- стоимость данного объекта может быть надежно измерена.

Основные средства подразделяются на классы.

Класс основных средств – это группа основных средств, сходных с точки зрения своей природы и характера использования в деятельности предприятия.

К классам основных средств относят:

- землю;
- землю и здания;
- машины и оборудование;
- водные суда;
- воздушные суда;
- автотранспортные средства;
- мебель и встраиваемые элементы;
- офисное оборудование.

Если объект основных средств удовлетворяет критерию признания, он должен первоначально оцениваться по фактической стоимости (первоначальной стоимости).

Первоначальная стоимость – это сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств либо справедливая стоимость другого возмещения, переданного за актив, на момент его приобретения или сооружения. Первоначальная стоимость объекта основных средств включает:

- цену покупки, включая импортные пошлины, за вычетом торговых скидок и возмещений;
- любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия;
- предварительную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода.

Балансовая стоимость – сумма, по которой признается актив после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Проценты по кредитам и займам до принятия объекта основных средств в эксплуатацию могут капитализироваться, т. е. увеличивать затраты на приобретение основных средств, после ввода в эксплуатацию – относятся на расходы соответствующего периода.

В случае если основные средства приобретаются в результате обмена на аналогичные активы – приобретаемый актив оценивается по справедливой стоимости, которая равна справедливой стоимости отдаваемого актива плюс или минус сумма, которая была уплачена денежными средствами.

Затраты на ремонт и техническое обслуживание не увеличивают стоимость основных средств и относятся на расходы отчетного периода.

Увеличение стоимости основных средств может происходить:

- в результате модификации и модернизации объекта основных средств, приводящих к увеличению срока полезного использования;
- усовершенствования составных частей основных средств, которые приведут к улучшению качества выпускаемой продукции;
- применения новых производственных процессов, которые приведут к существенному уменьшению первоначально оцененных производственных затрат.

Международные стандарты разрешают переоценку основных средств. Переоценка должна проводиться регулярно на конец отчетного периода, и частота переоценок зависит от колебаний справедливой стоимости.

4.3. Аренда имущества

Учет и отражение в финансовой отчетности операций по аренде имущества регулируются МСФО (IFRS) 16 «Аренда».

Аренда – это договор или часть договора, согласно которому(ой) передается право пользования активом (базовый актив) в течение определенного периода в обмен на возмещение.

Дата начала аренды – дата, на которую арендодатель делает базовый актив доступным для использования арендатором.

Срок полезного использования – период, на протяжении которого, как ожидается, актив будет доступен для использования организацией; или количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

Срок экономического использования – либо период, в течение которого, как предполагается, возможно экономическое использование актива одним или более пользователем, либо количество единиц продукции или аналогичных единиц, которое предполагается получить от актива одним или более пользователем.

Справедливая стоимость – в целях применения требований МСФО 16, касающихся учета у арендодателя – сумма, на которую можно обменять актив или погасить обязательство в сделке между хорошо осведомленными независимыми сторонами, желающими совершить такую сделку.

Арендные платежи – платежи, осуществляемые арендатором в пользу арендодателя в связи с правом пользования базовым активом в течение срока аренды.

Арендодатель должен классифицировать каждый из своих договоров аренды в качестве **операционной или финансовой аренды** (п. 61 МСФО (IFRS) 16). Аренда классифицируется как финансовая, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом. Аренда классифицируется как операционная, если она не подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом (п. 62 МСФО (IFRS) 16).

Арендатор применяет единую модель учета аренды, в соответствии с которой признает все договоры аренды в бухгалтерском балансе. Объект финансовой аренды принимается арендатором *на баланс*, при этом во время зачисления на баланс арендатор признает одновременно **актив** и **долгосрочное обязательство** по аренде.

Арендатор на дату начала аренды должен оценивать и признавать на балансе актив в форме права пользования по **первоначальной стоимости**, которая должна включать следующее:

- величину первоначальной оценки обязательства по аренде;
- арендные платежи на дату начала аренды или до такой даты за вычетом полученных скидок;
- любые первоначальные прямые расходы, понесенные арендатором;
- оценку расходов, которые понесет арендатор в случае демонтажа или восстановления базового актива до состояния, которое требуется согласно условиям аренды.

Если арендатор применяет модель учета **по справедливой стоимости** в МСБУ (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» в отношении инвестиционной недвижимости, он также должен применять данную модель учета по справедливой стоимости в отношении активов в фор-

ме права пользования, которые удовлетворяют определению инвестиционной недвижимости в МСБУ (IAS) 40.

Если активы в форме права пользования относятся к классу основных средств, к которому арендатор применяет модель учета *по переоцененной стоимости* в МСФО (IFRS) 16, арендатор вправе принять решение о применении данной модели учета по переоцененной стоимости в отношении всех активов в форме права пользования, которые относятся к такому классу основных средств.

На дату начала аренды арендатор должен оценивать обязательство по аренде *по приведенной стоимости* арендных платежей, которые еще не осуществлены на эту дату. Арендные платежи необходимо дисконтировать с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды, если такая ставка может быть легко определена. Если такая ставка не может быть легко определена, арендатор должен использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств.

И, подобно действующим правилам учета финансовой аренды, при любой форме аренды в расходы периода попадут расходы на амортизацию базового актива (как правило, включаются в расходы операционной деятельности) и финансовые расходы на остаток обязательства по аренде (лизингу).

После даты начала аренды арендатор должен оценивать обязательство по аренде следующим образом:

- а) увеличивая балансовую стоимость для отражения процентов по обязательству по аренде;
- б) уменьшая балансовую стоимость для отражения осуществленных арендных платежей;
- в) переоценивая балансовую стоимость для отражения переоценки или модификации договоров аренды или для отражения пересмотренных по существу фиксированных арендных платежей.

На дату начала аренды арендодатель должен признавать в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в финансовой аренде, и представлять их в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистой инвестиции в аренду.

4.4. Нематериальные активы

Целью МСБУ 38 «Нематериальные активы» является определение методики учета нематериальных активов, а также освещение вопросов признания их балансовой стоимости и сумм начисленного износа.

Нематериальные активы — это имущество, не имеющее материально-вещественного содержания, или это содержание не имеет решающего значения или не рассматривается из-за юридических ограничений.

Для того чтобы можно было признать (поставить на учет) такой актив, он должен соответствовать определению и критериям признания:

- актив можно идентифицировать как отдельный объект учета;
- компания должна обладать контролем над этим активом;
- поток будущих экономических выгод от использования актива должен быть высоковероятен;
- стоимость актива может быть надежно оценена.

В противном случае затраты относятся на финансовый результат как расходы периода.

Нематериальные активы представляют собой денежные затраты на их приобретение или на создание в самой компании. Затраты на любые объекты с нематериальной субстанцией могут быть приняты на баланс в качестве нематериальных активов только тогда, когда они соответствуют указанным ниже критериям признания.

Для признания нематериального актива необходимо, во-первых, чтобы были соблюдены критерии идентификации: возможность отделения актива от организации с целью продажи, передачи, сдачи в аренду и т. д.; возникновение актива из договорных или других юридических прав. Во-вторых, необходимо наличие контроля организации над будущими экономическими выгодами, которые ожидаются от использования данного актива. Наличие контроля возможно только при наличии юридических прав, защищающих право собственности на данный актив.

Нематериальный актив признается в том случае, если:

- существует вероятность поступления будущих экономических выгод от использования этого актива;
- себестоимость актива поддается надежной оценке.

Нематериальные активы могут стать собственностью путем приобретения у других юридических лиц, в случае объединения компаний, при приобретении посредством предоставления государственной субсидии, в результате обмена на другие активы и т. д.

Нематериальными активами, например, являются: патенты, лицензии, компьютерное программное обеспечение, авторские права, деловая репутация (гудвилл), возникающая при покупке компаний, права на промышленные образцы, расходы на разработки и опытно-конструкторские работы, торговые марки и товарные знаки.

Первоначально нематериальный актив должен оцениваться *по себестоимости*.

В случае приобретения нематериального актива в результате объединения компаний его себестоимостью будет *справедливая стоимость* актива на дату приобретения. Приобретаемый в таком случае актив может быть отделяемым только вместе со связанным с ним материальным или нематериальным активом. Например, товарный знак на минеральную воду нельзя приобрести отдельно от источника этой воды. В таких случаях организация-покупатель объединяет несколько активов и признает их в качестве отдельного нематериального актива, обособленно от деловой репутации приобретаемой организации.

Нематериальные активы могут поступать в организацию за счет средств государственного субсидирования при предоставлении права посадки в аэропорту, лицензий на радио- и телевидение, права на доступ к каким-либо другим ограниченным ресурсам.

При предоставлении нематериального актива организации по государственному субсидированию оценка нематериального актива ведется одним из двух допустимых способов:

- 1) *по справедливой стоимости;*
- 2) *по номинальной сумме и затратам, относящимся к подготовке актива к использованию по основному назначению.*

При поступлении нематериального актива в организацию по обмену на другой неденежный актив или на комбинацию неденежных и денежных активов в качестве первоначальной стоимости будет выступать его *справедливая стоимость*.

Себестоимость внутренне созданного нематериального актива включает все расходы, связанные с его созданием и подготовкой к использованию по назначению.

Нематериальные активы переоцениваются по справедливой стоимости. Переоценка нематериальных активов должна производиться по мере изменения их справедливой стоимости.

Балансовая стоимость нематериального актива определяется за минусом накопленной амортизации после первоначального признания или последней переоценки и за минусом накопленной суммы убытка от переоценки.

Сумма дооценки нематериального актива относится на увеличение собственного капитала. Если балансовая стоимость нематериального актива при переоценке понижается, то сумма снижения признается расходом отчетного периода.

Выбытие нематериального актива в результате продажи или обмена вызывает необходимость списать его остаточную стоимость. При списании нематериального актива его первоначальная или переоцененная стоимость списывается с соответствующего счета с одновременным списанием накопленной по данному объекту амортизации.

4.5. Резервы, условные активы и обязательства

Для учета резервов, условных обязательств и условных активов применяется МСБУ (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Обязательство – действительная обязанность компании, возникающая из прошлых событий, в результате исполнения которой ожидается выбытие из компании ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды.

Обязательства компании можно разделить на две группы: **точно известные и оценочные**. Точно известные обязательства уже в момент их возникновения позволяют оценить и признать сумму, подлежащую возмещению, например кредиторская задолженность по акцептованным расчетным документам, основной долг по ссуде банка. Оценочные обязательства отличаются тем, что в момент их возникновения сумма, подлежащая возмещению, неизвестна и определяется только приближенно-расчетным путем, например обязательства по гарантийному ремонту технически сложных вещей.

Существуют так называемые начисляемые обязательства, сумма которых заранее неизвестна, например проценты за пользование кредитом, сроки погашения которого могут меняться под влиянием различных обстоятельств.

Резервы (оценочные обязательства) представляют собой обязательства с неопределенными временем и суммой возмещения. В таком понимании резервы представляются достаточно условными величинами, ведь существует неясность срока погашения зарезервированного обязательства. Резервы являются ярко выраженными оцениваемыми обязательствами, которые необходимо четко отделить от кредиторской задолженности и других точных обязательств.

Условия начисления резервов как оценочных обязательств:

- наличие текущего обязательства, возникшего в результате прошлых событий;
- вероятное выбытие экономически выгодных ресурсов для погашения обязательства;

- достаточно надежная оценка суммы обязательства.

Надежная оценка обязательства является неперенным условием начисления резерва. В определении резерва указано, что он создается с неопределенной суммой. Но без оценки невозможно признать какую-либо статью в отчетном бухгалтерском балансе. Резерв нельзя оценить точно, поэтому в МСБУ (IAS) 37 установлено, что сумма, признанная в качестве резерва, должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату.

Наилучшая оценка – это сумма, которую компания должна бы уплатить для погашения обязательств на отчетную дату.

МСБУ (IAS) 37 предусматривает, что резерв должен использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых этот резерв был создан.

В общем смысле все оценочные обязательства являются условными, поскольку не определены время или сумма погашения их. Однако в МСБУ (IAS) 37 термин «условный» применяется к обязательствам и активам, которые не признаются из-за того, что их существование будет подтверждено только при наступлении или ненаступлении одного или нескольких неопределенных событий в будущем, не находящихся полностью под контролем компании.

Условный актив – это возможный актив, возникающий в результате прошлых событий, существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, находящихся вне полного контроля компании, например судебный иск, предъявленный компанией, возможность выиграть который оценивается специалистами как неопределенная. Условный актив не признается в балансе до тех пор, пока не появятся очевидные свидетельства того, что он отвечает требованиям признания актива. Но в таком случае он перестает быть условным активом.

Условный актив не признается в финансовой отчетности в соответствии с принципом осмотрительности, так как его признание потребует признать и соответствующий доход, который может быть никогда не получен компанией.

Условное обязательство – это:

- либо возможное обязательство, возникающее в результате прошлых событий, существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопреде-

ленных будущих событий, находящихся вне полного контроля компании;

- либо текущее (существующее) обязательство, возникающее в результате прошлых событий, но не признаваемое потому, что:

- нет вероятности того, что погашение обязательства приведет к уменьшению ресурсов, содержащих экономические выгоды;

- стоимость обязательства не может быть надежно оценена.

Компания не признает условные обязательства в своей финансовой отчетности, но обязана раскрыть в примечаниях условное обязательство, если перспектива его возможного погашения не является слишком отдаленной.

5. УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ И УЧАСТИЯ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (МСБУ (IAS) 27, 28, 40, МСФО (IFRS) 11)

5.1. Общий подход к учету инвестиций

Многие компании инвестируют средства в другие предприятия.

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:

1) *краткосрочные* – срок, использования которых менее года и которые могут быть легко и быстро реализованы, приобретаются с целью быстрого получения денег (*к ним относятся и эквиваленты денежных средств*);

2) *долгосрочные* – приобретаются с целью систематического длительного по времени получения дохода и тем самым увеличения капитала.

МСБУ (IAS) 28 предусматривает классификацию инвестиций по категориям:

- 1) инвестиции, удерживаемые до погашения;
- 2) инвестиции, удерживаемые на неопределенный срок;
- 3) инвестиции, предназначенные для торговли;
- 4) инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи.

По сущности инвестиции подразделяются на:

- 1) инвестиции, не дающие ни влияния, ни контроля (до 20 %);
- 2) инвестиции, дающие влияние, но не дающие контроля (от 20 до 50 %);

3) инвестиции, дающие и влияние, и контроль (свыше 50 %).

В балансе инвестиции отражаются по справедливой стоимости или по наименьшему из значений: себестоимости и рыночной стоимости.

Увеличение или уменьшение рыночной стоимости краткосрочных инвестиций на каждую отчетную дату может отражаться и как доход, и как расход в отчете о прибылях и убытках. Или доход в виде разницы может относиться на увеличение капитала, а снижение в дальнейшем стоимости инвестиции – на уменьшение капитала. Порядок закрепляется в учетной политике.

Себестоимость инвестиций – состоит из рыночной стоимости на день приобретения и расходов, связанных с приобретением инвестиций (пошлины, сборы, гонорары, брокерские вознаграждения и т. д.).

При этом следует учитывать:

1) акции и другие ценные бумаги – в учете отражаются по рыночной стоимости;

2) иные долевые вложения – отражаются по справедливой стоимости передаваемого имущества;

3) разность между стоимостью приобретения и выкупной стоимостью долговых ценных бумаг (например, облигаций) относится на доходы на протяжении всего срока до их погашения и отражается в отчете о прибылях и убытках;

4) дебиторская задолженность по не выплаченным за предыдущие периоды процентам и дивидендам уменьшает себестоимость инвестиций.

При реализации инвестиций разница между выручкой и балансовой стоимостью отражается как прибыль или убыток в том периоде, когда была произведена реализация.

Долгосрочные инвестиции при их приобретении оцениваются по себестоимости приобретения. По долгосрочным инвестициям могут проводиться переоценки до их справедливой стоимости, *за которую принимается текущая рыночная стоимость.*

Увеличение стоимости долгосрочных инвестиций при их переоценке увеличивает капитал организации и относится на соответствующий счет дооценки долгосрочных финансовых вложений. При уменьшении балансовой стоимости разница относится на увеличение убытка, но при этом должны учитываться суммы ранее произведенных дооценок долгосрочных финансовых вложений.

5.2. Инвестиции в дочерние и ассоциированные организации

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

Дочернее предприятие – предприятие, в том числе неакционерное (такое, как партнерство), которое контролируется другим предприятием, называемым материнским предприятием.

Ассоциированное предприятие – предприятие, в том числе неакционерное (такое, как партнерство), на деятельность которого инвестор оказывает значительное влияние и которое не является ни дочерним предприятием, ни долей в совместной деятельности.

Материнское предприятие – предприятие, имеющее одно или несколько дочерних предприятий.

Контроль – право материнской компании определять финансовую и операционную политику дочернего предприятия с целью извлечения выгод от его деятельности.

Обычно контроль возникает, если материнская компания имеет 50 % и более голосов голосующих акций организации.

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

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

Метод учета инвестиций по долевному участию означает, что при первоначальном признании инвестиции учитываются по себестоимости, а по окончании каждого отчетного года должна производиться корректировка изменения доли инвестора в чистых активах дочерней компании, т. е. на сумму полученной прибыли или убытка.

Прибыль или убыток инвестора включает в себя его долю от прибыли или убытка, а также долю в составе прочего совокупного дохода от инвестиций.

Если инвестор, не контролируя объект инвестиций, участвует в принятии решений по его финансовой или операционной политике, это означает, что он оказывает *значительное (существенное)* влияние на инвестируемую компанию. Подобный объект инвестиций получил название ассоциированной компании.

Существенное влияние возникает, если:

- инвестор имеет право собственности на 20–50 % акций с правом голоса;
- инвестор имеет представительство в совете директоров или аналогичном органе управления;
- инвестор принимает участие в процессе выработки политики объекта инвестирования;
- между инвестором и объектом инвестиций осуществляются крупные сделки;
- инвестор и объект инвестиций обмениваются управленческим персоналом;
- инвестор и объект инвестиций предоставляют друг другу важную управленческую информацию.

Само понятие значительного влияния предполагает, что инвестор во многом ответствен за результаты деятельности ассоциированной компании и рентабельность инвестиций во многом зависит от правильности принимаемых инвестором решений по финансовой и операционной политике ассоциированного предприятия.

Поскольку ассоциированная компания не контролируется материнской или дочерней компанией, то для учета инвестиций применяется метод долевого участия.

В примечаниях к отчету о финансовом положении раскрывается рыночная стоимость инвестиций, справедливая стоимость инвестиционной собственности, если они учитывались в другой оценке.

В примечаниях к отчету о прибылях и убытках раскрываются проценты, дивиденды и другие доходы отдельно по краткосрочным и долгосрочным инвестициям; прибыли и убытки от продажи краткосрочных инвестиций, суммы дооценки или снижения стоимости долгосрочных инвестиций.

Информация об инвестициях в ассоциированные компании определяется МСБУ (IAS) 28, согласно которому в примечаниях к отчетности должно отражаться, каким методом учитываются инвестиции. В сводной финансовой отчетности инвестиции в ассоциированные компании, учтенные по методу долевого участия, должны показываться в балансе отдельной строкой в составе долгосрочных инвестиций как показатель «Инвестиции в ассоциированные компании», а в отчете о прибылях или убытке и прочем совокупном доходе доля инвестора также показывается отдельной строкой. В примечаниях отражается перечень ассоциированных компаний, сведения об их деятельности.

Информация об инвестиционной собственности должна раскрывать применяемые модели учета по справедливой или первоначальной

стоимости приобретения. По доходам и расходам отражаются: доходы от арендных платежей и другие доходы, прямые операционные расходы, расходы по объектам, приносящим доходы и не приносящим доходы.

В отчетности об участии в совместной деятельности должна содержаться информация о характере совместной деятельности и перечень совместных предприятий, порядок получения и отражения доходов.

5.3. Инвестиционная собственность

МСБУ (IAS) 40 «Инвестиционная собственность» применяется при признании, измерении и раскрытии информации об инвестиционном имуществе.

Инвестиционная собственность – 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.

Важное значение для определения инвестиционной собственности имеет цель использования.

Первоначально инвестиционная собственность отражается в учете по себестоимости приобретения или строительства. Впоследствии компания может выбрать различные варианты оценки в отношении инвестиционной собственности.

Согласно МСБУ (IAS) 40, разрешено два варианта учета инвестиционной собственности:

- 1) по справедливой стоимости. Все изменения стоимости отражаются на счетах прибылей и убытков и влияют на финансовый результат;
- 2) по первоначальной стоимости приобретения с начислением в дальнейшем амортизации и признанием убытков от обесценения.

В процессе деятельности организации способ использования тех или иных активов может измениться. В этой связи МСБУ (IAS) 40 рассматривает возможность переклассификации инвестиционной собственности.

Согласно требованиям стандарта, такая переклассификация может быть произведена только в том случае, когда произошло изменение в

использовании актива, подтвержденное одним из следующих свидетельств:

- начало использования актива в процессе производства, представления товаров и услуг или для административных целей – перевод из категории инвестиционной собственности в категорию собственности, используемой владельцем (основных средств);

- начало модификации (разработки) с целью перепродажи – перевод из категории инвестиционной собственности в категорию запасов;

- окончание использования собственности владельцем – перевод из категории собственности, используемой владельцем (основных средств), в категорию инвестиционной собственности;

- начало сдачи в операционную аренду третьей стороне – перевод из категории запасов в категорию инвестиционной собственности.

При переводе из категории инвестиционной собственности в категорию основных средств, запасов переклассификация осуществляется по справедливой стоимости на дату перевода.

5.4. Вложения в совместную деятельность

Совместная деятельность 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 (IFRS) 11 «Соглашения о совместной деятельности»**.

Соглашение о совместной деятельности – это договорное соглашение о деятельности, над которой две и более стороны обладают совместным контролем.

Совместная деятельность может осуществляться различными способами, но необходимым условием является наличие совместного контроля.

Совместная деятельность обладает следующими особенностями:

- стороны связаны договорным соглашением;
- договорное соглашение предоставляет двум или большему числу сторон совместный контроль над деятельностью.

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

Выделяют **два типа** совместной деятельности:

- **совместная операция** – это совместная деятельность, которая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на активы и ответственности по обязательствам, связанным с деятельностью. Такие стороны именуются участниками совместной операции;

- **совместное предприятие** – это совместная деятельность, которая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности. Такие стороны именуются участниками совместного предприятия.

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

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

2) при совместных предприятиях используется метод долевого участия.

В отчетности каждый участник в совместной операции признает:

- свои активы, включая свою долю в совместных активах;
- свои обязательства, включая свою долю в совместных обязательствах;
- свою выручку от продажи доли в продукции, произведенной в результате совместной операции;
- свою долю 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 (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия».

Сторона, которая является участником совместного предприятия, но не обладает совместным контролем, должна отразить свою долю участия в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», если только у нее нет значительного влияния на совместное предприятие, в случае чего сторона должна отразить свою долю в соответствии с МСБУ (IAS) 28.

6. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ И ЗАТРАТ ПО ЗАЙМАМ (МСБУ (IAS) 23, 32, МСФО (IFRS) 2, 7, 9)

6.1. Финансовые инструменты, активы и обязательства, их категории

Порядок учета и отражение в отчетности информации о финансовых инструментах определяются МСБУ (IAS) 32 «Финансовые инструменты – представление информации», МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты – раскрытие информации», МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», а также МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами».

Финансовыми инструментами называют договорные отношения двух юридических (физических) лиц, в результате которых у одной компании возникает финансовый актив, а у другой – финансовые обязательства или долевыми инструментами, связанные с капиталом.

К финансовым инструментам относят: дебиторскую и кредиторскую задолженность в традиционных формах и в виде векселей, облигаций, долговых и долевого ценных бумаг, процентные и валютные сделки по покупке и продаже иностранной валюты, гарантии по обязательствам и др.

В соответствии с МСБУ (IAS) 32 «Финансовые инструменты – представление информации» финансовые инструменты делят:

- на финансовые активы;
- финансовые обязательства;
- долевыми инструментами.

Финансовый актив – это один из нижеследующих активов:

- денежные средства;
- договорное право требования денежных средств;
- договорное право на обмен финансовых инструментов с другой компанией на выгодных условиях;
- долевого инструментами другой компании;
- договор, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами компании.

Финансовое обязательство – это любая обязанность по договору:

- предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой компании;
- обменять финансовые инструменты с другой компанией на потенциально невыгодных условиях;

- договор, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами компании.

Долевой инструмент – это любой договор, подтверждающий право на долю активов компании, оставшихся после вычета всех ее обязательств.

Примерами долевого инструмента являются выпущенные обыкновенные акции, опционы и варранты на собственные акции и иные аналогичные инструменты. Выплаты дивидендов представляют собой распределение части активов, составляющих капитал организации.

Финансовые обязательства отличаются от долевого инструмента тем, что проценты, дивиденды, прибыли и убытки по финансовым обязательствам отражаются в учете прибылей и убытков, а доходы по долевым инструментам, распределенные в пользу их владельцев, относят на уменьшение счетов капитала.

Выделяют сложные финансовые инструменты, производные инструменты и встроенные производные финансовые инструменты.

Финансовые активы подразделяются на категории:

1) финансовые активы, предназначенные для продажи (спекулятивные);

2) финансовые активы (инвестиции), удерживаемые до погашения;

3) ссуды и дебиторская задолженность, представленные компанией;

4) финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи, те финансовые активы, которые не попали в первые три категории.

Финансовые обязательства классифицируются по 2 группам:

1) торговые финансовые обязательства;

2) прочие финансовые обязательства.

6.2. Признание, прекращение признания финансовых активов и обязательств, их зачет

Признание финансовых активов и обязательств является обязательным в отчетном бухгалтерском балансе только в том случае, если данная организация получает права или принимает на себя обязательства по договору в отношении того или иного финансового инструмента. Они отражаются соответственно в активе или пассиве баланса.

Признание активов и обязательств осуществляется по факту отгрузки товара или оказания услуги.

При признании финансового актива важно обратить внимание на то, что данный актив должен быть списан стороной, которая его пере-

дает (продает). Если договор передачи финансового актива не соответствует условиям прекращения его признания у передающей стороны, покупатель, в свою очередь, не должен признавать его в своей финансовой отчетности.

По сделкам, носящим регулярный характер, операции по покупке следует признавать в учете:

- 1) по дате заключения сделки (принятия обязательства);
- 2) по дате расчетов (когда произошла передача).

Дата заключения сделки – это день, когда организация принимает на себя обязательство купить актив.

Дата расчетов – это день, когда обусловленный договором инструмент был фактически передан организации.

При первоначальном признании финансовые активы учитываются **по справедливой стоимости**.

Финансовый актив списывается с баланса при выполнении следующих условий:

- 1) передающая сторона передала все права и риски;
- 2) передающая сторона должна утратить контроль над активами и право распоряжаться активами.

Финансовый результат от выбытия финансового актива признается на счете прибылей и убытков.

Прекращение признания финансового обязательства осуществляется в результате:

- 1) погашения;
- 2) аннулирования;
- 3) истечения срока выполнения;
- 4) замены другим с существенно отличающимся условием.

Если происходит **прекращение части финансового актива или обязательства**, то балансовая стоимость распределяется между оставшейся и проданной частями пропорционально справедливой стоимости.

МСБУ (IAS) 32 «Финансовые инструменты – представление информации» допускает в отдельных случаях взаимный зачет финансовых активов и финансовых обязательств.

Требования к раскрытию информации о финансовых инструментах содержатся в МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты – раскрытие информации». В отчетности должна содержаться информация, позволяющая пользователям отчетности оценивать значение финансовых инструментов, а также характер рисков, возникающих в связи с их использованием.

В балансе финансовые активы раскрываются в разрезе категорий.

Возникновение просроченной кредиторской задолженности влечет за собой ее раскрытие в примечаниях.

В отчете о прибылях и убытках или примечаниях к нему раскрываются отдельно прибыли и убытки:

- по финансовым активам для торговли;
- по финансовым активам для перепродажи;
- по инвестициям, удерживаемым до погашения, займам и дебиторской задолженности.

В соответствии с МСФО (IFRS) 7 необходимо раскрыть информацию об учетной политике в отношении финансовых инструментов: критериях отнесения финансовых инструментов к различным группам, о подходах и методах их оценки, использовании счетов резерва, о потенциальных угрозах возникновения рисков от операций с финансовыми инструментами.

Особое внимание уделяется оценке и анализу рисков, которым подвергаются операции с финансовыми инструментами.

К финансовым рискам относятся:

- ценовой риск;
- кредитный риск;
- риск денежного потока;
- риск ликвидности.

6.3. Учет затрат по займам

МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам» раскрывает правила признания затрат по займам, порядок их капитализации, определяет методы бухгалтерского отражения затрат по займам.

Затраты по займам – это процентные и другие расходы, которые несет компания в связи с получением заемных средств. В качестве затрат по займам признаются:

- проценты по банковским овердрафтам, краткосрочным и долгосрочным ссудам;
- сумма скидок или премий, связанных с заемными средствами;
- дополнительные затраты, которые были произведены в связи с получением ссуд и займов;
- платежи по финансовой аренде, выплачиваемые сверх суммы основного долга по арендованному имуществу;
- курсовые разницы.

Согласно МСБУ (IAS) 23, проценты по кредитам и займам должны признаваться расходами в том отчетном периоде, в котором возникли обязательства по их выплате, независимо от их погашения.

Все остальные расходы должны быть учтены в тех периодах, в которых будет пользоваться предприятие заемными средствами.

Курсовые разницы по основному долгу должны признаваться в качестве прибыли или убытка от курсовых разниц. Курсовые разницы по начисленным, но неоплаченным процентам признаются расходом по обслуживанию долга.

МСБУ (IAS) 23 допускает и другой вариант, который предусматривает отнесение затрат по займам на увеличение стоимости активов (основных средств, нематериальных активов).

Предприятие в своей учетной политике может выбрать один из двух вариантов учета затрат по заемным средствам:

1) основной – затраты по займам признаются расходом того периода, в котором они возникли;

2) альтернативный – затраты по займам признаются расходом того периода, в котором они возникли, за исключением затрат по займам, непосредственно относящихся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива.

Затраты по займам представляют собой компонент себестоимости квалифицируемого актива, если они непосредственно связаны:

- с его приобретением;
- с его строительством;
- с его производством.

Все затраты по займам, которые непосредственно связаны с квалифицируемым активом, должны включаться в стоимость этого актива (*капитализироваться*). **Квалифицируемые активы** – это активы, которые требуют значительного времени на доведение их до состояния пригодности к использованию по назначению или к продаже.

К ним относятся: основные средства, незавершенное производство, инвестиционная собственность, отдельные виды материалов, которые требуют значительного времени для приведения в состояние готовности для продажи.

Все остальные затраты по займам относятся на расходы того периода, в котором они понесены.

Капитализация затрат по займам начинается с того периода, в котором возникли расходы по квалифицируемому активу, начисляются затраты по займам и начался процесс подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.

Расходы на квалифицируемый актив включают только те расходы, которые выражаются в денежных платежах, переводах других активов или принятии процентных обязательств. Расходы уменьшаются на величину любых полученных в связи с данным активом промежуточных выплат и субсидий.

Капитализация затрат по займам должна *приостанавливаться* в течение продолжительных периодов, когда активная деятельность по модификации объекта прерывается.

Капитализация должна *прекращаться*, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию по назначению или продаже. Обычно это происходит, когда завершено физическое сооружение актива, даже если повседневная административная работа все еще продолжается и еще остаются незначительные доработки (такие как оформление объекта в соответствии с требованиями покупателя или пользователя). Отметим, что проценты, насчитываемые в период между завершением строительства и продажей, относятся на затраты. Актив в это время не амортизируется (хотя он должен проверяться на предмет обесценивания).

Когда сооружение квалифицируемого актива завершается по частям и каждая часть может использоваться в то время, как сооружение других частей продолжается, капитализация затрат по займам должна прекращаться по завершении в основном всей работы, необходимой для подготовки данной части актива к использованию по назначению или продаже.

7. УЧЕТ ВЫРУЧКИ И ГОСУДАРСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ (МСБУ (IAS) 20, МСФО (IFRS) 15)

7.1. Учет выручки по видам деятельности

Порядок учета выручки по видам деятельности регулируется МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Целью настоящего стандарта является установление принципов, которые должна применять организация при отражении в финансовой отчетности информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем.

Основной принцип настоящего стандарта требует признания организацией выручки для отражения передачи товаров или услуг покупателю в сумме, отражающей возмещение.

Стандарт по признанию выручки применяется ко всем договорам с покупателями за исключением:

- договоров аренды (МСФО (IFRS) 16 «Аренда»);
- договоров страхования (МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»);
- финансовых инструментов и других договорных прав или обязательств, регламентируемых МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (например, проценты и дивиденды), МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», МСБУ (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» и МСБУ (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»;
- бартерных операций по обмену активами между компаниями одного направления деятельности для целей стимулирования продаж покупателям.

Доход – увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которое приводит к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала.

Выручка – доход, возникающий в ходе обычной деятельности компании.

Стандарт использует «договорной» подход, согласно которому признание выручки по договорам с покупателями базируется на изменении активов и обязательств, которые возникают, когда организация становится стороной по договору и начинает выполнять по нему обязательства.

Договор – соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое создает обеспеченные правовой защитой права и обязательства.

Покупатель – это сторона, которая заключила с организацией договор на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности организации, в обмен на возмещение.

У продавца товара или услуги после заключения договора с покупателем может возникать договорной актив.

Договорной актив – это право организации на вознаграждение в обмен на товары или услуги, переданные покупателю, которое обусловлено причиной иной, чем течение времени (например, будущим исполнением организацией обязательств по договору).

Договорное обязательство – это обязательство организации передать товары или услуги, за которые организация получила вознаграж-

дение (или организации причитается вознаграждение) от покупателя. В случае получения авансового платежа у продавца появляется договорное обязательство по поставке товара, которое прекращается в момент его поставки одновременно с признанием выручки.

В зависимости от договора обещанные товары или услуги могут включать в себя, среди прочего:

- продажу товаров, произведенных организацией;
- перепродажу товаров, приобретенных организацией;
- перепродажу прав на товары или услуги, приобретенные организацией (например, билетов);
- выполнение оговоренной в договоре задачи (или задач) для покупателя;
- оказание услуги, заключающейся в готовности предоставить товары или услуги;
- оказание услуги, заключающейся в организации передачи товаров или услуг покупателю другой стороной;
- предоставление прав на товары или услуги, подлежащие предоставлению в будущем, которые покупатель может перепродать или предоставить своему покупателю;
- строительство, производство или разработку актива от имени покупателя;
- предоставление лицензий;
- предоставление опционов на приобретение дополнительных товаров или услуг.

Организация должна детализировать информацию о выручке, признанной по договорам с покупателями, по следующим категориям:

- вид товара или услуги;
- географический регион;
- рынок или класс покупателей;
- вид договора;
- срок действия договора;
- распределение во времени передачи товаров или услуг;
- каналы сбыта.

Выручка может быть признана только тогда, когда организация выполнила обязательства по договору. Она может признаваться в определенный момент времени или в течение определенного периода.

Организация признает выручку в определенный момент времени, когда происходит передача обещанных по договору товаров или оказание услуг покупателю. По существу, товары (услуги) передаются

(оказываются), когда покупатель получает контроль над ними. Следовательно, выручка признается в момент получения покупателем контроля над соответствующими активами (так как товары и услуги являются активами в момент их получения).

Контроль – это возможность управлять использованием и получать в значительной степени все существующие преимущества от актива. В том числе контроль включает в себя возможность предотвращения управления использованием актива или получения выгод от его использования иным лицом (организацией).

Если затраты, понесенные при выполнении договора с покупателем, не попадают в сферу применения другого стандарта (*например, МСБУ (IAS) 2 «Запасы», МСБУ (IAS) 16 «Основные средства» или МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»*), организация должна признавать актив в связи с затратами на выполнение договора исключительно в том случае, если такие затраты удовлетворяют всем перечисленным ниже критериям:

а) затраты относятся непосредственно к договору или к предполагаемому договору, который организация может определенным образом идентифицировать;

б) затраты создают или улучшают качество ресурсов организации, которые будут использоваться в целях выполнения (или продолжения выполнения) обязанностей к исполнению в будущем;

в) ожидается, что затраты будут возмещены.

Затраты, которые относятся непосредственно к договору (или к определенному предполагаемому договору), включают в себя:

а) прямые затраты на оплату труда;

б) прямые затраты на материалы;

в) распределенные затраты, непосредственно связанные с договором или с деятельностью по договору (например, затраты на управление договором и контроль за его выполнением, страхование и амортизация инструментов и оборудования, используемых для выполнения договора);

г) затраты, однозначно подлежащие возмещению покупателем;

д) другие затраты, которые были понесены исключительно вследствие заключения организацией договора.

Организация должна признавать следующие затраты в качестве расходов по мере их возникновения:

а) общие и административные затраты;

б) затраты на непроизводительное использование материалов, трудовых или иных ресурсов для выполнения договора, которые не были отражены в цене договора;

в) затраты, которые относятся к выполненным обязанностям к исполнению (или частично выполненным обязанностям к исполнению) в договоре (т. е. затраты, которые относятся к деятельности в прошлом);

г) затраты, в отношении которых организация не может определить, относятся ли они к невыполненным обязанностям к исполнению или к выполненным обязанностям к исполнению (либо частично выполненным обязанностям к исполнению).

Чтобы определить цену операции для договоров, по которым покупатель обещает возмещение в форме, отличной от денежных средств, организация должна оценить неденежное возмещение (или обещание неденежного возмещения) по справедливой стоимости.

7.2. Учет государственных субсидий

В соответствии с МСБУ (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» государственные субсидии должны признаваться в качестве дохода и не должны относиться прямо на счет капитала.

Под государственной субсидией понимается помощь в форме передачи данной организации ресурсов на определенных условиях.

Под государственной помощью понимаются действия, направленные на обеспечение специфических экономических выгод для данной организации.

Правительственная помощь предназначена для стимулирования организации в направлении определенной деятельности, выгодной с позиции государства, и без этой помощи организация не совершила бы эту деятельность.

Государственная помощь и субсидия учитываются одинаково, независимо от того, в какой форме они получены:

- денежной;
- неденежной;
- путем уменьшения обязательств перед государством.

Субсидии должны признаваться в качестве дохода в том отчетном периоде, в котором осуществляются расходы, произведенные для выполнения условий, на которых эти субсидии предоставлены.

Стандарт определяет **основные условия, устанавливающие порядок отражения в учете государственных субсидий:**

1. Субсидия не признается в учете до тех пор, пока нет обоснованной уверенности в соблюдении условий ее предоставления.

2. Способ получения субсидии не влияет на выбор метода ее учета.

3. Государственные условно-безвозвратные займы, от погашения которых кредиторы отказываются при выполнении некоторых предписанных условий, учитываются как государственные субсидии только тогда, когда имеется уверенность в выполнении условий, достаточных для невозвращения займа. Другие правительственные ссуды, даже беспроцентные, учитываются как заемные средства, хотя они представляют собой форму государственной помощи.

Все государственные субсидии подразделяются на две группы: относящиеся к активам и 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.

Признание субсидий, относящихся к активам, имеет некоторые особенности. Стандарт предусматривает два метода их учета:

1) сумма субсидии признается доходом будущих периодов и учитывается на отдельном счете целевых поступлений от правительства. Она включается в доходы отдельных отчетных периодов на систематической основе в течение срока полезного использования актива;

2) сумма полученной субсидии вычитается из балансовой стоимости актива при составлении баланса. Сумма субсидии признается в качестве дохода в течение срока амортизации данного актива.

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

Субсидии, относящиеся к доходам, отражаются в том отчетном периоде, в котором получены, либо в тех периодах, в которых были произведены расходы.

Возврат субсидий, относящихся к активам, учитывается путем уменьшения сальдо доходов будущих периодов или увеличения балансовой стоимости актива.

Возврат субсидий, относящихся к доходам, учитывается путем отнесения всей или части суммы на остаток целевых поступлений от государства, т. е. на уменьшение суммы полученной субсидии, еще не признанной в качестве дохода. Вся остальная сумма, подлежащая возврату, относится на расходы того отчетного периода, в котором проводится возврат субсидии.

Раскрытие информации в финансовой отчетности должно содержать следующее:

- учетную политику и методику 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.

8. УЧЕТ ИЗМЕНЕНИЯ ЦЕН, ВАЛЮТНЫХ КУРСОВ И ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В УСЛОВИЯХ ИНФЛЯЦИИ (МСБУ (IAS) 21, 29)

8.1. Учет операций в иностранной валюте и курсовых разниц

Общие правила влияния изменений валютных курсов на результаты финансово-хозяйственной деятельности организаций определяются МСБУ (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов». Организация может осуществлять валютные операции двумя способами: заключать сделки в иностранной валюте или владеть иностранным имуществом.

Стандарт устанавливает правила выбора курсов валют для отражения в отчетности операций, выраженных в иностранной валюте, под которой признается любая валюта, отличная от той, в которой составлена финансовая отчетность. Кроме того, стандарт указывает методы учета результатов изменения курсов валют и содержит указания о порядке пересчета данных финансовой отчетности иностранных компаний или иностранных подразделений данной организации при составлении сводной финансовой отчетности.

По общему правилу финансовая отчетность составляется в валюте той страны, в которой зарегистрирована данная организация и в которой она совершает свои операции. Различают *функциональную валюту*, в которой ведется учет, и *валюту представления*, в которой удобно представлять отчетность. Существуют методы пересчета функциональной валюты в валюту представления отчетности.

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

Курсовая разница – разница, возникающая при переводе определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов валют.

Обменный курс валют – соотношение при обмене одной валюты на другую.

Первоначально операции и составление отчетности должны отражаться в валюте той страны, в которой зарегистрировано предприятие.

Валюта представления отчетности – это валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

При этом на дату совершения операции могут использоваться следующие курсы валют: средний курс за неделю или месяц или на дату совершения.

Дата совершения операции – дата признания операции в отчетности в соответствии с критерием признания (операция признается в отчетности, если имеется вероятность притока или оттока будущих экономических выгод и сумма операций может быть надежно оценена).

При подготовке финансовой отчетности каждое предприятие – самостоятельное предприятие, предприятие с иностранным подразделением (например, материнское предприятие) или иностранное подразделение (например, дочернее предприятие или представительство) – определяет свою функциональную валюту.

Данный стандарт позволяет принимать любую валюту (или валюты) в качестве валюты представления отчетности отчитывающегося предприятия.

Переоценка статей баланса зависит от принадлежности их к группе денежных (монетарных) или неденежных (немонетарных) статей.

Монетарные статьи (деньги, активы и обязательства, подлежащие оплате денежными средствами или их эквивалентами) должны пересчитываться по курсу на отчетную дату.

Немонетарные статьи (основные средства, материальные запасы, нематериальные активы и т. д.) должны учитываться по курсу на дату совершения операции. Это может быть курс, используемый при определении первоначальной стоимости, или курс на дату проведения оценки по справедливой стоимости.

При пересчете операций и остатков, выраженных в иностранной валюте, возникает курсовая разница. Курсовые разницы могут быть **положительными** и **отрицательными**.

Положительные курсовые разницы возникают тогда, когда разница в стоимости валют на разные даты увеличивает стоимость имущества в активе баланса или уменьшает статьи пассива баланса, а отрицательные курсовые разницы – наоборот.

Курсовые разницы, возникающие в результате переоценки денежных статей на дату составления баланса или дату проведения расчетов, отражаются в отчете о прибылях и убытках.

Курсовые разницы *по инвестициям предприятия* в зарубежную компанию учитываются *в составе капитала предприятия* до момента продажи этих инвестиций.

По зарубежной деятельности финансовая отчетность пересчитывается в валюту отчетности материнской компании.

МСБУ (IAS) 21 устанавливает определенные ***требования к раскрытию информации в примечаниях к финансовой отчетности***: подлежат раскрытию суммы курсовых разниц, отраженных по счету прибылей и убытков и в капитале отчитывающейся компании; указываются причины использования в отчетности валюты, отличной от валюты страны местонахождения компании, курс пересчета деловой репутации, кардинальные изменения курсов, произошедшие после отчетной даты и др.

8.2. Отчетность в условиях гиперинфляции

При составлении финансовой отчетности предприятия в условиях гиперинфляции необходимо применять МСБУ (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции».

МСБУ (IAS) 29 должен применяться в отношении финансовой отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность всех предприятий, функциональная валюта которых является валютой страны с гиперинфляционной экономикой.

Данный стандарт применяется к финансовым отчетам компаний, которые составляют отчеты в валюте гиперинфляционной экономики, поскольку в таких условиях отчеты о результатах деятельности и финансовом положении не дадут благоприятного результата.

Показателями гиперинфляции являются следующие характерные черты экономической ситуации в стране:

- население предпочитает хранить свои материальные ценности в форме неликвидных активов;
- население переводит денежные суммы из национальной в более устойчивую иностранную валюту;
- процентные ставки, заработная плата и цены связаны с индексом цен;
- рост совокупной инфляции в течение трех лет достигает или превышает 100 %.

Гиперинфляция – это когда рост среднего уровня цен за три года составляет два раза и более, а совокупный рост инфляции – 100 % и более.

Умеренная инфляция – при которой рост цен составляет до 10 % ежегодно и не вызывает серьезного беспокойства среди производителей и потребителей. Обычно сопровождается ростом производства.

Дефляция – общая покупательная способность денег растет по мере снижения общего уровня цен.

В условиях гиперинфляционной экономики финансовая отчетность о результатах деятельности и финансовом положении предприятия, составленная в местной валюте без пересчета, является малосодержательной.

При сохранении учета активов (и пассивов) по их первоначальной стоимости, т. е. без поправок на инфляцию, финансовая отчетность не отражает достоверную информацию о финансовом положении предприятия и результатах его хозяйственной деятельности, а именно происходит: занижение стоимости имущества предприятия; занижение расходов предприятия в части материальных затрат и амортизационных отчислений, что влечет за собой неоправданное занижение себестоимости и завышение прибыли; занижение себестоимости влечет за собой неполное возмещение реальной суммы текущих затрат из выручки организации; завышение финансовых результатов при заниженной стоимости активов порождает необоснованное завышение показателя рентабельности предприятия; разная выгодность расчетных операций (погашение дебиторской и кредиторской задолженности); различные пользователи по-разному воспринимают сведения, содержащиеся в бухгалтерских отчетах.

В финансовой отчетности раскрывается следующая информация:

- сумма курсовой разницы, включенная в прибыль или убыток за период;
- чистые курсовые разницы, классифицируемые как собственный капитал, в качестве отдельного компонента собственного капитала, и согласование сумм этих курсовых разниц в начале и в конце периода;
- если валюта отчетности отличается от функциональной валюты, это необходимо отметить, а также указать, какая валюта является функциональной, и объяснить, почему она не является отчетной;
- выбор иной функциональной валюты, и чем он обусловлен.

8.3. Учет инфляции и ее последствий

Основная цель корректировки данных финансовой отчетности с учетом инфляции – свести к минимуму искажения в финансовой от-

четности, вызываемые изменением уровня цен. При этом необходимо учитывать факторы, влияющие на масштабы искажения информации под влиянием инфляции.

Существует несколько методов бухгалтерского учета инфляционного влияния. Наиболее распространенными методами, позволяющими в определенной мере исключить влияние инфляционного фактора на показатели бухгалтерского учета и отчетности, являются:

- 1) периодическая переоценка активов по установленным индексам или текущим рыночным ценам;
- 2) составление финансовой отчетности в твердой валюте;
- 3) поправка на изменение покупательной способности денег, т. е. с учетом изменения общего уровня цен или, как говорят, «постоянной покупательной силы валюты»;
- 4) учет по текущим затратам на приобретение активов.

Периодическая переоценка активов проводится по отдельным статьям баланса, оценка которых занижена весьма существенно из-за постоянного общего повышения цен (основные средства, нематериальные активы, запасы и т. д.). В странах с небольшой инфляцией (2–4 % в год) разрешается переоценивать ОС по восстановительной стоимости один раз в три года, а при умеренной, а тем более гиперинфляции переоценку ОС нужно проводить чаще.

Составление финансовой отчетности в твердой валюте обеспечивает пересчет показателей по каждой операции в твердую валюту в соответствии с текущим валютным курсом.

Метод постоянной покупательной силы денег предполагает, что на отчетную дату определяется стоимость активов, пассивов, поступлений и расходов в соответствии со средним уровнем цен, исчисленным как индекс к базисному уровню. Используется движение цен на все товары и услуги в рамках народного хозяйства. Такой показатель может быть исчислен только централизованно Государственным комитетом по статистике.

Метод постоянной покупательной силы денег применяют для пересчета всех статей отчетности с использованием единого индекса, рассчитанного на основе измерения динамики общего уровня цен. Недостаток метода состоит в том, что он не позволяет учесть неодинаковое обесценение отдельных видов имущества организации, отдельных его объектов, которое имеет место в действительности.

Метод учета по текущим затратам заключается в корректировке стоимости активов по текущему, сложившемуся на рынке к данному

моменту, изменению уровня цен на них и предполагает учет изменения стоимости конкретных активов в течение данного конкретного периода. Определяется текущая рыночная стоимость наличных запасов на конец отчетного периода. Израсходованные активы пересчитываются по рыночной стоимости на конец отчетного периода. Сумма переоценки зачисляется на увеличение собственного капитала организации.

При составлении отчетности в условиях гиперинфляции необходимо также в отчете о прибылях или убытках и прочем совокупном доходе пересчитать все суммы, отраженные в данном отчете, с применением общего индекса цен.

Отчет о движении денежных средств пересчитывается в единицах измерения, действительных на дату составления отчетности.

Консолидированная отчетность составляется на основе финансовой отчетности дочерних организаций, скорректированной с учетом влияния инфляционного фактора.

Следует учитывать, что финансовая отчетность компании, национальная валюта которой – валюта гиперинфляционной экономики, должна пересчитываться в соответствии с МСБУ (IAS) 29, а затем должна быть переведена в единую валюту в соответствии с МСБУ (IAS) 21, прежде чем будут объединены данные в консолидированную отчетность материнской компании.

9. ОБЪЕДИНЕНИЕ БИЗНЕСА И КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ (МСБУ (IAS) 24, 27, 28, МСФО (IFRS) 3, 10, 12)

9.1. Учет объединения бизнеса и покупки компаний

Порядок учета объединения бизнеса и составление отчетности регламентируются МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса».

Цель МСФО (IFRS) 3 состоит в том, чтобы повысить надежность и сопоставимость информации об объединении бизнеса и его последствиях, которую отчитывающееся предприятие представляет в своей финансовой отчетности.

Бизнес – комплекс операций (деятельности) и активов, управляемых с целью обеспечения возврата инвестиций и получения прибыли либо снижения расходов по ведению бизнеса и получения дополнительных выгод.

Объединение бизнеса – это соединение отдельных организаций, осуществляющих бизнес, в одну отчитывающуюся организацию. Объединение бизнеса включает те сделки, в результате которых одно юридическое лицо приобретает другое юридическое лицо, а также те сделки, в результате которых возникает консолидированная группа.

Группа – это объединение отдельных предприятий в один экономический субъект, происходящее в результате присоединения одного предприятия к другому, при этом главное предприятие получает контроль над чистыми активами и операционной деятельностью других предприятий. Таким образом, вопрос о контроле является главным при определении предприятий, входящих в группу.

Объединение компаний может приводить:

- к возникновению отношений между материнской и дочерней компаниями, когда приобретаемая компания не утрачивает своей юридической обособленности, остается самостоятельным юридическим лицом с конкретным пакетом акций у компании-покупателя;

- к их юридическому слиянию, при котором активы и обязательства одной компании переходят к другой, а первая компания прекращает существование;

- к переходу активов и обязательств обеих компаний к вновь образуемой компании и ликвидации объединяющихся компаний.

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

Считается, что одна компания получает контроль над другой компанией, если она приобретает более половины голосующих акций последней. Контроль может быть получен и в случае приобретения менее половины голосующих акций при условии, что в результате объединения приобретается:

- право распоряжаться более чем половиной акций с правом голоса другой организации путем соглашения с другими инвесторами;

- право определять финансовую и операционную политику другой организации на основании устава или соглашения;

- право назначать и смещать большинство членов совета директоров или равнозначного органа управления другой организации;

- право представлять большинство голосов на собраниях совета директоров или равнозначного органа управления другой организации.

В соответствии со стандартом процесс объединения бизнеса учитывается **по методу покупки**, который предполагает:

- идентификацию организации-покупателя;

- оценку стоимости объединения предприятий;

- распределение на дату приобретения стоимости объединения предприятий на приобретенные активы и принятые обязательства и условные обязательства.

Покупка компании отражается в учете так же, как и покупка любых других активов. Для признания покупки компании существенное значение имеет дата покупки.

Дата покупки определяется по дате фактической передачи покупателю контроля над имуществом и операциями приобретаемой компании, т. е. тогда, когда покупатель получает право управлять финансовой и оперативной политикой купленной организации.

Начиная с этой даты покупатель обязан включать в свою финансовую отчетность активы и обязательства приобретенной компании и любую положительную или отрицательную стоимость ее деловой репутации, возникшей при покупке, а также все результаты (прибыли и убытки), полученные приобретенной компанией.

В стоимость покупки организации включается сумма денежных средств или эквивалентов, выплаченных продавцу, и другие затраты, связанные с приобретением организации.

На дату приобретения организация-покупатель должна отдельно признавать *идентифицируемые активы и обязательства* приобретаемой организации, если они соответствуют следующим критериям признания:

- существует вероятность будущего притока (оттока) экономических выгод в результате использования актива (урегулирования обязательства);

- справедливая стоимость их может быть определена с достаточной степенью надежности.

Идентифицируемые активы и обязательства – это активы и обязательства, переходящие к покупателю после объединения компаний, которые можно учесть раздельно и которые поддаются надежной оценке на дату приобретения компании.

Оценка всех идентифицируемых активов и обязательств на дату приобретения организации производится по справедливой стоимости, за исключением внеоборотных активов, предназначенных для продажи, которые оцениваются по требованию МСФО (IFRS) 5 «Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность» по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Справедливая стоимость – это денежная сумма, на которую активы могут быть обменены, а обязательства погашены в результате сделки между независимыми и осведомленными сторонами.

Покупателя из объединяющихся организаций выделяют следующие признаки:

- справедливая стоимость существенно выше, чем справедливая стоимость другой объединяющейся организации;
- предоставляет денежные средства или другие активы в обмен на долевые инструменты с правом голоса;
- получает доминирующую позицию при выборе руководящих кадров организации, сформированной в результате объединения.

Оценка стоимости объединения предприятий осуществляется по совокупности:

- значений справедливой стоимости предоставляемых активов, понесенных или принятых обязательств, а также выпущенных организацией-покупателем долевых инструментов в обмен на получение контроля над приобретаемой организацией;
- любых затрат, непосредственно связанных с данным объединением предприятий (расходы на оплату юридических и консультационных услуг и т. п.).

Предоставленные организацией-покупателем активы и принятые ею обязательства в обмен на контроль над приобретаемой организацией подлежат оценке по справедливой стоимости на дату обмена.

Датой обмена является дата каждой сделки обмена (т. е. дата, на которую каждая отдельная инвестиция признается в финансовой отчетности организации-покупателя), в то время как *датой приобретения* является дата, на которую организация-покупатель получает контроль над приобретаемой организацией. Дата обмена и дата приобретения совпадают, если объединение предприятий совершается путем одной сделки.

В результате сделок по объединению бизнеса возникает гудвилл.

Гудвилл (деловая репутация) – представляет собой выплату, производимую организацией-покупателем в ожидании будущих экономических выгод от активов, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны. Он определяется как разность между стоимостью покупки и справедливой стоимостью активов и обязательств.

Как правило, стоимость инвестиций организации-покупателя превышает стоимость приобретаемых чистых активов приобретенной компании, в результате возникает *положительный гудвилл*. В финансовой отчетности положительный гудвилл отражается отдельной строкой в разделе долгосрочных активов консолидированного баланса.

Для правильного определения гудвилла необходима информация о доле организации-покупателя в приобретаемой компании, справедливой стоимости чистых активов приобретаемой компании и стоимости приобретения компании.

Если на момент покупки и на отчетную дату справедливая стоимость приобретенных чистых активов еще неизвестна, по состоянию на отчетную дату расчет гудвилла выполняется на предварительной основе. Стандарт отводит 12 месяцев на то, чтобы скорректировать в отчетности данные, признанные первоначально.

При объединении бизнеса составляется отчетность новой объединенной компании. Составление отчетности объединенной компании осуществляется по правилам:

- статьи активов и обязательств организации-покупателя и приобретенной компании построчно суммируются, даже если покупателю принадлежат не все 100 % приобретенной компании;
- выпущенный капитал объединенной компании всегда равен выпущенному капиталу организации-покупателя, поскольку объединение осуществляется в форме приобретения.

9.2. Отчетность об участии в других компаниях

При составлении финансовой отчетности по результатам участия в других организациях и компаниях необходимо руководствоваться МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях».

Основной целью стандарта является представление требований к раскрытию информации, которая позволит пользователям финансовой отчетности оценить:

- характер и риски, связанные с долями участия, в других организациях;
- влияние, оказываемое долями участия на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки предприятия.

МСФО (IFRS) 12 должен применяться компанией, у которой имеются инвестиции:

- в дочерние компании;
- в совместно контролируемые предприятия и совместную деятельность;
- в ассоциированные компании;
- в неконсолидируемые структурированные компании.

Доля участия в другой компании представляет собой договорное и недоговорное участие, которое позволяет одной компании получать переменные экономические доходы от участия в другой компании.

Доля участия в другой организации может быть подтверждена владением долевыми и долговыми финансовыми инструментами, а также другими формами участия, такими как выделение финансовых средств, поддержание ликвидности, предоставление кредитов и гарантий.

При осуществлении участия в других компаниях может возникать существенный контроль, совместный контроль, значительное влияние или другое участие в организациях.

Дочерняя компания – это компания, которая контролируется другой компанией.

Структурированная компания – компания, организованная таким образом, что право на голосование и сходные права не являются доминирующим критерием при определении наличия контроля.

Порядок учета инвестиций в ассоциированные компании регламентируется также и МСБУ (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании».

Ассоциированная компания – предприятие, на деятельность которого существенное влияние оказывает материнская компания, но которое не является ни совместным, ни дочерним.

Наличие существенного влияния возникает, когда инвестор сам или через дочерние компании владеет более чем 20 % акций ассоциированной компании.

Наличие существенного влияния инвестора подтверждается: представительством в совете директоров или аналогичном органе управления ассоциированной компании; участием в выработке ее деловой политики; обменом управленческим персоналом; крупными операциями между инвестором и объектом инвестиций или предоставлением важной технической информации.

Методы учета инвестиций у инвестора:

1) при отсутствии существенного влияния (менее 20 % голосующих акций компании) – **по себестоимости приобретения;**

2) при наличии существенного влияния (более 20 %, но менее 50 % акций, дающих инвестору право голоса) – **по методу долевого участия.**

В ассоциированных компаниях учет осуществляется только по методу долевого участия.

Метод учета по себестоимости предполагает, что инвестиции отражаются в финансовой отчетности по фактическим затратам компании-инвестора с корректировкой на обесценение инвестиций.

Метод учета по долевого участию состоит в том, что инвестиции вначале отражаются по себестоимости, а затем их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается на признанную долю инвестора в чистой прибыли (убытке) ассоциированной компании.

9.3. Консолидированная финансовая отчетность

Порядок составления консолидированной финансовой отчетности регламентируется МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность».

МСФО (IFRS) 10 применяется при составлении и представлении консолидированной финансовой отчетности для группы предприятий, находящихся под контролем материнского предприятия.

Данный стандарт также применяется при учете инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия, если предприятие решает представлять отдельную финансовую отчетность или этого от него требуют национальные стандарты.

Консолидированная финансовая отчетность – финансовая отчетность группы компаний, в которой активы, обязательства, капитал, доходы, расходы и движение денежных средств материнской компании и ее дочерних компаний представлены как для единой экономической единицы.

Консолидированная финансовая отчетность – финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единого хозяйствующего субъекта.

Консолидированная финансовая отчетность отражает имущественное финансовое положение и результаты хозяйственной деятельности всех предприятий, входящих в сферу консолидации, как единого экономического целого.

Консолидация отчетности представляет собой постатейное сложение данных отчетности материнской и дочерней компании с корректирующими проводками. Она проводится в рабочей таблице; корректирующие проводки отражаются только в рабочей таблице, они не регистрируются на счетах дочерней и материнской компании.

Материнская компания – компания, имеющая одну или более дочернюю компанию.

Группа – материнское предприятие и все его дочерние предприятия.

Неконтролирующая доля – часть прибыли или убытка и чистых активов дочернего предприятия, приходящаяся на доли участия в капитале, которыми материнское предприятие не владеет прямо или косвенно через дочерние предприятия.

Отдельная финансовая отчетность – составляемая материнским предприятием, инвестором ассоциированного предприятия или участником совместно контролируемого предприятия финансовая отчетность, в которой инвестиции учитываются на основе непосредственной доли в капитале, а не на основе представленных в отчетности финансовых результатов и чистых активов объектов инвестиций.

Дочернее предприятие – предприятие, в том числе неакционерное, такое как партнерство, которое контролируется другим предприятием, называемым материнским.

Материнское предприятие, которое решает не представлять консолидированную финансовую отчетность, представляет только отдельную финансовую отчетность. В данном случае применяется МСБУ (IAS) 27.

Финансовая отчетность материнского предприятия и его дочерних предприятий, используемая при подготовке консолидированной финансовой отчетности, должна быть подготовлена на одну и ту же отчетную дату.

Составление консолидированной финансовой отчетности производится в следующем порядке:

- построчно складываются статьи активов, обязательств, капитала, доходов, расходов и движений денежных средств;

- исключается балансовая стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю компанию и принадлежащая материнской компании доля в капитале соответствующей дочерней компании (см. также МСФО (IFRS) 3);

- активы, обязательства, доходы, расходы и движения денежных средств, возникающие в результате операций между компаниями группы, исключаются в полных суммах;

- определяются неконтролирующие доли в прибылях или убытках консолидируемых дочерних предприятий за отчетный период (доли меньшинства);

- неконтролирующие доли участия должны быть представлены в консолидированном отчете о финансовом положении в составе капитала, отдельно от капитала владельцев материнской компании;

- прибыль или убыток и каждый компонент прочего совокупного дохода должны раскрываться отдельно для владельцев материнской компании и неконтролирующей доли участия. Общий совокупный доход распределяется на владельца материнской компании и неконтролирующую долю участия.

Стандарт устанавливает принцип контроля и вводит понятие контроля как основу для определения того, какие предприятия включаются в консолидированную финансовую отчетность инвестора (материнской компании).

Инвестор (материнская компания) *контролирует* объект инвестиции (дочернюю структуру), когда он воздействует или имеет права на различные поступления по причине его участия в объекте инвестиции и способность влиять на эти поступления через свои правомочия. *Элементами контроля* являются:

- правомочие над объектом инвестиции;
- воздействие или права на различные поступления по причине участия в объекте инвестиции;
- способность использовать свои правомочия для влияния на величину поступлений от объекта инвестиции.

9.4. Информация о связанных сторонах

Взаимоотношения между связанными сторонами распространены в рыночной экономике. Они могут влиять на результаты деятельности и финансовые результаты компании, представляющей финансовую отчетность. Такое влияние может быть существенным даже тогда, когда между связанными сторонами не осуществлялось никаких операций. Поэтому МСБУ (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» требует, чтобы существенная информация о связанных сторонах, влияние их наличия на результаты хозяйственной деятельности составителя отчета раскрывались в примечаниях к финансовой отчетности.

МСБУ (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» применяется для определения:

- существования отношений между связанными сторонами;
- наличия встречной задолженности между ними;
- необходимости раскрытия информации о вышеуказанных фактах;
- состава информации, которая подлежит раскрытию.

Сторона является **связанной стороной** предприятия, если:

- а) прямо или косвенно, через одного или более посредника:

- контролирует предприятие, или находится под его контролем, или предприятие и такая сторона находятся под общим контролем (сюда относятся материнские предприятия, дочерние предприятия и другие дочерние предприятия одного материнского предприятия);

- имеет долю в предприятии, обеспечивающую ей значительное влияние на предприятие;

- осуществляет совместный контроль над предприятием;

б) является ассоциированным предприятием данного предприятия;

в) представляет собой совместное предпринимательство, участником которого является предприятие;

г) входит в состав старшего руководящего персонала предприятия или его материнского предприятия;

д) является близким родственником кого-либо из лиц, указанных в пункте а) или пункте в);

е) является предприятием, которое находится под контролем, совместным контролем или существенным влиянием кого-либо из лиц, указанных в пункте в) или пункте г), либо такие лица имеют, прямо или косвенно, существенное право голоса в данном предприятии;

ж) является планом вознаграждений по окончании трудовой деятельности, созданным для работников предприятия или какого-либо иного предприятия, являющегося связанной стороной предприятия.

Не являются связанными сторонами: организации, предоставляющие финансовые ресурсы, профсоюзы, отдельные поставщики и покупатели, агенты и посредники даже по крупным сделкам, создающим условия определенной экономической зависимости, правительственные учреждения, коммунальные службы и др.

Операции между связанными сторонами – передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами независимо от того, взимается ли при этом плата.

Что касается раскрытия информации о связанных сторонах в отчетности, то должна раскрываться информация о следующих ситуациях:

- закупка и продажа товаров, имущества и других активов;
- оказание и получение услуг;
- договоры аренды;
- передача исследований и разработок;
- лицензионные соглашения;
- финансы (в том числе кредиты и долевые взносы);
- гарантии и залоги.

В отчетности отражают следующую информацию: сумму существенных операций, сумму непогашенных взаиморасчетов, сведения о полученных или предоставленных гарантиях, резервы по сомнительным долгам, расходы в отношении сомнительных долгов, которые причитаются к получению со связанной стороной.

Информация раскрывается отдельно по следующим категориям:

- материнское предприятие;
- предприятия, осуществляющие совместный контроль над предприятием или имеющие значительное влияние на предприятие;
- дочерние предприятия;
- ассоциированные предприятия;
- совместное предпринимательство, участником которого является предприятие;
- старший руководящий персонал предприятия или его материнского предприятия;
- другие связанные стороны.

10. ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ ОТЧЕТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ (МСБУ (IAS) 8, 10, 12, 33, 34, 36, МСФО (IFRS) 5, 8)

10.1. Информация о прекращенной деятельности и внеоборотных активах, предназначенных для продажи

Порядок представления информации о прекращенной деятельности определяется МСФО (IFRS) 5 «Выбытие внеоборотных активов, предназначенных для продажи, и прекращенная деятельность».

Внеоборотные активы определяются как предназначенные для продажи, когда прекращается их использование внутри организации, их балансовая стоимость будет возмещена путем их продажи, а также они готовы к продаже и отчуждению в любой момент.

Стандарт устанавливает, что данные активы будут проданы в течение одного года после такой их группировки, поэтому они учитываются как **краткосрочные активы**.

Существуют следующие критерии признания таких активов:

- актив готов к немедленной продаже в его существующем состоянии на условиях, обычных для продажи таких активов;
- продажа актива высоковероятна, т. е.:
 - существует формальный план продажи;
 - осуществляется активный поиск покупателя для выполнения плана продажи;

- ведется активная маркетинговая программа для продажи актива по цене, сопоставимой с текущей рыночной стоимостью;
- ожидается, что актив будет продан в течение ближайших 12 месяцев с момента реклассификации;
- все предпринимаемые действия не предполагают существенных изменений или отмены плана продажи.

Внеоборотные активы, приобретенные исключительно с целью последующей перепродажи, должны быть классифицированы на дату приобретения как предназначенные для продажи, если продажа ожидается в течение 12 месяцев и если высоковероятно, что все остальные критерии будут удовлетворены вскоре после приобретения (как правило, в течение 3 месяцев).

Внеоборотный актив не должен быть классифицирован как предназначенный для продажи, если критерии признания удовлетворяются после отчетной даты. Однако, если эти критерии удовлетворяются до утверждения финансовой отчетности к выпуску, соответствующая информация должна быть раскрыта в примечаниях.

Если меняются планы или возникает задержка с продажей, эти активы переводятся в группу внеоборотных активов по истечении года после их классификации.

На дату перевода внеоборотных активов в категорию предназначенных для продажи они оцениваются по наименьшей из:

- балансовой стоимости на момент реклассификации;
- справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Если внеоборотные активы, предназначенные для продажи, не проданы на отчетную дату:

- 1) они не амортизируются;
- 2) в случае снижения справедливой стоимости актива или выбывающей группы при последующей оценке на отчетную дату убыток от обесценения признается в отчете о прибылях и убытках.

Увеличение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу при последующей оценке признается в пределах ранее признанного убытка от обесценения. При этом учитывается общая сумма убытка от обесценения:

- признанная в соответствии с МСФО (IFRS) 5;
- признанная в соответствии с МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов» до перевода активов в категорию предназначенных для продажи.

Компания должна представлять внеоборотные активы, предназначенные для продажи, в отчете о финансовом положении отдельно от других активов.

Прекращенная деятельность – это компонент компании, который либо выбыл, либо классифицирован как предназначенный для продажи. Кроме этого:

- представляет собой отдельное существенное направление деятельности или район деятельности компании (хозяйственно-отраслевой или географический сегмент);
- выбывает в рамках единого плана продажи;
- является дочерней компанией, приобретенной исключительно с целью последующей перепродажи.

В отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе следует отдельно отражать результаты:

- продолжающейся деятельности;
- прекращенной деятельности.

10.2. Информация о существенных ошибках, изменении бухгалтерских оценок и учетной политики

Исправление ошибок, уточнение оценок, критерии выбора учетной политики, порядок учета и раскрытие изменений в учетной политике регулируются МСБУ (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», который указывает на необходимость исправлять в отчетности любые существенные ошибки.

Учетная политика – это конкретные принципы и процедуры, методы, правила и практика, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности, вытекающие из действующих МСФО и их интерпретаций. В случаях когда ни один из МСФО не предусматривает ситуации, возникающей в компании, она должна опираться на *профессиональные суждения* своих специалистов.

Компания должна применять учетную политику последовательно, так как применение одной и той же учетной политики от периода к периоду без изменений увеличивает полезность финансовых отчетов за счет упрощения финансового анализа и хорошей сравнимости данных.

Однако могут быть **изменения учетной политики** – переход от одного допустимого принципа учета к другому допустимому принципу учета, включая методы применения этих принципов (например, изменение метода учета запасов со средневзвешенного на ФИФО).

Изменение учетной политики разрешается в двух случаях:

- обязательное изменение в соответствии с требованием стандарта или интерпретации;
- добровольное изменение в учетной политике.

Изменение учетной политики в соответствии с требованием стандарта или интерпретации применяется с условиями переходного периода, данного в стандарте или интерпретации, либо ретроспективно, если в стандарте или интерпретации нет условий переходного периода.

Добровольное изменение в учетной политике разрешено, если это приводит к надежному и более уместному представлению финансовой информации и отражается ретроспективно.

Ретроспективное применение – это применение новой учетной политики в отношении операций, других событий и условий таким образом, как если бы эта политика применялась всегда.

Изменения в учетной политике раскрываются в финансовой отчетности путем *внесения корректировок* по одному из двух вариантов: ретроспективно и перспективно.

Ретроспективный вариант предполагает внесение корректировок в отчетность путем пересчета показателей предыдущего периода в соответствии с новой учетной политикой и отражение изменений учетной политики в отчетности за текущий период. Внесение корректировок для тех периодов, которые не приводятся в сравнительной информации отчета, приводит к изменению сальдо нераспределенной прибыли предыдущего периода. Этот вариант корректировки отчетности является основным.

Сущность перспективного варианта состоит в том, что учетная политика применяется только к операциям, проведенным после даты ее изменения. Никакие корректировки показателей нераспределенной прибыли предшествующих и текущего периодов не производятся. Корректировки, возникающие из-за изменения учетной политики, включаются в расчет чистой прибыли (убытка) за текущий отчетный период, а сравнительная информация приводится в том виде, в котором она представлялась в отчетности за соответствующие предыдущие периоды.

В финансовой отчетности необходимо раскрывать влияние изменений в учетной политике на показатели чистой и нераспределенной прибыли, отдельные статьи актива, обязательств и капитала организации.

В бухгалтерском учете возможны различные ошибки. Они исправляются при обнаружении в течение отчетного периода и не оказывают влияния на достоверность финансовой отчетности.

Ошибки, допущенные при подготовке финансовых отчетов за предыдущий период или за несколько предыдущих периодов, исправ-

ляются в отчете о прибылях и убытках того отчетного периода, в котором они выявлены. Обычно в отчет о прибылях и убытках включается дополнительная статья «Прибыль (убыток) прошлых лет, выявленная в отчетном году».

Фундаментальные (существенные) ошибки – это ошибки, допущенные в предыдущих отчетных периодах и обнаруженные в течение текущего периода, которые являются настолько значительными, что финансовые отчеты одного или более отчетного периода не могут считаться достоверными на дату их составления.

Существенные ошибки могут возникнуть в результате математических ошибок, ошибок в применении учетной политики, неверного толкования фактов, обмана или оплошности.

В МСБУ (IAS) 8 предусмотрено два подхода к отражению исправления фундаментальной ошибки:

1) *основной подход* – корректируется вступительное сальдо нераспределенной прибыли;

2) *альтернативный* – сумма корректировки включается в прибыль (убыток) за текущий период с раскрытием дополнительной сравнительной информации (как если бы исправление было сделано ранее).

В финансовой отчетности необходимо раскрыть характер существенной ошибки, сумму этой ошибки за отчетный период и периоды, предшествующие отчетному, а также факт повторного опубликования отчетных данных.

В результате неопределенностей, свойственных предпринимательской деятельности, многие статьи финансовой отчетности не могут быть точно рассчитаны, а могут быть лишь оценены. Поэтому при составлении финансовой отчетности стандарт рекомендует применять обоснованные бухгалтерские оценки.

Бухгалтерские оценки возникают при необходимости оценить факты, не поддающиеся точному измерению.

Изменение в бухгалтерских расчетах/оценках – это пересмотр бухгалтерских оценок в результате появления новой информации, накопления опыта или последующих событий. В соответствии с МСБУ (IAS) 8 для отражения этих изменений применяется перспективный метод.

Результат изменения в бухгалтерских оценках должен включаться в расчет чистой прибыли или убытка:

- в периоде, когда произошло изменение, если оно влияет только на данный период;

- в периоде, когда произошло изменение, и в будущих периодах, если оно влияет на те и другие.

Примеры изменений в бухгалтерских оценках:

- изменение в оценке сомнительных долгов;
- изменение сроков полезной службы амортизируемых активов;
- изменение метода амортизации;
- изменение оценки устаревания запасов.

Результаты изменений в бухгалтерских оценках должны быть включены в те же самые классификационные статьи отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, в которых были ранее учтены указанные оценки.

В примечаниях к финансовой отчетности указываются характер изменений в бухгалтерских оценках, количественное влияние на показатели финансовой отчетности текущего и будущих периодов.

10.3. Информация о налогообложении прибыли, отложенных налоговых обязательствах и требованиях

Порядок учета и отражения в финансовой отчетности расчетов по налогу на прибыль регулируется МСБУ (IAS) 12 «Налоги на прибыль». Цель стандарта – определить порядок учета налогов на прибыль. Главный вопрос учета налогов на прибыль заключается в том, как следует учитывать текущие и будущие налоговые платежи.

Современный бухгалтерский учет ведется в целях составления как финансовой, так и налоговой отчетности. У данных видов отчетности различные пользователи и, соответственно, различные требования к ее составлению.

МСФО устанавливают единые для всех правила признания доходов и расходов в общей прибыли (убытке) любых организаций, а национальное налоговое законодательство существенно различается в разных странах.

Различия в оценках одних и тех же финансовых статей для целей финансовой и налоговой отчетности, разные подходы при определении учетной и налогооблагаемой прибыли приводят к появлению новых объектов учета – **отложенных налогов на прибыль** – и признания в финансовой отчетности отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований (активов).

Сущность отложенных налогов заключается в том, что компания должна признать в отчетности отложенное обязательство по уплате

налогов, если возмещение стоимости какого-либо актива или урегулирование какого-то обязательства приведет к увеличению или уменьшению налоговых платежей в будущих периодах.

Налоговой базой активов и обязательств является база, по которой данный актив или обязательство учитываются при налогообложении прибыли.

Налоговая база актива – это сумма, вычитаемая из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит компания после того, как она возместит стоимость актива.

Налоговая база обязательства равняется его балансовой стоимости за вычетом суммы, не подлежащей налогообложению в будущих периодах.

Бухгалтерская прибыль – прибыль или убыток за период до вычета расхода по налогу.

Налогооблагаемая прибыль – прибыль за период, определяемая в соответствии с правилами налоговых органов, в отношении которой уплачиваются налоги на прибыль.

Расходами по налогу на прибыль или возмещением налога называется совокупная сумма текущего и отложенного налога, включенная в расчет чистой прибыли (убытка) за отчетный период.

Текущий налог – сумма налогов на прибыль, уплачиваемых в отношении налогооблагаемой прибыли за текущий период.

Для каждого вида активов и обязательств определяется временная разница.

В МСБУ (IAS) 12 **временная разница** определяется как разница между балансовой стоимостью активов или обязательств и их налоговой базой.

Временная разница может быть:

1) налогооблагаемой, т. е. увеличивающей базу для расчета налога на прибыль в будущих периодах отчетности (отражается отложенное налоговое обязательство);

2) вычитаемой, т. е. уменьшающей базу для расчета налога на прибыль в будущих периодах (отложенное налоговое требование или актив).

Налогооблагаемыми временными разницами называют такие, которые приводят к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли или налогового убытка в будущих отчетных периодах по факту возмещения или погашения балансовой стоимости актива или обязательства, а сумма налога на прибыль, кото-

рый будет оплачен в будущем отчетном периоде, является суммой отложенного налогового обязательства.

Пример: *выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг включается в учетную прибыль по мере начисления, а для расчета налогооблагаемой прибыли – по мере поступления денежных средств.*

Вычитаемыми временными разнициами называют такие, которые вычитаются при расчетах налогооблагаемой прибыли или налогового убытка будущих отчетных периодов после возмещения или погашения балансовой стоимости актива или обязательства.

Пример: *фактическая себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг вычитается при определении учетной прибыли по мере их отпуска, а для расчета налогооблагаемой прибыли – по мере поступления денежных средств.*

Отложенные налоговые обязательства – это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих отчетных периодах и возникшие в связи с наличием налогооблагаемых временных разниц. Они признаются за счет уменьшения чистой прибыли отчетного периода или уменьшения суммы собственного капитала и отражения в отчетном балансе статьи «Отложенные налоговые обязательства».

Отложенные налоговые требования (активы) – это суммы налога на прибыль, подлежащие возмещению в будущих отчетных периодах и возникающие в связи с наличием вычитаемых временных разниц и некоторых других обстоятельств (перенесенных неиспользованных налоговых убытков, перенесенных неиспользованных налоговых кредитов). Они признаются за счет уменьшения налога на прибыль в отчетности о прибылях и убытках или увеличения суммы собственного капитала и отражения в отчете о финансовом положении статьи «Дебиторская задолженность по отложенным налоговым требованиям».

МСБУ (IAS) 12 указывает на необходимость отразить сумму налога на прибыль в отчете о прибылях и убытках, а также раскрыть ее основные составляющие. 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 и др.

Текущие налоговые обязательства (требования) отражаются в отчетном бухгалтерском балансе отдельно от отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований.

10.4. Сегментная отчетность, ее основы и раскрытие информации

Многие крупные акционерные общества производят всевозможные товары, оказывают разнообразные услуги, осуществляют торговую, посредническую финансовую деятельность на предприятиях с различным техническим уровнем, разной рентабельностью, имеющих различные перспективы дальнейшего развития. Производство и продажа товаров совершаются в различных географических зонах, государствах, территориальных районах, что также накладывает свой отпечаток и влияет на результаты деятельности. Информация об этих особенностях представляет весьма значительный интерес для многих пользователей финансовой отчетности.

Порядок представления отчетности о сегментной деятельности определяется МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

Цель МСФО (IFRS) 8 – регламентировать предоставление компаниями отчетности о сегментах деятельности с тем, чтобы помочь пользователям финансовой отчетности лучше понять показатели работы организации, оценить существенные риски и выгоды в ее деятельности, найти наиболее обоснованные решения относительно данной организации.

МСФО (IFRS) 8 устанавливает, что сегментную отчетность должны представлять только те компании, долевые или долговые ценные бумаги которых свободно обращаются на открытом рынке или которые готовятся к выпуску долевых или долговых ценных бумаг (находятся в процессе выпуска) на открытый фондовый рынок.

Операционный сегмент – это компонент (структурное подразделение) компании. Стандарт выделяет следующие признаки операционного сегмента:

- он должен осуществлять хозяйственную деятельность, позволяющую иметь доходы и нести расходы (включая доходы и расходы по операциям с другими компонентами той же компании);
- руководитель, принимающий операционные решения, касающиеся распределения ресурсов на сегмент и оценки результатов его деятельности, должен проводить регулярный анализ деятельности компонента;

- руководитель должен иметь обособленную финансовую информацию по сегменту.

Стандарт требует от компаний раскрытия основы измерения следующих показателей: прибыль (убыток) сегментов, активы сегментов, обязательства сегментов, отдельные статьи доходов и расходов, данные по которым регулярно представляются руководителю, принимающему управленческие решения.

Количественные пороги (критерии) выделения отчетных операционных сегментов следующие:

- выручка сегмента (как внешняя, так и внутрисегментная) равна или превышает 10 % совокупной выручки (как внутренней, так и внешней) всех операционных сегментов;

- абсолютная величина прибыли или убытка сегмента равна или превышает 10 % большего из двух показателей (выраженного в абсолютных величинах): совокупной прибыли всех прибыльных сегментов и совокупного убытка всех убыточных сегментов;

- активы сегмента равны или превышают 10 % совокупных активов всех операционных сегментов.

Если совокупная внешняя выручка операционных сегментов, идентифицированных в качестве отчетных, составляет менее 75 % всей выручки компании, то компании следует выделить в качестве отчетных дополнительные операционные сегменты (даже если они не удовлетворяют приведенным выше количественным порогам). Эти сегменты будут рассматриваться как отчетные до тех пор, пока в суммарную выручку по отчетным сегментам не попадет 75 % выручки компании.

МСФО (IFRS) 8 обязывает раскрывать в финансовой отчетности по каждому отчетному сегменту следующие данные:

- выручка, поступающая от внешних клиентов и от других операционных сегментов организации;

- доходы и расходы по процентам, полученным и уплаченным;

- расходы на амортизацию;

- доля в прибыли (убытке) ассоциированных организаций, учитываемая по методу долевого участия;

- поступления от совместной деятельности;

- расходы по налогу на прибыль и др.

В финансовой отчетности необходимо представлять информацию по сегментам в сравнении за несколько отчетных периодов.

Стандарт требует представлять информацию о выручке от внешних клиентов по каждому виду продукции, работ, услуг либо группе сход-

ных. Раскрывается информация по стране, в которой находится сегмент, и за рубежом в разрезе стран. Кроме этого, если выручка составляет 10 % и более, информация представляется по каждому клиенту.

10.5. Информация о событиях после отчетного периода

События после отчетного периода имеют место в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. К событиям после отчетной даты нужно относить все события, которые могли повлиять на содержание отчетной информации, в период до утверждения финансовой отчетности к выпуску или после опубликования данных о прибыли или другой информации из финансовой отчетности. Порядок признания информации после представления отчетности регламентируется МСБУ (IAS) 10 «События после отчетного периода».

Цель *МСБУ (IAS) 10* – определить:

- в каких случаях предприятие должно корректировать финансовую отчетность с учетом событий после окончания отчетного периода;
- раскрытие информации о событиях, которые предприятие должно представить к дате утверждения финансовой отчетности к выпуску и после окончания отчетного периода.

Если финансовая отчетность представляется на утверждение акционерам после ее выпуска, то она считается утвержденной к выпуску в день ее первоначального выпуска, например после разрешения руководства представить отчетность наблюдательному совету или иной аналогичной структуре, в которую не входят представители исполнительного органа компании.

События после отчетного периода делятся на два типа:

- события, подлежащие отражению в составленной отчетности уже после отчетной даты;
- события, не подлежащие отражению, – их внесение в уже составленную отчетность не требуется.

Стандарт приводит некоторые примеры событий, последствия которых компания обязана учитывать путем внесения корректиров в показатели составленной финансовой отчетности либо путем отражения ранее не признанных объектов учета:

1. Решение суда после отчетной даты.
2. Банкротство заказчика после отчетной даты.

3. Выручка от продажи активов до отчетной даты поступила после отчетной даты в существенно меньшем размере из-за претензий покупателя по качеству, которые признаны справедливыми.

4. Выявленные после отчетной даты ошибки или факты мошенничества, повлекшие за собой искажение показателей отчетности.

События после отчетного периода, не отражаемые в отчетности:

1. Снижение рыночной стоимости финансовых инструментов, которое произошло после отчетной даты.

2. Продажа дочерней компании после отчетной даты.

3. Значительные убытки от пожара, который случился после отчетной даты.

Стандарт требует 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.

10.6. Информация о прибыли на акцию

Для упорядочения представляемой компаниями информации о размерах прибыли на одну обыкновенную акцию, которая используется для сопоставления результатов деятельности компании в разных отчетных периодах или различных компаний в одном и том же отчетном периоде, используется МСБУ (IAS) 33 «Прибыль на акцию». В соответствии со стандартом его должны применять компании, обыкновенные акции которых обращаются на открытом рынке ценных бумаг.

В стандарте содержатся рекомендации по расчету прибыли на акцию.

Информация о прибыли на акцию в отчетности представляется в двух величинах:

- базовой прибыли на акцию;
- разведенной прибыли на акцию.

Базовая прибыль на акцию рассчитывается делением чистой прибыли (убытка) за отчетный период на средневзвешенное число обыкновенных акций в этом периоде.

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

«Разводнение» прибыли на акцию означает, что у компании есть или могут возникнуть обязательства по выпуску акций в будущем и, следовательно, приходящаяся на акцию прибыль может стать меньше, если эти обязательства компания выполнит.

Разводнение – это уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытков на акцию в результате предположения о том, что конвертируемые инструменты были конвертированы, опционы или варранты были исполнены или что обыкновенные акции были выпущены после выполнения оговоренных условий.

Опционы, варранты и их эквиваленты – это финансовые инструменты, которые дают их владельцу право на покупку обыкновенных акций.

Разводняющий эффект возникает в случаях, когда обыкновенные акции выпускаются и размещаются по цене, которая ниже справедливой стоимости этих акций.

Расчет разводненной прибыли происходит следующим образом: чистая прибыль (убыток), которая распределяется на обыкновенные акции, корректируется на сумму дивидендов на контракты с разводняющим эффектом, которые были вычтены при расчетах чистой прибыли; на сумму процентов, начисленных за период по контрактам с разводняющим эффектом, конвертированных в обыкновенные акции и любых других изменений в доходах и расходах, которые могут быть вызваны конвертацией в обыкновенные акции контрактов с разводняющим эффектом. Сумма прибыли рассчитывается с учетом налогов, относящихся к этим выплатам.

Информация о базовой и разводненной прибыли на акцию представляется в отчете о прибылях и убытках для каждого класса обыкновенных акций, если они имеют различия в отношении чистой прибыли на акцию. Информация представляется для всех отчетных периодов, показанных в отчетности.

В финансовой отчетности должны раскрываться показатели числителя и знаменателя формулы расчета прибыли на акцию. Базовая и разводненная прибыль должна основываться на сверке этих показателей с чистой прибылью (убытком) за отчетный период. Средневзвешенное количество обыкновенных акций в знаменателе формулы также должно быть обосновано, а базовый и разводненный знаменатели увязаны между собой при помощи взаимной сверки показателей.

10.7. Промежуточная финансовая отчетность

Промежуточная финансовая отчетность в соответствии с МСБУ (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» содержит набор финансовых отчетов за период более короткий, чем полный отчетный год данной организации. Промежуточная отчетность может состоять из сокращенных форм финансовых отчетов, хотя не запрещается составлять ее в полном объеме, предусмотренном международными стандартами финансовой отчетности.

Каждый рассматривающий промежуточную финансовую отчетность имел в своем распоряжении годовую финансовую отчетность за предшествующий год, поэтому примечания к годовой финансовой отчетности не повторяются и не обновляются в промежуточной отчетности. Последняя должна содержать примечания по тем событиям и изменениям, которые произошли после отчетной даты последнего годового отчета и раскрывают результаты деятельности компании в новом отчетном году.

Стандарт не настаивает на обязательном составлении промежуточной финансовой отчетности, но поощряет к ее составлению те компании, ценные бумаги которых свободно обращаются на фондовом рынке. Стандарт рекомендует составлять такую отчетность не позднее чем через 60 дней по завершении промежуточного отчетного года.

Стандарт предусматривает возможность сокращения промежуточной финансовой отчетности, а именно сжатый бухгалтерский баланс, сжатый отчет о прибылях и убытках, сжатый отчет об изменениях в собственном капитале, сжатый отчет о движении денежных средств, выборочные пояснительные примечания.

Если последняя годовая финансовая отчетность представлялась как сводная (консолидированная) отчетность, то и промежуточная финансовая отчетность представляется в сводном варианте.

Периодичность промежуточной финансовой отчетности может быть полугодовая и квартальная.

11. УЧЕТ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ И ОТЧЕТНОСТЬ ПО ПЛАНАМ ПЕНСИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ (МСБУ (IAS) 19, 26, МСФО (IFRS) 2)

11.1. Краткосрочные вознаграждения работникам

Вознаграждения работникам регулируются МСБУ (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», МСБУ (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам», МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами».

В данных стандартах содержатся указания по учету операций, связанных с оплатой труда персонала компаний или, как сказано в тексте самих стандартов, связанных «со всеми формами вознаграждений и выплат, предоставляемых компанией работникам в обмен на оказанные ими услуги».

МСБУ (IAS) 19 предусматривает пять основных форм расчетов и вознаграждений:

- 1) краткосрочные вознаграждения, включая отпускные и премиальные;
- 2) выходные пособия;
- 3) пенсионное обеспечение по планам с установленными взносами;
- 4) пенсионное обеспечение по планам с установленными выплатами;
- 5) 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. К ним относятся такие выплаты, как заработная плата персоналу и взносы на социальное обеспечение; отпускные, связанные с ежегодными оплачиваемыми отпусками; пособия по болезни, по уходу за ребенком и в связи с беременностью; премиальные и участие в прибыли, а также вознаграждение занятым в настоящее время работникам в неденежной форме: медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, бесплатные и дотируемые товары и услуги. Работник может оказывать услуги компании на основе полного рабочего дня или частичной занятости, на постоянной, временной или разовой основе. К числу работников стандарт относит также директоров и другой высший управленческий персонал.

В общем, краткосрочные вознаграждения работникам списываются в расход текущего отчетного периода или относятся в себестоимость таких отдельных активов, как запасы, основные средства и другое имущество.

Обязательства по выплате вознаграждений работникам признаются на основании юридически закреплённого права на него в виде трудового договора, контракта либо иного документа такого рода в обмен на услуги или иную работу, выполняемую работниками.

Оплата отпусков – вознаграждение за фактическое отсутствие работников по различным причинам: по случаю ежегодного отпуска, по болезни (краткосрочная нетрудоспособность), по уходу за детьми, для работы в качестве присяжного заседателя в суде или для исполнения воинской обязанности. Стандарт подразделяет отпускные на накапливаемые и ненакапливаемые и соответственно устанавливает разные способы их учетного отражения.

Накапливаемые отпускные могут быть перенесены и выплачены в будущих периодах, если не были использованы в течение времени, в котором они заработаны. Отпускные накапливаются в учете на отдельном счете по мере зарабатывания права на отпуск и в тех же периодах относятся на текущие расходы компании. Следовательно, эти суммы подлежат начислению ежемесячно на увеличение резервируемых обязательств. При выплате отпускных резервируемые обязательства погашаются (ежегодные краткосрочные отпуска, отпуска по болезни).

Ненакапливаемые отпускные не переносятся на будущие периоды. Они начисляются как обязательства и признаются расходом в том периоде, в котором предоставляется отпуск (отпуск по уходу за ребенком, отпуск для выполнения обязанностей судебного заседателя, отпуск для выполнения воинских обязанностей и др.).

Премияльные и участие в прибыли вызывают дополнительные выплаты в качестве вознаграждения работникам. Текущие премии за месяц или квартал начисляются и отражаются в том периоде, в котором они заработаны. Дивиденды (участие в прибыли по результатам работы за год) выплачиваются по окончании отчетного периода, что заставляет признавать обязательства по их выплате в течение всего периода по мере их зарабатывания работниками.

Обязательства компании по выплатам премияльных и вознаграждения в виде участия в прибыли начисляются в учете как расходы данного периода, а не как распределение чистой прибыли.

11.2. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности и прочие долгосрочные вознаграждения

К вознаграждениям, выплачиваемым по окончании трудовой деятельности, когда работник уже не может работать и прекратил свое сотрудничество с компанией, относятся пенсионные выплаты, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании периода занятости. Данные вознаграждения возникают по соглашениям с работниками и требуют проведения предварительных операций по планам пенсионного обеспечения.

Стандарт рассматривает два вида пенсионных планов: *планы с установленными взносами* и *планы с установленными выплатами*.

Пенсионные планы с установленными взносами отличаются тем, что в обязанности компании входит уплата определенных взносов в пенсионный фонд, независимо от последующих выплат пенсионного вознаграждения.

По планам пенсионного обеспечения с установленными взносами сумма пенсионных выплат после окончания трудовой деятельности работника определяется суммой взносов компании, а также суммой взносов самого работника, если они имеют место, в пенсионный фонд и суммой доходов на вложенные средства в данный фонд за все время их свободного использования самим фондом.

Страхование пенсионных выплат через страховые компании не меняет основных особенностей пенсионного плана. Он обычно отражается как план с установленными взносами, поскольку выплаты пенсий принимает на себя страховая компания.

Пенсионные планы с установленными выплатами предполагают, что компания принимает на себя обязательства выплачивать бывшим работникам непосредственно или через специализированную организацию – фонд – пенсионные вознаграждения определенного размера.

Ежегодные пенсионные затраты по планам с установленными выплатами определяются путем сложных расчетов дисконтированной стоимости будущих пенсий, требующих обоснованных предварительных оценок целого ряда взаимосвязанных показателей, расчеты которых требуют специальных знаний, выходящих за рамки бухгалтерской квалификации. Крупнейшие компании приглашают для их выполнения специалистов-актуариев. Но в любом случае бухгалтеру необходимо знать основы актуарных расчетов по пенсионным планам, поскольку это требуется для составления финансовой отчетности.

Пенсионные планы с установленными выплатами осуществляются путем накопления необходимых для пенсионных выплат денежных средств в специализированных пенсионных или страховых фондах. Вероятные пенсионные выплаты фонда и вероятные взносы учредителя пенсионного плана определяются путем применения математических и статистических правил, регламентирующих соответствующие расчеты. Эти правила называются *актуарными расчетами*.

Пенсионный фонд юридически отделен от всех организаций – учредителей пенсионных планов, которые пользуются услугами данного фонда. По положению или договору активы пенсионного фонда должны использоваться только для исполнения обязательств по выплате пенсий работникам, охваченным пенсионным планом.

МСБУ (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам» применяется для составления финансовой отчетности по пенсионным планам предприятиями.

МСБУ (IAS) 26 рассматривает пенсионный фонд как отчитывающееся предприятие, отделенное от работодателей участников плана.

Отчетность по пенсионным планам должна содержать данные об активах, обязательствах, доходах и расходах и др.

Отчетность, характеризующая содержание пенсионных планов, включает в себя также следующие данные:

- названия работодателей и групп работников, охваченных данным планом;
- число участников плана, получающих пенсию, и иных участников по категориям;
- тип плана и взносы участников;
- описания пенсий, выплачиваемых по данному пенсионному плану;
- условия прекращения плана и утраты права на пенсию;
- изменения в условиях плана, произошедшие в течение отчетного периода.

Последовательность учета пенсионных планов с установленными выплатами определяется МСБУ (IAS) 19.

Кроме пенсионного обеспечения МСБУ (IAS) 19 рассматривает еще три направления вознаграждения работников: другие (непенсионные) вознаграждения долгосрочного характера; выходные пособия; компенсационные выплаты долевыми инструментами.

К долгосрочным вознаграждениям работников стандарт относит:

- долгосрочные оплачиваемые отпуска;
- 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 по окончании периода, в котором они были заработаны;
- любые иные отсроченные вознаграждения, выплачиваемые более чем через 12 месяцев по окончании периода, в котором они были заработаны.

МСБУ (IAS) 19 не содержит каких-либо специальных требований по раскрытию информации о прочих долгосрочных вознаграждениях работников. Отсутствуют указания об этом и в МСБУ (IAS) 26.

Выходное пособие выплачивается работнику в результате расторжения трудового договора с ним по инициативе компании до приобретения работником права на пенсию и до достижения им пенсионного возраста. Выходное пособие – это оплата за вынужденное увольнение работника по требованию компании. Затраты на его выплату не принесут никаких экономических выгод ни сейчас, ни в будущем. Они должны быть немедленно признаны в качестве расходов текущего периода.

В отличие от других непенсионных долгосрочных вознаграждений работников, которые выплачиваются во время их службы в компании, выходные пособия выплачиваются после прекращения службы (трудового соглашения).

11.3. Вознаграждения и выплаты на основе долевых финансовых инструментов

Компенсационные выплаты долевыми инструментами осуществляются по соглашениям с работниками, по которым они имеют право на получение долевых инструментов, выпущенных самой компанией или ее материнской компанией.

Выплаты долевыми инструментами (выплаты, основанные на акциях) являются еще одним видом вознаграждения работников. Обычно планы компенсационных выплат долевыми инструментами предусматривают:

- а) выпуск для работников акций, опционов на акции, иных долевых инструментов по цене ниже их реальной стоимости, по которой эти инструменты выпускаются или могли бы быть выпущены для приобретения их третьими лицами;
- б) денежные выплаты, размеры которых зависят от будущей рыночной цены акций данной компании.

В дополнение к заработной плате в денежной форме работники организации могут получать вознаграждение за труд акциями, опционами на акции либо иными долевыми инструментами. Эти вознаграждения представляются как стимулирование работников не прерывать трудовые отношения с организацией либо за дополнительный вклад в повышение эффективности ее работы.

Порядок таких выплат регулируется МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами».

Целью МСФО (IFRS) 2 является установление порядка составления финансовой отчетности для предприятия, осуществляющего операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях. Стандарт требует от предприятия отражать в составе прибыли или убытка и в финансовом положении влияния операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, включая расходы, связанные с операциями, в которых работникам предоставляются опционы на акции.

Признание сделок с выплатами на основе долевого инструмента осуществляется по мере получения товаров или потребления услуг. Оценка операции с выплатами долевыми инструментами проводится по справедливой стоимости полученных товаров либо услуг, на данную сумму увеличивается и счет капитала организации.

В примечаниях к отчетности должна раскрываться следующая информация:

- по акциям – количество с выплатой постоянного дивиденда, количество с правом голоса, количество выпущенных акций;
- по опционам на акции – право на конвертацию, срок исполнения, цена исполнения, количество выпущенных опционов и т. д.

12. ОТЧЕТНОСТЬ ПО РАЗВЕДКЕ, ОЦЕНКЕ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ И СТРАХОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (МСФО (IFRS) 6, 17)

12.1. Учет и отчетность затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов

Хозяйственная деятельность в добывающих отраслях связана с большими капиталовложениями в активы с продолжительными сроками службы. Ни один стандарт ранее не регулировал вопросы учета расходов на разведку и оценку месторождений. Разработка МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»

представляет собой шаг на пути к полноценному стандарту для добывающих отраслей.

Стандарт применяется к расходам, понесенным в связи с разведкой и оценкой месторождений минеральных ресурсов. Не применяется к расходам, понесенным до начала разведки (например, получение прав) и после того, как продемонстрирована техническая и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов.

Активы, признанные в ходе разведки и оценки месторождений, учитываются по их фактической себестоимости. К таким расходам относятся:

- приобретение прав на разведку;
- топографические, геологические и геохимические исследования;
- разведывательное бурение;
- отбор проб и др.

Затраты, связанные с разработкой запасов полезных ископаемых, не могут признаваться активами по разведке и оценке минеральных ресурсов. Они подлежат учету в соответствии с МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы». Затраты на разработки могут признаваться в качестве нематериальных активов, если доказано будущее полезное применение результата разработок в производственных и коммерческих целях.

Оценка активов по разведке и оценке минеральных ресурсов после их признания производится способом, закрепленным в учетной политике.

МСФО (IFRS) 6 предусматривает два подхода к такой оценке:

- по себестоимости (первоначальной стоимости) актива с систематическим начислением амортизации и периодическим тестированием на обесценение;

- по переоцененной стоимости с изменением на сумму амортизации, начисленной после переоценки, а также на начисленные суммы обесценения (после переоценки).

Стандарт содержит указания на факты и обстоятельства, наличие которых свидетельствует о необходимости проведения тестирования на обесценение:

а) право на проведение разведочных работ истекло или истекает в ближайшее время, и возникли проблемы с получением права на новый срок;

б) смета на проведение работ ограничена или вообще не предусматривает таких затрат на предстоящий период;

в) прекращение работ, так как выполненные работы не дали положительных результатов;

г) обоснованное отсутствие уверенности в том, что активы по разведке и оценке минеральных ресурсов могут полностью окупиться в результате их успешной разработки либо продажи другой организации и др.

Убытки от обесценения признаются на счете прибылей и убытков.

Информация об активах по разведке и оценке минеральных ресурсов представляется в балансе организации отдельной статьей (статьями) либо может быть представлена отдельными классами активов применительно к МСБУ (IAS) 16 «Основные средства» либо МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы» в соответствии с их классификацией, которая обязательна для всех организаций, занятых разведкой и оценкой минеральных ресурсов.

К классу материальных активов относятся основные средства и запасы, применяемые и потребляемые при производстве работ по разведке и оценке минеральных ресурсов.

К нематериальным активам относятся расходы на получение права на разведку и оценку минеральных ресурсов, приобретение различных лицензий на проведение работ в конкретных районах.

В примечаниях к финансовой отчетности раскрывается принятый порядок признания активов, а также суммы активов, обязательств, доходов и расходов, операционных и инвестиционных потоков денежных средств, возникающих в связи с проведением операций по разведке и оценке минеральных ресурсов.

В финансовой отчетности компания должна раскрыть следующую информацию:

- учетную политику касательно расходов на разведку и оценку и признание активов, возникших в ходе разведки и оценки месторождений;

- суммы активов, обязательств, доходов, расходов, а также операционных и инвестиционных денежных потоков в связи с разведкой и оценкой месторождений.

Организация, производящая затраты по разведке и оценке минеральных ресурсов, обязана предусмотреть в своей учетной политике условия признания активов по разведке и оценке минеральных ресурсов в соответствии с МСБУ (IAS) 8. В учетной политике необходимо предусмотреть виды и содержание затрат, которые организация признает в качестве активов по разведке и оценке минеральных ресурсов.

12.2. Учет и отчетность по страховой деятельности

Раскрытие в финансовой отчетности страховщиков информации в отношении заключаемых ими договоров страхования либо перестрахования регламентируется МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования».

Цель МСФО (IFRS) 17 – создать методическую основу для учета и раскрытия информации страховщиками, заключающими договоры страхования.

Предприятие должно применять МСФО (IFRS) 17:

а) к выпущенным ею договорам страхования, включая *договоры перестрахования*;

б) к удерживаемым ею договорам перестрахования;

в) к выпущенным ею *инвестиционным договорам с условиями дискреционного участия* при условии, что организация также выпускает договоры страхования.

Предприятие-страховщик – это предприятие, которое выпускает договор страхования вне зависимости от того, является ли оно страховщиком для юридических или надзорных целей.

Договор страхования – договор, согласно которому одна сторона (выпустившая) принимает на себя значительный страховой риск от другой стороны (держателя полиса), соглашаясь предоставить держателю полиса компенсацию в том случае, если определенное будущее событие, в наступлении которого нет уверенности (страховой случай), будет иметь неблагоприятные последствия для держателя полиса.

Договор перестрахования – договор страхования, выпущенный одной организацией (перестраховщиком), с тем чтобы компенсировать другой организации страховые убытки, возникающие по одному или нескольким договорам страхования, выпущенным другой такой организацией (базовым договорам).

Перестраховщик – сторона, обязанная по договору перестрахования выплатить cedentу возмещение в случае наступления страхового случая.

Цедент – держатель страхового полиса по договору перестрахования.

МСФО (IFRS) 17 определяет два вида договоров страхования: прямое страхование и перестрахование.

Договоры страхования могут быть со значительным страховым риском или незначительным страховым риском.

Страховой риск значителен только в том случае, если в результате страхового случая страховщику придется выплатить значительные

дополнительные вознаграждения при любом исходе, исключая случаи, не имеющие коммерческого содержания.

Страховой риск – риск, отличный от финансового риска, передаваемый держателем договора выпустившей его стороне.

Страховой случай – будущее событие, в наступлении которого нет уверенности, покрываемое договором страхования и создающее страховую риск.

К договорам страхования относят договоры:

- страхования жизни;
- страхования имущества;
- страхования профессиональной ответственности;
- медицинского страхования;
- страхования на случай кражи или причинения ущерба имуществу;
- страхования ответственности товаропроизводителя;
- страхования гражданской ответственности или страховых судебных расходов.

К договорам с незначительным страховым риском относят договоры:

- пенсионного страхования;
- сберегательного страхования.

Стандарт также применяется в отношении выпущенных организацией финансовых инструментов с элементами дискреционного участия.

МСФО (IFRS) 17 устанавливает, что страховщик обязан:

- применять тестирование на определение достаточности страховых обязательств;
- исключать страховые обязательства из учета (и баланса) только после их исполнения, отмены или истечения договорного срока;
- отражать в учете обесценение активов по перестрахованию.

Согласно МСБУ (IFRS) 17, страховщик должен на каждую отчетную дату устанавливать адекватность (достаточность) своих обязательств.

Для этого используются расчетные значения движения денежных средств в операциях с договорами страхования. Такая оценка нужна для выявления необходимости увеличения балансовой стоимости страховых обязательств.

Если балансовая стоимость страховых обязательств предприятия-страховщика (за вычетом соответствующих затрат на приобретение нематериальных активов) окажется неадекватной расчетным оценкам

будущих потоков денежных средств, то выявленный дефицит признается в полном объеме в прибыли или убытке.

В финансовой отчетности страховщика должна быть раскрыта информация о результатах проведенных операций по страхованию, а именно:

- об учетной политике в отношении договоров страхования и перестрахования;
- о признанных в учете активах и обязательствах, доходах и расходах, вытекающих из договоров страхования и перестрахования;
- о прибылях или убытках, отраженных в отчетности страховщика, и убытках в связи с операциями перестрахования;
- об исходных предположениях и допущениях, оказавших наибольшее влияние на проведенные оценки;
- о влиянии проведенных изменений на финансовые результаты;
- о сверке изменений в страховых обязательствах, активах и отложенных налогах, а также отдельно об амортизации прибылей и убытков по договорам перестрахования.

13. УЧЕТ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (МСБУ (IAS) 2, 16, 38, 40, 41)

13.1. Раскрытие основных понятий о сельскохозяйственной деятельности

Порядок учета, представление отчетности и раскрытие информации о сельскохозяйственной деятельности регламентируются МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

МСБУ (IAS) 41 должен применяться для учета объектов, если они связаны с сельскохозяйственной деятельностью:

- а) биологических активов;
- б) сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора;
- в) государственных субсидий.

МСБУ (IAS) 41 применяется для учета сельскохозяйственной продукции (т. е. продукции, полученной от биологических активов) только в момент ее получения (сбора). Для ее последующего учета применяется МСФО (IAS) 2 «Запасы». МСБУ (IAS) 41 не рассматривает и вопросы переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора.

Сельскохозяйственная деятельность – осуществляемое предприятием управление биотрансформацией биологических активов в целях

их продажи или переработки в сельскохозяйственную продукцию или производства дополнительных биологических активов.

Сельскохозяйственная продукция – продукция, полученная от (собранная с) биологических активов предприятия.

Биологический актив – живущее животное или растущее растение.

Биотрансформация включает процессы роста, вырождения, производства и размножения (воспроизводства), в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.

Группа биологических активов – совокупность живущих животных или растений со сходными характеристиками.

Сбор сельскохозяйственной продукции – отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива.

Сельскохозяйственная деятельность включает разнообразные виды деятельности: животноводство, растениеводство, лесоводство, разведение садов, цветоводство и аквакультуру (включая рыбоводство). Однако рыбный промысел в океане и вырубка лесов не являются сельскохозяйственной деятельностью.

Общими характеристиками видов деятельности являются:

а) способность животных и растений изменяться, т. е. биотрансформация;

б) управление изменениями животных и растений;

в) возможность оценки и контроля изменений.

Для того чтобы правильно применять правила учета объектов, отраженных в МСБУ (IAS) 41, необходимо четко различать биологические активы, сельскохозяйственную продукцию и продукцию, полученную в результате переработки сельскохозяйственной продукции (табл. 13.1).

Таблица 13.1. Перечень объектов, подлежащих учету в соответствии с МСБУ (IAS) 41

Биологические активы (МСБУ (IAS) 41)	Сельскохозяйственная продукция (МСБУ (IAS) 41 на период сбора урожая)	Продукты, являющиеся результатом переработки после сбора (вне сферы применения МСБУ (IAS) 41)
1	2	3
Овцы	Шерсть	Пряжа, ковер
Деревья в лесонасаждениях	Бревна	Пиломатериалы

1	2	3
Сельскохозяйственные растения	Убранная свекла, зерно, картофель, овощи, льно-треста, льносемена	Сахар, волокно, одежда
Молочный скот	Молоко	Сыр
Свины, птица	Туши	Колбасные изделия, копченый окорок
Кустарники	Листья	Чай, ферментированный табак
Виноградная лоза	Виноград	Вино
Плодово-ягодные растения, деревья	Собранные фрукты	Переработанные фрукты

13.2. Признание и оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции

Биологические активы и сельскохозяйственная продукция могут быть признаны в бухгалтерском учете организации, осуществляющей сельскохозяйственную деятельность, лишь в случае, если:

- организация контролирует данный актив в результате прошлых событий;
- существует вероятность того, что организация получит в будущем экономические выгоды, связанные с данным активом;
- оценку данного актива по справедливой стоимости или себестоимости можно надежно произвести.

Биологический актив, согласно МСБУ (IAS) 41, в момент первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату должен оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов (например, родившийся теленок признается по справедливой стоимости в момент рождения, а по мере роста переоценивается по справедливой стоимости на каждую отчетную дату). Прибыль от первоначального признания актива и прибыли и убытки от последующего изменения его справедливой стоимости на каждую отчетную дату должны учитываться при определении чистой прибыли (убытка) за период, в котором состоялось первоначальное признание или изменение справедливой стоимости актива.

Если нет возможности достаточно надежно определить справедливую стоимость, в этом случае биологический актив оценивается по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от его обесценения. Как только возникают условия, позволяющие надежно

определить справедливую стоимость биологического актива, следует перейти к его оценке по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении обычной операции между участниками рынка на дату оценки (цена выхода) (МСФО (IFRS) 13).

Расчетно-сбытовые расходы включают комиссионные брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и товарных бирж, налоги на передачу собственности, пошлины и др. К сбытовым расходам не относятся транспортные и прочие расходы по доставке активов и продукции на рынок, так как они вычитаются при расчете справедливой стоимости. В этом состоит одна из особенностей учета сельскохозяйственной деятельности.

Сельскохозяйственная продукция является результатом применения соответствующих биологических активов – растений или животных, ее получают путем отделения от биологического актива или путем прекращения дальнейшей биотрансформации биологического актива, т. е. прекращения его жизнедеятельности и существования как объекта учета.

Сельскохозяйственная продукция, собранная с биологических активов, оценивается по справедливой стоимости, установленной в момент сбора урожая, за вычетом расчетных сбытовых расходов.

Сумма, характеризующая справедливую стоимость собранной сельскохозяйственной продукции, определяется только один раз в момент ее сбора и в данном отчетном периоде учитывается при определении чистой прибыли или убытка организации. В дальнейшем учете сельхозпродукция учитывается в соответствии с МСБУ (IAS) 2 «Запасы».

При получении продукции путем уничтожения биологического актива с длительным циклом выращивания в составе чистой прибыли (убытка) отражается только прирост (уменьшение) справедливой стоимости на момент получения сельхозпродукции по сравнению с ранее учтенной справедливой стоимостью данного биологического актива.

Определение справедливой стоимости биологических активов и сельхозпродукции базируется на ценах основного или наиболее благоприятного для организации рынка.

Основной (активный) рынок – это рынок с наибольшим объемом и уровнем деятельности для актива и обязательства.

МСБУ (IAS) 41 указывает, что для расчета справедливой стоимости необходимо использовать данные о котировке соответствующих това-

ров на рынке. Если организация имеет доступ к нескольким рынкам, она основывает свои расчеты на ценах наиболее подходящего из них, который организация выбирает самостоятельно.

13.3. Признание доходов и расходов по сельскохозяйственной деятельности

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

В соответствии с МСБУ (IAS) 41 прибыли или убытки, возникающие при первоначальном признании биологических активов по справедливой стоимости, за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, а также от изменения справедливой стоимости биологических активов, и прибыли или убытки, возникающие при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости (в результате сбора), следует учитывать при определении чистой прибыли или убытка за период, в котором они возникают.

Доходами от сельскохозяйственной деятельности являются:

- справедливая стоимость биологических активов и сельскохозяйственной продукции, рассчитанной в момент их признания в учете;
- изменения справедливой стоимости биологических активов на очередную отчетную дату;
- государственные субсидии.

МСБУ (IAS) 41 рассматривает два вида государственных субсидий:

- ограниченные условиями;
- не ограниченные какими-либо условиями.

Если биологические активы учитываются по фактической себестоимости, то доход от государственных субсидий регламентируется МСБУ (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

Государственные субсидии в соответствии с МСБУ (IAS) 20 – это правительственная помощь в форме передачи определенным компаниям ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем условий, связанных с предоставлением субсидий.

Расходы на сельскохозяйственную деятельность состоят:

- из стоимости израсходованных материальных запасов;
- из расходов на оплату труда;
- из амортизационных отчислений;

- из прочих операционных расходов, имеющих место в данном отчетном периоде.

Расходы на сельскохозяйственную деятельность не корректируются на изменение затрат в незавершенном производстве и в остатках готовой продукции.

Собранная в отчетном периоде сельскохозяйственная продукция, оцененная по справедливой стоимости, отражается в качестве дохода от сельскохозяйственной деятельности и тут же переходит в разряд запасов готовой продукции, которые подлежат отражению по требованиям МСБУ (IAS) 2.

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

Доходы и расходы, связанные с изменением справедливой стоимости биологических активов, могут быть обусловлены двумя факторами:

- изменением рыночных цен;
- изменением физического состояния биологического актива.

Информация об изменении физических свойств биологических активов, раскрываемая в отчетности отдельно от информации об изменении рыночных цен на них, позволяет оценить результаты сельскохозяйственной деятельности за отчетный период и перспективы на будущее.

13.4. Раскрытие в отчетности информации о сельскохозяйственной деятельности

МСБУ (IAS) 41 требует, чтобы в финансовой отчетности организации балансовая стоимость биологических активов обязательно отражалась отдельной статьей бухгалтерского баланса.

В примечаниях к финансовой отчетности необходимо дать описание каждой группы биологических активов, желательно выделить их отдельными подстатьями в балансе или раскрыть в примечаниях к отчетному балансу. В соответствии с МСБУ (IAS) 41 количественную информацию о каждой группе биологических активов желательно дополнительно классифицировать на потребляемые и плодоносящие активы с подразделением на зрелые и незрелые.

Потребляемые биологические активы при сборе сельскохозяйственной продукции прекращают свое существование (например, зерновые культуры, птица и кролики мясного направления) или продают-

ся в виде биологического актива (крупный рогатый скот и свиньи мясного направления или саженцы садовых культур, рассада овощей и др.).

Плодоносящие биологические активы не исчезают при сборе сельскохозяйственной продукции и могут продуктивно использоваться в течение определенного времени, иногда достаточно продолжительного (дойные коровы, свиноматки, виноградники, плодово-ягодные деревья и кустарники и др.). Сами по себе они могут стать сельскохозяйственной продукцией только при определенных условиях в будущем.

К зрелым биологическим активам, в отличие от незрелых, относятся те, которые обладают способностью регулярно плодоносить, обеспечивать сбор сельскохозяйственной продукции на регулярной основе (дойные коровы – в отличие от телок; садовые деревья, достигшие плодоносящего возраста; овцы, от которых можно регулярно получать шерсть, и др.). *Потребляемые биологические активы* относятся к зрелым, когда они достигли параметров, позволяющих использовать их для получения продукции, сбора урожая.

В пояснениях к финансовой отчетности сельскохозяйственная организация обязана дополнительно раскрыть:

- балансовую стоимость биологических активов, в отношении использования которых действуют какие-либо ограничения;
- балансовую стоимость биологических активов, переданных в залог в обеспечение обязательств;
- сумму обязательств, связанных с приобретением или улучшением биологических активов;
- методы и допущения, применяемые при определении справедливой стоимости каждой группы биологических активов.

В отношении сельскохозяйственной продукции в отчетности раскрывается объем ее производства в течение отчетного периода (с детализацией по видам в натуральном выражении), рассчитанный в момент сбора по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов.

Организация обязана представить информацию о методах расчета справедливой стоимости каждой группы сельскохозяйственной продукции и существенных допущениях, использованных при определении справедливой стоимости.

В отношении государственных субсидий сельскохозяйственная организация представляет следующую информацию: сумма и условия полученных субсидий, предполагаемые снижения объемов субсидий.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. / В. Г. Гетьман, О. В. Рожнова, С. Н. Гришкина [и др.]; под ред. В. Г. Гетьмана; Фин. ун-т при Правительстве Рос. Федерации. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2023. – 582 с.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. / под ред. В. Г. Гетьмана. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 653 с.
3. Палий, В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учеб. / В. Ф. Палий. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 511 с.
4. Проскуровская, Ю. И. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / Ю. И. Проскуровская. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: Изд-во «Омега-Л», 2010. – 279 с.
5. Гудков, С. В. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита: практикум / С. В. Гудков, И. В. Журова, А. Л. Тарасенко. – Горки: БГСХА, 2020. – 121 с.
6. Константинова, Е. П. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / Е. П. Константинова. – М.: ИТК «Дашков и Ко», 2010. – 285 с.
7. Маренков, Н. Л. Бухгалтерская отчетность и международные стандарты / Н. Л. Маренков. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Флинта, МПСИ, 2008. – 270 с.
8. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учеб. пособие / под ред. Л. И. Ушвицкого, Н. А. Мазуренко. – Ростов н/Д: Феникс, 2009. – 154 с.
9. Рубаник, А. Н. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб.-метод. комплекс / А. Н. Рубаник, А. Г. Сидоренкова. – Горки: БГСХА, 2016.
10. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3: в ред. от 11 окт. 2022 г. № 210-3 // Бизнес-Инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 08.01.2025).
11. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 10 июня 2014 г. № 46 // Бизнес-Инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 08.01.2025).
12. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 10 дек. 2013 г. № 80 // Бизнес-Инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 08.01.2025).
13. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 окт. 2014 г. № 69 // Бизнес-Инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 08.01.2025).
14. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 12 дек. 2016 г. № 104 // Бизнес-Инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 08.01.2025).
15. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 6 марта 2018 г. № 16 // Бизнес-Инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 08.01.2025).
16. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 нояб. 2018 г. № 73 // Бизнес-Инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 08.01.2025).

17. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 22 дек. 2018 г. № 74 // Бизнес-Инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 08.01.2025).

18. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Запасы»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 28 дек. 2022 г. № 64 // Бизнес-Инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 08.01.2025).

19. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности: постановление Совета Министров Респ. Беларусь и Нац. банка Респ. Беларусь от 19 авг. 2016 г. № 657/20: в ред. от 16 сент. 2019 г. № 622/15 // Бизнес-Инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 08.01.2025).

20. Чая, В. Т. Международные стандарты финансовой отчетности / В. Т. Чая, Г. В. Чая. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КноРус, 2010. – 296 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Международные стандарты учета и финансовой отчетности

Номер стандарта	Наименование стандарта
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 займам
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 и совместные предприятия
МСБУ (IAS) 29	Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике
МСБУ (IAS) 32	Финансовые инструменты – представление информации
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) 40	Инвестиционная недвижимость
МСБУ (IAS) 41	Сельское хозяйство
МСФО (IFRS) 1	Первое применение МСФО
МСФО (IFRS) 2	Выплаты на основе акций
МСФО (IFRS) 3	Объединение бизнеса
МСФО (IFRS) 5	Выбытие внеоборотных активов, предназначенных 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
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
МСФО (IFRS) 17	Договоры страхования

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1. МЕЖДУНАРОДНАЯ СТАНДАРТИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСБУ (IAS) 1, МСФО (IFRS) 13, 14).....	4
1.1. Понятие и порядок разработки МСФО и их значение в современных условиях	4
1.2. Состав, структура МСФО и их классификация.....	7
1.3. Значение реформирования бухгалтерского учета Республики Беларусь в соответствии с МСФО.....	9
1.4. Основопологающие принципы бухгалтерского учета и отчетности, требования к информации, отраженной в отчетности	11
1.5. Элементы финансовой отчетности, их взаимосвязь и оценка.....	14
2. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСБУ (IAS) 1, 7, МСФО (IFRS) 1).....	18
2.1. Состав финансовой отчетности, объединение статей, период и сроки представления.....	18
2.2. Отчет о финансовом положении	21
2.3. Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.....	24
2.4. Отчет об изменениях в собственном капитале и примечания к финансовой отчетности.....	25
2.5. Отчет о движении денежных средств	27
3. АМОРТИЗАЦИЯ И ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ (МСБУ (IAS) 16, 21, 36, 38, МСФО (IFRS) 3, 16).....	30
3.1. Общие правила амортизации.....	30
3.2. Особенности амортизации основных средств.....	31
3.3. Амортизация арендованного имущества и нематериальных активов	35
3.4. Учет обесценения активов.....	39
4. МАТЕРИАЛЬНЫЕ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ, РЕЗЕРВЫ, УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (МСБУ (IAS) 2, 16, 37, 38, МСФО (IFRS) 16).....	41
4.1. Материальные оборотные запасы	41
4.2. Недвижимость и другое имущество, относящееся к основным средствам.....	42
4.3. Аренда имущества.....	44
4.4. Нематериальные активы	46
4.5. Резервы, условные активы и обязательства.....	49
5. УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ И УЧАСТИЯ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (МСБУ (IAS) 27, 28, 40, МСФО (IFRS) 11).....	51
5.1. Общий подход к учету инвестиций.....	51
5.2. Инвестиции в дочерние и ассоциированные организации	53
5.3. Инвестиционная собственность	55
5.4. Вложения в совместную деятельность	56
6. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ И ЗАТРАТ ПО ЗАЙМАМ (МСБУ (IAS) 23, 32, МСФО (IFRS) 2, 7, 9).....	58
6.1. Финансовые инструменты, активы и обязательства, их категории	58
6.2. Признание, прекращение признания финансовых активов и обязательств, их зачет.....	59
6.3. Учет затрат по займам.....	61
7. УЧЕТ ВЫРУЧКИ И ГОСУДАРСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ (МСБУ (IAS) 20, МСФО (IFRS) 15).....	63
7.1. Учет выручки по видам деятельности	63

7.2. Учет государственных субсидий.....	67
8. УЧЕТ ИЗМЕНЕНИЯ ЦЕН, ВАЛЮТНЫХ КУРСОВ И ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В УСЛОВИЯХ ИНФЛЯЦИИ (МСБУ (IAS) 21, 29).....	69
8.1. Учет операций в иностранной валюте и курсовых разниц.....	69
8.2. Отчетность в условиях гиперинфляции.....	71
8.3. Учет инфляции и ее последствий.....	72
9. ОБЪЕДИНЕНИЕ БИЗНЕСА И КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ (МСБУ (IAS) 24, 27, 28, МСФО (IFRS) 3, 10, 12).....	74
9.1. Учет объединения бизнеса и покупки компаний.....	74
9.2. Отчетность об участии в других компаниях.....	78
9.3. Консолидированная финансовая отчетность.....	80
9.4. Информация о связанных сторонах.....	82
10. ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ ОТЧЕТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ (МСБУ (IAS) 8, 10, 12, 33, 34, 36, МСФО (IFRS) 5, 8).....	84
10.1. Информация о прекращенной деятельности и внеоборотных активах, предназначенных для продажи.....	84
10.2. Информация о существенных ошибках, изменении бухгалтерских оценок и учетной политики.....	86
10.3. Информация о налогообложении прибыли, отложенных налоговых обязательствах и требованиях.....	89
10.4. Сегментная отчетность, ее основы и раскрытие информации.....	92
10.5. Информация о событиях после отчетного периода.....	94
10.6. Информация о прибыли на акцию.....	95
10.7. Промежуточная финансовая отчетность.....	97
11. УЧЕТ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ И ОТЧЕТНОСТЬ ПО ПЛАНАМ ПЕНСИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ (МСБУ (IAS) 19, 26, МСФО (IFRS) 2).....	98
11.1. Краткосрочные вознаграждения работникам.....	98
11.2. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности и прочие долгосрочные вознаграждения.....	100
11.3. Вознаграждения и выплаты на основе долевых финансовых инструментов.....	102
12. ОТЧЕТНОСТЬ ПО РАЗВЕДКЕ, ОЦЕНКЕ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ И СТРАХОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (МСФО (IFRS) 6, 17).....	103
12.1. Учет и отчетность затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов.....	103
12.2. Учет и отчетность по страховой деятельности.....	106
13. УЧЕТ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (МСБУ (IAS) 2, 16, 38, 40, 41).....	108
13.1. Раскрытие основных понятий о сельскохозяйственной деятельности.....	108
13.2. Признание и оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции.....	110
13.3. Признание доходов и расходов по сельскохозяйственной деятельности.....	112
13.4. Раскрытие в отчетности информации о сельскохозяйственной деятельности.....	113
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	115
ПРИЛОЖЕНИЕ.....	117

Учебное издание

Путникова Елена Леонидовна

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Курс лекций

Редактор *Н. Н. Пьянусова*
Технический редактор *Н. Л. Якубовская*
Корректор *Е. В. Ширалиева*

Подписано в печать 16.06.2025. Формат 60×84 ¹/₁₆. Бумага офсетная.
Ризография. Гарнитура «Таймс». Усл. печ. л. 6,97. Уч.-изд. л. 6,08.
Тираж 40 экз. Заказ .

Белорусская государственная сельскохозяйственная академия.
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 1/52 от 09.10.2013.
Ул. Мичурина, 13, 213407, г. Горки.

Отпечатано в Белорусской государственной сельскохозяйственной академии.
Ул. Мичурина, 5, 213407, г. Горки.