

Министерство науки и высшего образования
Российской Федерации
Ярославский государственный университет им. П. Г. Демидова
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

И. П. КУРОЧКИНА

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебное пособие

Ярославль
ЯрГУ
2020

УДК 657(075.8)
ББК У052.206я73
К93

*Рекомендовано
Редакционно-издательским советом университета
в качестве учебного издания. План 2020 года*

Рецензенты:

Н. А. Казакова, доктор экономических наук, профессор
ФГОБУ ВО «Российский экономический университет
имени Г. В. Плеханова»;
ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации» (Ярославский филиал)

Курочкина, Ирина Петровна.

К93 Международные стандарты финансовой отчетности :
учебное пособие / И. П. Курочкина ; Яросл. гос. ун-т
им. П. Г. Демидова. — Ярославль : ЯрГУ, 2020. — 132 с.

ISBN 978-5-8397-1196-9

Пособие посвящено проблемам формирования финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами, разрабатываемыми МСФО. В нем представлены «Концептуальные основы финансовой отчетности», сформулирована цель, полезность и ограничения финансовой отчетности общего назначения, рассмотрены правила представления в отчетности активов, обязательств, капитала, расходов и доходов, устанавливаемые МСФО. Раскрыто содержание основных международных стандартов, приведены формы отчетности российских компаний, составленные в соответствии с МСФО, тесты и практические ситуации по темам.

Предназначено для студентов, изучающих дисциплину «Международные стандарты финансовой отчетности».

УДК 657(075.8)
ББК У052.206я73

ISBN 978-5-8397-1196-9

© ЯрГУ, 2020

Введение

Переход России к рыночной экономике обусловил неизбежность реформирования системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рынка и необходимостью обеспечения прозрачности информации финансовой отчетности российских организаций для инвесторов и других пользователей. Непростым являлся вопрос, в какой мере и каким мировым опытом следует воспользоваться в ходе реформы бухгалтерского учета в Российской Федерации. В соответствии с постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. была принята «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности». Таким образом, в качестве основы реформирования отчетности выбраны международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), завоевавшие в последние годы большой авторитет во всех странах мира. Следует отметить, что многие предприятия России в настоящее время ведут учет и составляют отчетность не только по российским правилам, но и в соответствии с международными стандартами. Уже с 2011 г. в России введено требование для организаций, формирующих консолидированную отчетность, представлять её только на основе международных стандартов. В связи с этим знание международных стандартов финансовой отчетности является необходимым компонентом в профессиональной подготовке бухгалтеров. Владение этими компетенциями включено в профессиональные стандарты «Бухгалтер», «Аудитор», «Внутренний контролер». Руководителям, менеджерам компаний также необходимо хорошо ориентироваться в отчетности, подготовленной по международным стандартам.

В данном учебном пособии изложены концептуальные основы формирования финансовой отчетности общего назначения, состав и порядок представления публикуемых финансовых отчетов, представлены наиболее важные положения отдельных стандартов финансовой отчетности. Для самоконтроля усвоения материала приведены тесты и практические ситуации.

Пособие подготовлено с использованием информационно-правовой системы «КонсультантПлюс».

Тема 1. Предпосылки создания международных стандартов финансовой отчетности. Порядок их разработки и утверждения

Глобализация бизнеса и необходимость унификации финансовой отчетности на международном уровне

В течение последних пятидесяти лет произошла глобализация экономики, созданы крупные национальные и транснациональные компании. Стала очевидной потребность всех заинтересованных лиц в прозрачной информации о финансовом положении и результатах деятельности участников рынка. Многомиллиардные обороты компаний на мировых фондовых рынках существенно повысили требования к качеству финансовой отчетности. Прозрачная информация создает условия для построения долгосрочных доверительных отношений, позволяет без дополнительных затрат разрешать кризисные ситуации на начальных стадиях. Партнеры заинтересованы в получении полной и достоверной информации о заемщиках, инвесторах, эмитентах, банках и т. д. Прозрачность финансовой отчетности позволяет видеть эффективность принятия решений и ответственность их принявших, приводит к осознанию необходимости бесконфликтности и бесперебойности рыночных отношений.

Прозрачная отчетность вызывает доверие со стороны участников рынка и потребителей, если она понятна заинтересованным пользователям, а одним из условий прозрачности является её составление по единым для всех правилам. Инвестиционные процессы в сфере экономики постепенно привели к необходимости понятности применяемых в разных странах принципов и алгоритмов исчисления прибыли, налоговой базы, условий инвестирования, капитальных затрат и средств. Унификация отчетности достигается двумя основными способами: гармонизацией и стандартизацией.

Наибольшую поддержку идея гармонизации получила в рамках Европейского Союза (ЕС). Смысл её заключается в том, что в каждой стране существует собственная модель учета и система национальных стандартов, её регулирующих. В то же время эти национальные стандарты не должны противоречить аналогичным стандартам в странах Евросоюза. Плановая работа по гармонизации

зации стандартов проводилась в Европейском Союзе с 1961 г. За это время было принято более десятка директив, регулирующих вопросы учета и отчетности. Важное значение имеет четвертая директива Евросоюза, которая определяет состав отчетности, порядок её представления и аудирования. Седьмая директива ЕС устанавливает стандарты консолидации финансовой отчетности. С целью придания четвертой и седьмой директивам высокого статуса содержание директив включено в законодательство, регламентирующее деятельность бизнеса в странах Евросоюза.

Другое направление унификации — стандартизация финансовой отчетности. Оно разрабатывается и внедряется Советом по международным стандартам финансовой отчетности. Совет по МСФО предлагает набор унифицированных стандартов, применимых в любой ситуации и в любой стране мира, таким образом отпадает необходимость разработки национальных стандартов. Если принимается решение о разработке национальных стандартов, то они должны соответствовать унифицированному международному набору или могут расширять и конкретизировать его.

Процессы гармонизации и стандартизации, которые особо активизировались в последней четверти двадцатого века в связи с глобализацией, бизнеса имеют давнюю традицию.

В процессе исторического развития общества возникали и постоянно совершенствовались национальные системы бухгалтерского учета. К концу 1960-х гг. в мире сформировались и использовались более 100 национальных систем бухгалтерского учета. Несмотря на различия, можно классифицировать эти системы по определенным основаниям и выделить три наиболее распространенные модели систем бухгалтерского учета: англо-саксонскую; континентальную; южноамериканскую. Дадим краткую характеристику этим системам учета.

Англо-саксонская (британо-американская) модель

Основная идея модели — ориентация учета на информационные запросы инвесторов и кредиторов. В этих странах, как правило, хорошо развиты рынки ценных бумаг, где большинство компаний находит дополнительные источники финансовых ресурсов. В странах, относящихся к британо-американской модели,

расположены штаб-квартиры многих транснациональных корпораций (ТНК), высок уровень профессионализма бухгалтеров.

Континентальная модель

К этой модели относится большинство стран Европы и Японии, франкоязычные африканские страны. В этих странах бизнес имеет тесные связи с банками, которые в основном удовлетворяют финансовые запросы компаний. Бухгалтерский учет регламентируется законодательством и отличается консервативностью. Ориентация на управленческие потребности инвесторов не является основной задачей учета. Учетная практика направлена прежде всего на реализацию требований правительства, на нужды регулируемого налогообложения и макроэкономического планирования.

Южноамериканская модель

Основной язык испанский (кроме Бразилии — там португальский). Учет ориентирован на потребности государственных органов, высока степень унификации методик учета. В странах, относящихся к южноамериканской модели, наблюдается существенный уровень инфляции, поэтому разработаны методики корректировки финансовой отчетности на темпы инфляции. Сравнительная характеристика двух основных моделей учета представлена в табл. 1.

Таблица 1

Отличительные черты англо-саксонской и континентальной моделей учета

<i>Англо-саксонская</i>	<i>Континентальная</i>
Ориентация на представление «правдивой и честной» картины	Преобладание юридического подхода, формы над содержанием
Микроэкономическая ориентация	Макроэкономическая ориентация
Общие законы	Специальные законы
Правила учета регламентируются стандартами, которые разрабатываются частным сектором	Правила учета регламентируются законами и планами счетов
Влиятельная, хорошо развитая бухгалтерская профессия	Менее влиятельная бухгалтерская профессия
Отчетность нацелена прежде всего на инвесторов	Отчетность нацелена также на заимодателей, правительство, работни-

<i>Англо-саксонская</i>	<i>Континентальная</i>
	ков и других
Финансовая отчетность отличается от налоговой	Финансовая отчетность близка или идентична налоговой
Высокий уровень раскрытия информации	Более низкий уровень раскрытия информации
Важная роль суждений в интерпретации правил учёта	Большой акцент на унификацию
Быстрое реагирование на изменения в бухгалтерском учете	Медленная реакция на изменения в бухгалтерском учете
Общие резервы обычно не создаются	Часто создаются налоговые резервы
Отчет о движении денежных средств	Обычно нет отчёта о движении денежных средств
Нет обязательных по закону резервов	Обязательные по закону резервы
Амортизация в течение полезного срока использования	Амортизация соответствует налоговой схеме
Отложенные налоги	Может не быть отложенных налогов

На основе анализа информации, отраженной в табл. 1, можно сделать вывод о необходимости унификации методик учета, т. к. основные финансовые показатели деятельности организации, получаемые при разных моделях, могут резко отличаться. Новый этап унификации финансовой отчетности на международном уровне — конвергенция, т. е. максимальное сближение национальных систем учета с МСФО.

Совет по международным стандартам финансовой отчетности

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) был основан в 1973 г. в результате соглашения профессиональных организаций десяти стран: Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании, Ирландии, США. КМСФО — это независимая частная организация, членами которой в 2000 г. являлись 153 профессиональных объединений бухгалтеров и аудиторов из 112 стран. С 2001 г. членство в КМСФО отменено. В апреле 2001 г. был создан Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО), который заменил КМСФО. Он состоит из следующих органов: Попечительского совета, Правления, Консультативного комитета и других.

тивного совета и Комитета по разъяснениям. Попечительский совет не принимает участия в разработке стандартов. Он является органом управления СМСФО, включает 19 членов, из них по шесть членов из США и Европы, четыре из Азиатско-Тихоокеанского региона, три из любого другого региона для достижения географического баланса членов. Правление отвечает за разработку стандартов. Четырнадцать членов правления СМСФО представляют, независимо от региональной принадлежности, разные страны и выбираются исходя из уровня их профессионализма и прошлого опыта. Консультативный совет по стандартам состоит из 49 человек из различных географических районов и областей деятельности, включая представителей профессиональных национальных органов и стейкхолдеров. Его цель заключается в консультировании Совета МСФО, а также попечителей по основным направлениям, связанным с разработкой стандартов, и другим вопросам.

Комитет по разъяснениям международных стандартов финансовой отчетности включает 12 членов. Его основной целью является подготовка разъяснений МСФО по вопросам, которые не рассмотрены в стандартах.

Работа СМСФО финансируется за счет взносов профессиональных объединений бухгалтеров, различных компаний, финансовых организаций, а также за счет прибыли от публикации стандартов.

Согласно Уставу основными целями СМСФО являются:

1. Разработка в интересах общественности единой системы высококачественных, понятных и имеющих обязательную силу глобальных стандартов отчетности, в соответствии с которыми в финансовой отчетности и прочей финансовой документации должна раскрываться высококачественная, прозрачная и сопоставимая информация. Она необходима для того, чтобы участники фондовых рынков и другие пользователи могли принять обоснованные экономические решения.

2. Работа по распространению и обеспечению строгого соблюдения данных стандартов.

3. Сотрудничество с национальными органами, отвечающими за разработку и внедрение МСФО. Обеспечение максимального

сближения (конвергенции) национальных стандартов отчетности с МСФО.

После реорганизации КМСФО в 2001 г. новый Совет по МСФО переименовал название стандартов из «Международных стандартов учета» (International Accounting Standards) в «Международные стандарты финансовой отчетности» (International Financial Reporting Standards).

Следует отметить, что с 2001 г. основная цель МСФО, направленная на их конвергенцию с национальными системами учета, придавала международным стандартам большую практическую ориентацию. Это связано и с расширением сферы применения МСФО. Так, Европарламентом было принято решение о переходе с 2005 г. всех европейских компаний, чьи ценные бумаги обращаются на биржах, к составлению и представлению консолидированной отчетности по МСФО. Вместе с тем и сами международные стандарты существенно изменены. В частности, в настоящее время уже подготовлены и внесены изменения в ряд стандартов в соответствии с требованиями США, Евросоюза и других стран. Это свидетельствует об общей тенденции на поиск путей сближения разных подходов в формировании отчетности. Действующий комплект МСФО введен в действие с 01.01.2009.

В настоящее время разработано и утверждено более 50 стандартов МСФО. Их перечень приведен в прил. 1.

Каждый стандарт содержит:

- определение объекта учета и основных понятий;
- признание объекта учета;
- оценку объекта учета;
- отражение в финансовой отчетности и пояснениях.

Порядок разработки и принятия МСФО четко регламентирован и включает следующие этапы.

1. Консультации СМСФО с Консультативным советом по стандартам для включения данной темы в повестку.

2. Публикация проекта положения для всеобщего обсуждения.

3. Рассмотрение всех полученных комментариев в установленный период.

4. Утверждение стандарта членами СМСФО.

Преимущества использования МСФО в России

1. Формирование отчетности в соответствии с МСФО является одним из необходимых условий, которые открывают российским организациям возможность приобщения к международным рынкам капитала.

2. Финансовая отчетность, которая сформирована по МСФО, отличается более высокой информативностью и полезностью для пользователей.

3. Использование МСФО позволяет значительно сократить время и экономические ресурсы для разработки принципиально новых национальных правил учета и отчетности.

4. Использование МСФО закладывает основу для развития бухгалтерской профессии.

Тестовое задание

1. В Испании используется следующая модель учета:

- 1) англо-саксонская;
- 2) континентальная;
- 3) южно-американская.

2. В Аргентине используется следующая модель учета:

- 1) англо-саксонская;
- 2) континентальная;
- 3) южно-американская.

3. В Канаде используется следующая модель учета:

- 1) англо-саксонская;
- 2) континентальная;
- 3) южно-американская.

4. Целью Совета по международным стандартам финансовой отчетности являются все нижеперечисленное, за исключением:

- 1) разрабатывать высококачественные единые стандарты финансовой отчетности;
- 2) проводить работу по максимальному сближению МСФО с национальными стандартами учета;
- 3) проводить работу по замене национальных стандартов на международные стандарты;

4) обеспечивать распространение и контроль соблюдения МСФО.

5. Международные стандарты финансовой отчетности:

- 1) носят обязательный характер;
- 2) носят рекомендательный характер;
- 3) могут применяться частично;
- 4) могут вообще не применяться;
- 5) носят обязательный характер для тех компаний, которые приняли решение готовить отчетность по МСФО.

Тема 2. Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения

Статус и назначение «Концептуальных основ финансовой отчетности»

Рыночные отношения представляют собой динамичную и постоянно меняющуюся систему, в которой невозможен тотальный регламент. В связи с этим построение МСФО начинается с определения основных принципов, в соответствии с которыми должна формироваться достоверная финансовая информация, отражаемая в отчетности. Раскрытием этих принципов и начинается изложение международных стандартов финансовой отчетности. Этот раздел называется «Концептуальные основы финансовой отчетности». Данные основы не являются МСФО, они не устанавливают какие-либо стандарты по конкретному вопросу оценки или раскрытия. «Концептуальные основы» определяют единые принципы формирования финансовой отчетности; обеспечивают одинаковый подход к решению проблем содержания и формирования финансовой отчетности при разработке МСФО; способствуют повышению единообразия решения проблем в рамках финансовой отчетности общего назначения, соответствующей требованиям МСФО.

Они могут вступать в противоречие с отдельным международным стандартом финансовой отчетности. В этих случаях требования соответствующего МСФО являются приоритетными. Вместе с тем ими Совет по МСФО будет руководствоваться при пересмотре соответствующих стандартов отчетности и разработке новых.

В «Концептуальных основах финансовой отчетности» раскрываются следующие вопросы: цель финансовой отчетности; качественные характеристики полезной финансовой информации, определения, принципы признания и подходы к оценке элементов финансовой отчетности; концепции капитала и поддержания его величины.

Цель финансовой отчетности общего назначения служит базой «Концептуальных основ». При этом концепция отчитывающейся организации, качественные характеристики полезной финансовой информации и присущие ей ограничения, элементы финансовой отчетности, их признание, оценка, представление и раскрытие ин-

формации логически вытекают из сформулированной цели и являются прочими аспектами «Концептуальных основ».

Цель финансовой отчетности общего назначения состоит в представлении информации об отчитывающейся организации, которая является **полезной** для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов. Эти решения связаны с покупкой, продажей или удержанием долевых и долговых инструментов, а также предоставлением или погашением займов и прочих форм кредитования. Положительный ответ зависит от отдачи, которую предполагается получить от соответствующих инвестиций, оценки перспектив поступления будущих чистых денежных потоков организации, эффективности работы руководства в выполнении ими своих обязательств по использованию ресурсов компании. Основными пользователями такой отчетности являются существующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы.

Исходя из запросов пользователей финансовая отчетность общего назначения предназначена для того, чтобы **оценить**, а не показать стоимость отчитывающейся компании. В основном финансовая отчетность базируется на оценках, суждениях и моделях, а не на точном отображении экономических явлений. Соответствующие принципы устанавливают «Концептуальные основы».

Финансовая отчетность представляет информацию о финансовом положении отчитывающейся организации. Согласно МСФО она включает два вида данных: об экономических ресурсах и требованиях к организации; о последствиях операций и прочих событиях, приводящих к изменениям экономических ресурсов и требований. Оба вида сведений содержат полезную исходную информацию для принятия пользователями соответствующих решений о предоставлении ресурсов экономическому субъекту. Согласно «Концептуальным основам» (п. 4.2) экономический ресурс представляет собой **право, обладающее потенциалом создания экономических выгод**. Потенциал является характеристикой экономического ресурса, которая уже существует и способна создавать для компании по крайней мере в одних конкретных обстоятельствах экономические выгоды, превышающие выгоды, доступные всем другим сторонам.

Контроль связывает экономический ресурс с отчитывающейся компанией. Он помогает организации идентифицировать принадлежащий ей экономический ресурс. Компания контролирует экономический ресурс, если в данный момент у нее существует возможность определять способ его использования и получать приносящие ресурсом экономические выгоды.

Непрерывность деятельности является *основополагающим допущением* МСФО. Оно предполагает, что предприятие действует и будет продолжать действовать в обозримом будущем. Если же имеется намерение или необходимость прекращения или существенного сокращения этой деятельности, то финансовая отчетность должна быть составлена на другой основе, которая обязательно раскрывается в пояснениях.

Информация, содержащаяся в финансовой отчетности общего назначения, обобщена в табл. 2.

Таблица 2

***Информация, представляемая в финансовой отчетности
общего назначения***

Вид информации	Назначение	Форма отчетности
информация об экономических ресурсах и требованиях к отчитывающейся организации	<ul style="list-style-type: none"> - оценка экономических ресурсов и требований - оценка операций и событий, приводящие к изменению экономических ресурсов компании и требований к ней - оценка ликвидности и платежеспособности - оценка её потребности в дополнительных источниках финансирования 	отчет о финансовом положении
информация о финансовых результатах отчитывающейся организации	<ul style="list-style-type: none"> - оценка потенциальных изменений в экономических ресурсах, которые компания, вероятно, будет контролировать в будущем - прогнозирование способности компании создавать потоки денежных средств за счет имеющейся ресурсной базы - формирование суждения об эффективности использования потенциальных ресурсов 	отчет о совокупном доходе

Вид информации	Назначение	Форма отчетности
информация об изменениях в экономических ресурсах отчитывающейся организации	- оценка инвестиционной, финансовой и операционной деятельности - оценка способности компании генерировать будущие чистые поступления денежных средств	отчет о движении денежных средств

Согласно МСФО финансовые результаты отражаются по *методу начисления*. Это означает, что последствия операций, прочих событий и обстоятельств отчитывающейся организации формируются по мере их возникновения, а не в момент фактического получения или выплаты денежных средств, их эквивалентов. Метод начисления предполагает не только признание результата операции по мере её совершения и отражение в отчетности того периода, в котором они были осуществлены, но и формирование информации об обязательствах к оплате и к получению, а не только о фактически произведенных и полученных платежах. Только отчет о движении денежных средств отражается по *кассовому методу*.

Качественные характеристики полезной финансовой отчетности

Принципиальное место в документе отводится разделу «Качественные характеристики полезной финансовой информации». Это связано с тем, что главная цель документа — сформировать отчетность по МСФО максимально *полезной* для пользователей.

Качественные характеристики — это атрибуты, делающие информацию, содержащуюся в финансовых отчетах и представленную в другом виде, полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов. «Концептуальные основы» разделяют качественные характеристики финансовой отчетности на две группы — ***фундаментальные и повышающие полезность***.

В числе **фундаментальных** выделены две **качественные характеристики информации** — *уместность и правдивое* представление. Они помогают пользователям принять решение с большей степенью уверенности.

Уместность

Информация является *уместной*, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, и может быть использована в качестве исходных данных для прогнозирования будущих результатов. На уместность информации серьезное влияние оказывает её характер и *существенность*, которая всегда является пороговым показателем уместности. Финансовая информация может повлиять на решения, если она имеет прогнозную либо подтверждающую ценность (т. е. представляет свидетельства в отношении ранее сделанных оценок) или обе эти характеристики. В некоторых случаях одного характера информации достаточно, для того чтобы определить её уместность.

Согласно «Концептуальным основам» информация является *существенной*, если её пропуск или искажение могут повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании финансовой отчетности. Организация оценивает существенность информации в целом по рассматриваемой финансовой отчетности. Совет МСФО не может установить единый количественный порог существенности или заранее определить по конкретным ситуациям, что может быть существенным.

В отдельном стандарте, в частности в МСФО (IAS 1), конкретизируется содержание понятия существенности. Так, информация является *существенной*, если можно обоснованно ожидать, что её *пропуск, искажение или маскировка* повлияют на решения основных пользователей финансовой отчетности общего назначения, принимаемые на основе данной финансовой отчетности, предоставляющей финансовую информацию о конкретной отчитываемой организации. Существенность зависит от *характера или количественной значимости* информации либо от того и другого.

Существенная информация является *замаскированной*, если она представляется таким образом, что результат для основных пользователей финансовой отчетности будет аналогичен пропуску или искажению такой информации. В МСФО (IAS 1) приведены следующие примеры замаскированной информации о существенной статье, операции или ином событии: данные раскрываются в финансовой отчетности, вместе с тем используются расплывчатые и неоднозначные формулировки; информация рассре-

доточена по финансовой отчетности; несхожие между собой статьи, операции или иные события ненадлежащим образом агрегированы; схожие — ненадлежащим образом дезагрегированы; сведения скрываются за несущественной информацией таким образом, что основной пользователь не в состоянии определить, какая информация является существенной.

Согласно «Концептуальным основам» финансовая информация имеет прогнозную ценность, если она может быть использована в качестве исходных данных для процессов, применяемых пользователями при прогнозировании будущих результатов. Финансовая информация не обязательно должна представлять собой прогноз, чтобы обладать прогнозной ценностью. Она используется пользователями при формировании собственных прогнозов.

Финансовая информация имеет *подтверждающую ценность*, если она предоставляет свидетельства в отношении ранее сделанных оценок, подтверждая или изменяя их.

Правдивое представление

Правдивое представление включает в себя три характеристики: полноту, нейтральность, отсутствие ошибок.

Полнота предполагает наличие всей информации, необходимой пользователю для понимания отображаемого экономического явления, в том числе все необходимые описания и пояснения.

Нейтральность означает отсутствие предвзятости в выборе или представлении финансовой информации.

Отсутствие ошибок констатирует, что в описании экономического явления нет ошибок или пропусков и процесс, использованный для получения представленной информации, был выбран и применен без ошибок.

К качественным характеристикам, повышающим полезность, относятся сопоставимость, своевременность, проверяемость и понятность.

Сопоставимость

Согласно МСФО информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть сопоставимой во времени и сравнимой с информацией других предприятий. Если финансовые отчеты не составляются на постоянной основе, то сравнение показателей за различные периоды времени и показателей различных компа-

ний невозможно. Поэтому для сопоставимости необходимо знать учетную политику, её изменения и последствия этих изменений в течение текущего и ряда предыдущих лет. Для сопоставления требуется как минимум две статьи.

Своевременность

Своевременность означает наличие доступной информации у лиц, принимающих решения, в момент, когда она может повлиять на принимаемые ими решения. В случае неоправданной задержки в представлении информации она может потерять свою полезность. Приоритетным является наилучшее удовлетворение потребностей пользователей для принятия экономического решения. Полезность информации, как правило, снижается с увеличением времени. Вместе с тем некоторая информация может оставаться своевременной для отдельных пользователей и после окончания отчетного периода, в частности для выявления и оценки тенденции.

Проверяемость

Проверяемость позволяет пользователям информации удостовериться, что она дает правдивое представление об экономическом явлении. Проверяемость может быть прямой либо косвенной. *Прямая* означает подтверждение числовой или иной информации путем непосредственного наблюдения. *Косвенная* предполагает проверку исходных данных для модели, формулы и иных составляющих модели и пересчет полученных результатов с использованием той же методологии.

Понятность

Согласно МСФО четкие и лаконичные классификация, систематизация и представление информации делают её **понятной** пользователю. Однако пользователь, в свою очередь, должен быть достаточно подготовлен в области бизнеса и экономической деятельности. При сложности информации необходимо найти альтернативные формы её представления и раскрытия, а не её исключения из финансовой отчетности.

Ограничение, связанное с затратами на представление полезной финансовой информации

В МСФО введено понятие «ограничение, связанное с затратами на представление полезной финансовой информации». Это означает, что понесенные затраты на получение и использование информации должны оправдываться соответствующими выгодами. Применяя затратное ограничение, необходимо оценивать, превышают ли выгоды от отражения в отчетности определенной информации затраты на её представление и использование. Как правило, оценки базируются на сочетании количественной и качественной информации.

Своевременность

В случае неоправданной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность. Должен быть баланс между уместностью и надежностью. Приоритетным является наилучшее удовлетворение потребностей пользователей для принятия экономического решения. *Баланс между качественными характеристиками.* На практике важен компромисс между качественными характеристиками. Это дело профессионального суждения.

Достоверное и объективное представление. Отчетность должна беспристрастно представлять информацию о финансовом положении, финансовых результатах и изменении финансовом положении организации. Это обеспечивается применением основных, качественных характеристик и соответствующих бухгалтерских стандартов.

Элементы финансовой отчетности общего назначения отчитывающейся организации

Финансовая отчетность предоставляет информацию об экономических ресурсах отчитывающейся организации, правах требования к этой организации, а также об изменениях в данных ресурсах и правах требованиях, отвечающих определениям элементов финансовой отчетности. Финансовая отчетность общего назначения — это конкретная форма отчетов общего назначения, представляющая информацию об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах отчитывающейся компании.

Элементы финансовой отчетности — это «кирпичики», из которых складывается представление о финансовом положении, финансовом результате деятельности предприятия. При определении смысла исходных понятий опираются на экономическую реальность, а не на юридическую форму. Определения элементов финансовой отчетности построены на использовании данных экономических категорий. Их понимание является полезным для пользователей при оценке перспектив поступления будущих чистых денежных потоков, а также влияет на оценку эффективности деятельности менеджеров по управлению экономическими ресурсами отчитывающейся компании. Элементами, непосредственно связанными с *измерением финансового положения* в отчете о финансовом положении, являются активы, обязательства и капитал. Элементами, непосредственно связанными с измерениями *результатов деятельности* в отчете о совокупном доходе, являются доходы и расходы. Все они связаны с экономическими ресурсами, правами требования, а также с их изменениями. Рассмотрим более подробно каждый элемент.

Активы — это существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате событий прошлых периодов.

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

Капитал — это остаточная доля в активах организации, остающаяся после вычета всех её обязательств.

Доход — это увеличение активов или уменьшение обязательств, что приводит к увеличению капитала, не связанному с взносами держателей прав требования в отношении собственного капитала организации.

Расходы — это уменьшение активов или увеличение обязательств, которое приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением в пользу держателей прав требования в отношении собственного капитала организации.

В табл. 3 отражена связь между экономическими категориями и элементами финансовой отчетности, даны их определения и описание («Концептуальные основы» п. 4.2).

Таблица 3

**Взаимосвязь между экономическими категориями
и элементами финансовой отчетности**

Экономическая категория	Элемент	Определение или описание
Экономический ресурс	Актив	Существующий экономический ресурс, контролируемый компанией в результате прошлых событий Экономический ресурс представляет собой право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод
Права требования	Обязательство	Существующая обязанность компании передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий
	Собственный капитал	Остаточная доля в активах компании после вычета всех ее обязательств
Изменения в экономических ресурсах и правах требования, отражающие финансовые результаты деятельности	Доходы	Увеличение активов или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами держателей прав требования в отношении собственного капитала организации
	Расходы	Уменьшение активов или увеличение обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, несвязанному с распределениями в пользу держателей прав требования в отношении собственного капитала компании
Прочие изменения в экономических ресурсах и правах требования	—	Взносы держателей прав требования в отношении собственного капитала компании и распределения в пользу этих держателей
	—	Обмен активами или обязательствами, который не приводит к увеличению или уменьшению собственного капитала

Концепция поддержания капитала

МСФО содержит две концепции капитала: финансовую и физическую. Согласно *финансовой концепции капитала*, подразумевающей инвестированные деньги или инвестированную покупательную способность, капитал рассматривается как синоним чистых активов или собственный капитал компании. Согласно *физической концепции капитала* — это производственная мощность компании. Экономический смысл концепции поддержания капитала заключается в стремлении компании сохранять и увеличивать капитал в течение своей деятельности. Наиболее ярко экономический смысл этой концепции проявляется в ее взаимосвязи с концепцией прибыли.

Прибыль представляет собой остаточную величину, которая получается после вычета расходов из дохода.

При выборе финансовой концепции капитала прибыль считается полученной только в случае, если финансовая (денежная) сумма чистых активов в конце периода превышает аналогичную сумму чистых активов в начале периода после вычетов всех выплат владельцам и их взносов в течение периода. Финансовый капитал может быть измерен двумя способами: в номинальных денежных единицах; в единицах покупательной способности. В странах со стабильной национальной валютой компании обычно измеряют свой капитал в номинальных денежных единицах. В странах с инфляционной экономикой обычно используются единицы покупательной способности, которые корректируют показатели отчетности с учетом уровня инфляции.

При выборе физической концепции капитала прибыль считается полученной только в случае, если физическая производительность (или операционная способность) компании в конце периода превышает аналогичный показатель в начале периода после вычета всех распределений или вкладов владельцев в течение периода. Прибыль представляет собой увеличение физического капитала за период. Данная концепция капитала предполагает учет активов по восстановительной стоимости, которая позволяет идентифицировать влияние изменения цен на конкретные группы активов.

Таким образом, принципиальная разница между двумя концепциями поддержания капитала состоит в отражении результа-

тов изменений цен на активы и обязательства компании. Используемая при подготовке финансовой отчетности *модель* учета определяет выбор базы оценки и концепции поддержания капитала. Большинство компаний при составлении отчетности приняли финансовую концепцию капитала.

К изменению собственного капитала в сторону увеличения или уменьшения приводит *переоценка* или *пересчет* стоимости активов и обязательств. Данные суммы не отражаются в отчете о совокупном доходе согласно определенным концепциям поддержания капитала, а включаются в состав собственного капитала отдельными статьями как корректировки, связанные с поддержанием капитала, или резервов по переоценке.

Признание элементов финансовой отчетности

«Концептуальные основы» определяют *признание* элементов финансовой отчетности как процесс идентификации соответствующей статьи для включения в отчет о финансовом положении или отчет о совокупном доходе объекта, который подходит под определение одного из элементов отчетности. Признание подразумевает отображение статьи в одном из указанных отчетов по отдельности или вместе с другими статьями при помощи слов и денежной суммы, а также включение этой суммы в итоговые показатели отчета. Актив, обязательство, капитал признаются в отчете о финансовом положении по балансовой стоимости.

Признание обеспечивает связь между элементами отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе — это показано на рис. 1.

Отчеты являются взаимосвязанными: признание одной статьи или изменение её балансовой стоимости требует признания или прекращения признания одной или нескольких других статей.

Объект, подходящий под определение элемента отчетности, должен *признаваться*, если предоставляет пользователям финансовой отчетности информацию, которая является полезной, т. е. содержит уместную и правдиво представленную информацию об активе, обязательстве, соответствующих доходах, расходах или изменениях в собственном капитале.

Признание элементов финансовой отчетности сопряжено с затратами. Они признаются, если высока вероятность того, что

выгоды от информации оправдают затраты на её предоставление и использование.

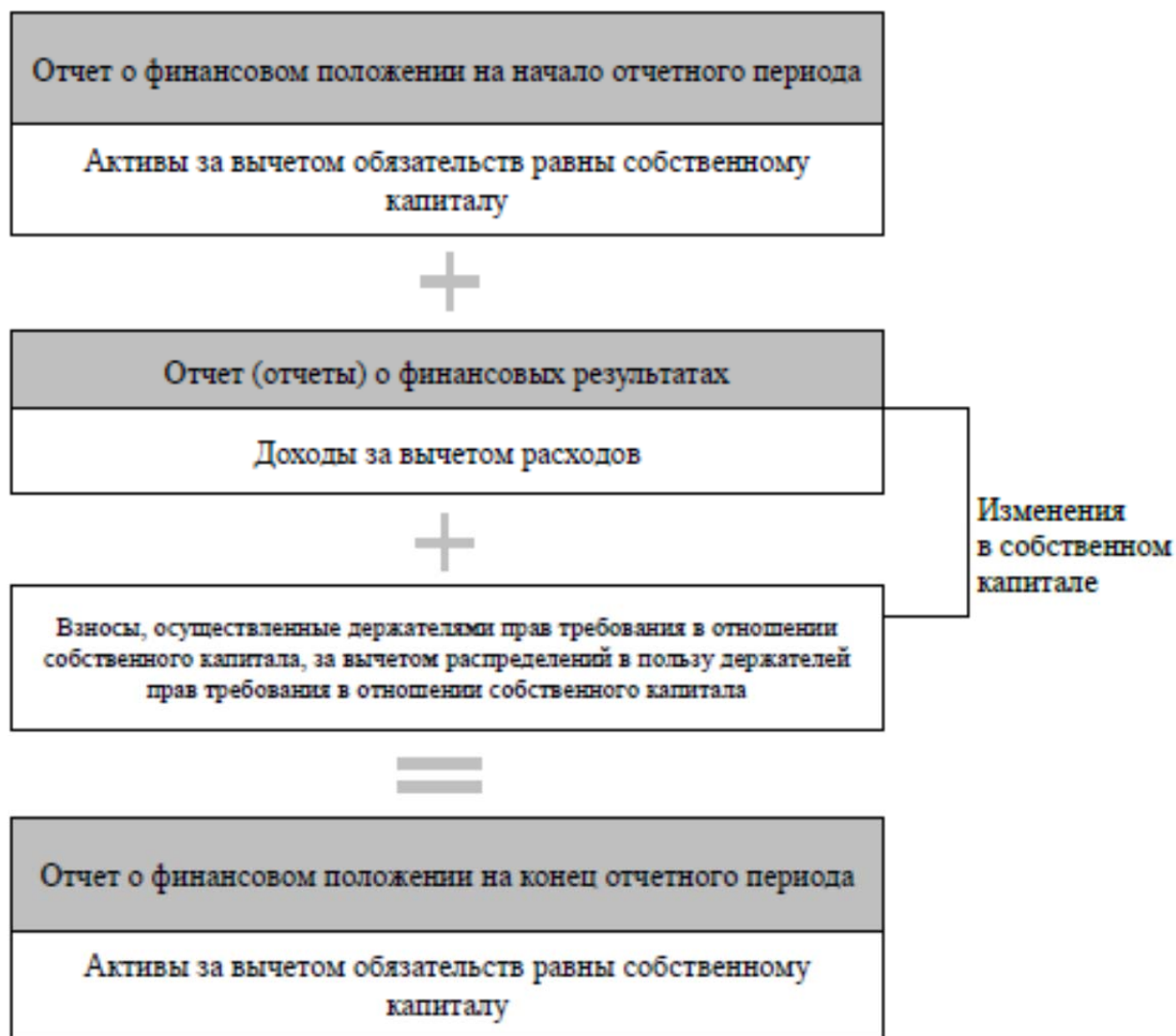


Рис. 1. Взаимосвязь элементов отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе

Оценка элементов финансовой отчетности

Признаваемые в финансовой отчетности элементы должны быть представлены в денежном измерении.

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

В финансовой отчетности в разной степени и в разных комбинациях используются методы оценки по фактической (исторической) стоимости и текущей стоимости.

Фактическая (историческая) стоимость предполагает, что активы отражают величину затрат, связанных с приобретением или созданием этого актива, включая издержки по сделке. Обязательство в момент его возникновения оценивается величиной возмещения, полученного за принятие на себя этого обязательства, за вычетом затрат по сделке.

Текущая стоимость предполагает использование следующих видов оценки: справедливая стоимость; ценность от использования активов и стоимость исполнения обязательств, текущая стоимость замещения.

Справедливая стоимость — это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. Она отражает позицию участников рынка, к которому у организации имеется доступ, имеет подтверждающую ценность, т. к. базируется на информации о ранее сделанных оценках.

Ценность от использования активов и стоимость исполнения обязательства предоставляет информацию о приведенной стоимости расчетных денежных потоков, возникающих в результате использования актива и его окончательного выбытия. Она имеет прогнозную ценность, т. к. может быть использована при оценке перспектив поступления будущих чистых денежных потоков.

Текущая стоимость замещения — это цена, по которой можно было бы приобрести или создать аналогичный актив на дату оценки, или возмещение, которое было бы получено за принятие на себя аналогичного обязательства. Данная информация может быть использована для расчета текущей и прогнозирования будущей маржи.

В настоящее время в России распространена оценка активов по фактической стоимости. Вместе с тем основной тенденцией в международной практике является переход к оценке по справедливой стоимости.

Понятие справедливой стоимости появилось впервые в американских стандартах бухгалтерского учета в начале 1990-х гг. в отношении раскрытия информации о финансовых инструментах. Впервые учет по справедливой стоимости был использован в качестве основного, а не альтернативного подхода примени-

тельно к нефинансовым активам — инвестиционной собственности — в МСФО № 40 «Инвестиционная собственность».

Наилучшим показателем справедливой стоимости является цена сделок на активном рынке. В связи с этим могут использоваться цены биржевого или дилерского рынка. В случае их отсутствия справедливая стоимость может быть определена методом дисконтированных денежных потоков.

В МСФО выделяется пять типов активов, к которым применяется учет по справедливой стоимости.

1. Финансовые инструменты — по рыночной котировке, методом дисконтированных денежных потоков, специальными методами оценки.

2. Инвестиционная стоимость — по рыночной стоимости, методом дисконтированных денежных потоков.

3. Основные средства — по оценочной стоимости, определяемой оценщиком (альтернативный порядок учета).

4. Нематериальные активы — по рыночной стоимости (альтернативный порядок учета).

5. Сельскохозяйственная продукция — по рыночной стоимости.

Тестовое задание

1. Цель финансовой отчетности общего назначения согласно «Концептуальным основам» состоит в предоставлении:

1) информации об отчитывающейся организации, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов;

2) информации о финансовом положении, финансовых результатах и изменении финансового положения отчитывающейся организации для заинтересованных пользователей;

3) верны оба утверждения.

2. Результаты операций по методу начисления признаются:

1) в момент поступления денег;

2) после поступления денег;

3) до поступления денег;

4) не зависят от движения денег.

3. Согласно МСФО основополагающим допущением является:

- 1) метод начисления;
- 2) непрерывность деятельности;
- 3) понятность;
- 4) уместность.

4. Фундаментальные качественные характеристики включают в себя перечисленное ниже, за исключением:

- 1) понятности;
- 2) уместности;
- 3) надежности;
- 4) правдивого представления.

5. Качественные характеристики, повышающие полезность, не включают в себя:

- 1) сопоставимость;
- 2) понятность;
- 2) уместность;
- 3) надежность;
- 4) проверяемость.

6. Соблюдение принципа осмотрительности требует в финансовой отчетности:

- 1) не создавать скрытых резервов и запасов;
- 2) не указывать убытки.

7. Ограничение «выгоды/затраты» означает, что:

- 1) выгоды и затраты следует рассматривать во взаимосвязи,
- 2) выгоды превосходят затраты;
- 3) затраты превосходят выгоды;
- 4) выгоды и затраты не связаны.

8. Ближе всего к справедливой стоимости в случае активного рынка показатель:

- 1) себестоимость;
- 2) рыночная стоимость;
- 3) восстановительная стоимость;
- 4) ликвидационная стоимость.

Тема 3. Состав и структура публикуемой финансовой отчетности

МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»

Стандарт должен применяться при предоставлении всех форм финансовой отчетности общего назначения. Он предназначен для пользователей, которые не имеют возможности требовать отчетность, отвечающую их конкретным информационным потребностям. МСФО (IAS) 1 используется в отношении всех компаний, включая банки и страховые организации. Соответствующие МСФО устанавливают дополнительные требования для банков, аналогичных финансовых институтов, страховых компаний. При этом представленная финансовая отчетность должна соответствовать всем требованиям каждого применимого МСФО, а также разъяснениям КРМФО (IFRIC) и ПКР (SIC). Только в этом случае финансовая отчетность признается составленной в соответствии с МСФО. Данный факт организация обязана указать в отчетности.

Полный комплект финансовой отчетности включает следующие компоненты:

- отчет о финансовом положении;
- отчет о совокупном доходе;
- отчет об изменениях собственного капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- пояснительные примечания, включающие краткий обзор значимых положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

Компании поощряются к представлению, помимо стандартного комплекта отчетности, финансовых обзоров руководства. Многие компании представляют дополнительные отчеты, например по вопросам охраны окружающей среды и отчеты о добавленной стоимости. Эти отчеты составляются в том случае, когда руководство полагает, что они помогут пользователям в принятии экономических решений.

Отчет о финансовом положении

Согласно МСФО (IAS) 1 каждая компания должна принять решение о применении в отчете о финансовом положении классификации активов и обязательств на краткосрочные и долго-

срочные. Если организация не применяет данную группировку, то активы и обязательства должны представляться в отчете в порядке их ликвидности.

Актив должен классифицироваться как краткосрочный:

- если его предполагается продать или использовать в нормальных условиях операционного цикла компании;
- он содержится главным образом в коммерческих целях или его предполагается продать в течение двенадцати месяцев с отчетной даты;
- он является активом в виде денежных средств или их эквивалентов, не имеющих ограничений на использование.

Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные.

Обязательство должно классифицироваться как краткосрочное:

- если его предполагается погасить в нормальных условиях операционного цикла компании;
- у него нет безусловного права отсрочить урегулирование обязательств по меньшей мере на двенадцать месяцев после окончания отчетного периода.

Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

Информация, подлежащая представлению в отчете о финансовом положении

Как минимум отчет должен включать следующие линейные статьи:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- финансовые активы;
- инвестиционная собственность;
- биологические активы;
- инвестиции, учтенные по методу долевого участия;
- запасы;
- торговая и другая дебиторская задолженность;
- денежные средства и их эквиваленты;
- задолженность покупателей и заказчиков и другая дебиторская задолженность;

- необоротные активы, предназначенные на продажу, и реализуемые группы
- торговая и прочая кредиторская задолженность;
- отложенные налоговые обязательства и активы;
- резервы;
- обязательства, включенные в выбывающие группы, предназначенные для продажи;
- доля неконтролирующих акционеров;
- выпущенный капитал и резервы, принадлежащие собственникам материнской компании.

Дополнительные линейные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны представляться только тогда, когда это требуют МСФО или они необходимы для достоверного представления финансового положения компании.

МСФО (IAS) 1 не предписывает порядок или формат, в котором статьи должны представляться в отчете о финансовом положении. Примерная форма отчета приведена в прил. 2.

Организация должна раскрывать либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях к нему дальнейшее деление активов и обязательств на подклассы. При этом внеоборотные активы классифицируются в соответствии с МСФО (IAS) 16; запасы — в соответствии с МСФО (IAS) 2; дебиторская задолженность разбивается на задолженность покупателей и заказчиков, других членов группы; задолженность связанных сторон; предоплаты и т. д.; резервы подразделяются на пенсионное обеспечение и любые другие статьи, классифицируемые в соответствии с операциями компании; капитал и резервы подразделяются на различные классы оплаченного капитала, эмиссионного дохода, резервов.

Компания должна раскрывать в отчете о финансовом положении или примечаниях для каждого класса акционерного капитала следующую информацию:

- количество акций, разрешенных к выпуску;
- количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но не оплаченных полностью;
- номинальную стоимость акции или указание на то, что акции не имеют номинальной стоимости;
- сверку количества акций в обращении на начало и конец года;

- права, привилегии и ограничения, связанные с соответствующим классом, в том числе ограничения на распределение дивидендов и возмещение капитала;

- акции компании, принадлежащие самой компании или её дочерним или ассоциированным компаниям;

- акции, зарезервированные для выпуска по договорам опциона или продажи, включая условия и суммы;

- описание характера и цели каждого резерва в рамках капитала владельцев;

- обязательства по предложенным дивидендам, но официально не утвержденным к выплате; сумма любых не признанных дивидендов по привилегированным кумулятивным акциям.

Компания, которая не является акционерным обществом, должна раскрывать информацию, эквивалентную перечисленной.

Информация, подлежащая представлению в отчете о совокупном доходе

Все доходы и расходы периода следует представлять:

- в отчете о совокупном доходе (т. е. в единой форме отчетности);

- в двух формах отчетности (отдельном отчете о компонентах совокупного дохода; отчете о прочем совокупном доходе).

Как минимум отчет о совокупном доходе должен включать следующие линейные статьи:

- выручка;

- затраты по финансированию;

- доля прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по методу участия;

- расходы по налогам;

- итоговая прибыль (убыток) после уплаты налогов от прекращенной деятельности, оценки до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу при выбытии активов или реализуемых групп;

- прибыль (убыток) за вычетом прочего дохода;

- каждый компонент прочего дохода, классифицируемый по его характеру;

- доля в прочем доходе ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемых по долевым методу;

- итого совокупный доход за период;
- доля неконтролирующих акционеров;
- доля держателей акции материнской компании.

Дополнительные линейные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны выделяться в отчете о совокупном доходе, когда этого требуют соответствующие МСФО или когда такое представление необходимо для достоверного отражения финансовых результатов деятельности компании.

Помимо статей, требуемых другими МСФО, раздел о прибыли или убытках или отчет о совокупном доходе должен содержать следующие показатели за период:

- выручку, с выделением процентной выручки, рассчитанной с использованием метода эффективной процентной ставки;
- прибыли и убытки, возникающие в результате прекращения признания финансовых активов, оцениваемых по амортизированной стоимости;
- затраты по финансированию;
- убытки от обесценения или их восстановление в соответствии с МСФО (IFRS) 9;
- долю организации в прибыли или убытке ассоциированных организаций и совместных предприятий, учитываемых с использованием метода долевого участия;
- прибыль или убыток с разницы, возникающей при реклассификации финансового актива из категории оцениваемых по амортизируемой стоимости в оцениваемые по справедливой стоимости согласно МСФО (IFRS) 9;
- расход по налогу;
- единую сумму, отражающую итоговую величину прекращенных видов деятельности.

Прочий доход включает следующие статьи доходов и расходов:

- изменения в резерве переоценки основных средств, нематериальных активов;
- изменения в справедливой стоимости финансовых активов, имеющих в наличии для продажи;
- отложенные налоги, связанные с этими статьями.

Перечисленные компоненты могут быть представлены либо до, либо после налогообложения.

Компания должна представлять в отчете о совокупном доходе или в примечаниях к нему анализ доходов и расходов, используя классификацию, основанную на характере доходов и расходов или их функции. Эти классификации используются для выделения отдельных составляющих финансового отчета, которые различаются по периодичности, потенциалу возникновения прибыли (убытка) и прогнозируемости. Анализ представляется в одном из двух форматов.

Первый формат представляет собой анализ с использованием *«метода характера затрат»*. В этом случае расходы объединяются в отчете о совокупном доходе в соответствии с их характером (заработная плата, амортизация, материалы, транспортные расходы,) и не перераспределяются между различными функциональными направлениями внутри организации. Этот метод обычно применяется к небольшим компаниям.

Второй формат представляет собой анализ с использованием *«метода функции затрат»*, или *«себестоимости продаж»*. При этом расходы классифицируют в соответствии с их функцией как часть себестоимости продаж, дистрибуции или административной деятельности.

Компания, подразделяющая расходы по функциям, должна раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, в том числе о расходах на амортизацию и оплату труда. В отчете о совокупном доходе или в примечаниях к нему должна быть раскрыта информация о сумме дивидендов на акцию, объявленных или предложенных за отчетный период.

Изменения в капитале

Согласно МСФО (IAS) 1 компания должна представлять в качестве отдельной формы своей финансовой отчетности отчет, показывающий:

- общий совокупный доход за период с разбивкой на долю неконтролируемых акционеров и величину, приходящуюся на акционеров материнской компании;
- по каждому компоненту собственного капитала — влияние ретроспективного применения при изменении учетной политики или исправления ошибок показателей отчетности, признанных согласно МСФО 8;

Кроме того, компания должна представлять либо в этом отчете, либо в примечаниях к нему:

- суммы операций с владельцами капитала, отдельно вклады и распределение дивидендов между собственниками, а также сумму дивидендов в расчете на акцию;
- сверку между балансовой стоимостью каждого класса акционерного капитала, эмиссионного дохода и каждого резерва на начало и конец периода с отдельным раскрытием каждого изменения;
- постатейный анализ прочего совокупного дохода.

Примечания к финансовой отчетности

Компании должны:

- представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретной учетной политике, выбранной и примененной для значительных операций и событий;
- раскрывать информацию, требуемую МСФО, которая не представлена где-либо еще в финансовой отчетности;
- обеспечивать дополнительную информацию, которая не представлена в упорядоченном виде;
- по каждой статье в отчете о финансовом положении, отчете о совокупном доходе, отчете о движении денежных средств должны указываться перекрестные ссылки на любую относящуюся к ней информацию в примечаниях.

МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств»

Компания обязана представлять отчет о движении денежных средств в качестве составной части своей финансовой отчетности. Стандарт определяет следующие понятия.

Денежные средства включают наличные денежные средства и вклады до востребования.

Эквивалент денежных средств — краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в определенную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения ценности.

Потоки денежных средств — приток и отток денежных средств и их эквивалентов.

Движение денежных средств обобщается и анализируется по отношению к видам деятельности предприятия.

Согласно МСФО № 7 вся хозяйственная деятельность организации может быть разделена на три группы:

- *инвестиционная деятельность* — это деятельность, связанная с приобретением и выбытием долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам;

- *финансовая деятельность* — это деятельность, которая приводит к изменению объема и состава собственного капитала и заемных средств компании;

- *операционная деятельность* — это основная приносящая доход деятельность, для которой создана компания, и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой деятельности.

Операционная деятельность. Она является главным направлением деятельности организации и основным источником дохода. Суммы денежных средств, которые получает и расходует компания в результате этой деятельности, являются важнейшим показателем финансового состояния предприятия.

Движение денежных средств включает в себя:

- денежные поступления от продажи товаров и оказания услуг;

- денежные поступления от предоставления прав пользования лицензиями, гонораров, комиссионных вознаграждений и иных доходов;

- денежные выплаты поставщикам товаров и услуг;

- денежные выплаты работникам;

- денежные выплаты или компенсации налога на прибыль, если только они не могут быть увязаны с финансовой или инвестиционной деятельностью;

- денежные поступления и удерживаемые для целей выплаты по договору дилинга или торговли.

Инвестиционная деятельность. Движение денежных средств от инвестиционной деятельности важно, т. к. оно отражает затраты, произведенные в отношении ресурсов, предназначенных для получения будущих доходов и выбытия денежных средств. Движение денежных средств от инвестиционной деятельности включает:

- денежные платежи, связанные с приобретением основных средств, нематериальных и прочих долгосрочных активов. Они также включают платежи, связанные с капитализируемыми расходами на разработки и собственное строительство основных средств;

- поступления денежных средств от продаж основных средств, нематериальных и других внеоборотных активов;

- платежи и поступления денежных средств, относящихся к долевым и долговым инструментам, долям участия в совместной деятельности предприятий;

- денежные займы, предоставленные другим предприятиям, и поступления денежных средств, связанные с погашением таких займов (кроме авансов и займов финансовых институтов);

- денежные платежи и поступления от срочных контрактов по фьючерсным и форвардным договорам, опционов, свопов, кроме случаев, в которых контракты заключены для коммерческих и торговых целей, дилинга или поступления классифицируются как финансовая деятельность.

Финансовая деятельность. Информация о движении денежных средств от финансовой деятельности важна, т. к. помогает прогнозировать будущие денежные обязательства со стороны источников финансирования предприятия. Движение денежных средств от финансовой деятельности включает:

- поступление денежных средств от эмиссии акций или иных долевого инструментов;

- поступления денежных средств от выпуска долговых обязательств, кредитов и других краткосрочных или долгосрочных заимствований;

- денежные выплаты собственникам для приобретения или выкупа акций организации;

- денежные платежи арендатора для уменьшения обязательств по аренде.

Компания должна представлять потоки денежных средств от операционной деятельности, используя прямой или косвенный метод.

При использовании *прямого метода* раскрываются основные виды валовых поступлений и валовых денежных платежей.

При *косвенном методе* представления денежных потоков прибыль или убыток корректируются с учетом результатов операций неденежного характера, любых отсрочек, начислений прошлых периодов, будущих операционных денежных поступлений или платежей и статей доходов или расходов, связанных с инвестиционными или финансовыми потоками денежных средств.

При этом поощряется использование прямого метода для представления потоков денежных средств.

Компания должна отдельно представлять основные валовые денежные поступления и платежи, возникающие от финансовой и инвестиционной деятельности, за исключением денежных потоков, которые представляются на основе взаимозачета согласно МСФО (IAS) 7.

Денежные потоки, выраженные в иностранной валюте, представляются в соответствии с МСФО (IAS) 21, что позволяет использовать обменный курс, приближенный к фактическому курсу. Возникающие в результате операций в иностранной валюте потоки денежных средств должны отражаться в функциональной валюте компании. Они пересчитываются с использованием обменного курса между функциональной и иностранной валютами на дату соответствующего денежного потока. Потоки денежных средств иностранной дочерней компании также должны пересчитываться по обменному курсу между функциональной и иностранной валютами на дату движения денежных средств.

Нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате изменений валютных курсов, не являются денежными потоками. Вместе с тем влияние изменений валютных курсов на денежные средства и их эквиваленты представляется в отчете для сверки величины денежных средств и их эквивалентов на начало и конец отчетного периода. Эта сумма включает разницы, которые возникли бы в случае представления данных денежных потоков по обменным курсам на конец периода. Она показывается отдельно от денежных потоков от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»

Данный стандарт применяется ко всем компаниям, долевыми и долговые ценные бумаги которых обращаются на открытом фондовом рынке или которые находятся в процессе эмиссии подобных инструментов.

Целью стандарта является установление основных принципов представления информации по сегментам. МСФО (IFRS) 8 предусматривает управленческий подход. Примечания по сегментам должны составляться на основании данных управленческой отчетности и отражать логику принятия операционных решений. Благодаря требованиям стандарта внешние пользователи финансовой отчетности смогут оценить не только финансовое положение компании, данные по сегментам, но и узнать, какие показатели использованы руководством для принятия решений, получить представление о качестве управления.

В МСФО (IFRS) 8 выделены операционные сегменты — компоненты компании, обладающие следующими характеристиками:

- осуществляют хозяйственную деятельность, которая позволяет получить выручку и предусматривает несение расходов (включая выручку и расходы, связанные с совершением операций с другими компонентами одной и той же компании);
- по сегментам имеется отдельная финансовая информация;
- результаты деятельности сегмента регулярно анализируются ответственным лицом компании в целях принятия решений о выделении ресурсов и оценки эффективности деятельности сегмента.

Стандарт вводит понятие высшего руководства, ответственного за принятие решений. Данный орган управления может быть как единоличным (один человек), так и коллегиальным. Ему предоставляется внутренняя отчетность, на основании которой и принимаются управленческие решения.

Количественные пороговые значения

Компания должна представлять информацию по операционному сегменту, если его показатели превосходят какое-либо из следующих пороговых значений:

- выручка от внешних покупателей и от внутренних операций с другими сегментами компании составляет не менее 10 % совокупной выручки всех сегментов;

- финансовый результат (прибыль либо убыток) сегмента в абсолютном выражении составляет не менее 10 % от большей в абсолютном значении величины: совокупной прибыли всех операционных сегментов или совокупного их убытка;

- на активы операционного сегмента приходится не менее 10 % общей величины активов всех операционных сегментов.

Если совокупная выручка от внешних покупателей по всем отчетным сегментам меньше 75 % общей выручки компании, следует выделять дополнительные отчетные сегменты, даже если они не удовлетворяют количественным пороговым показателям. Делать это нужно до тех пор, пока по крайней мере 75 % выручки не будет приходиться на отчетные сегменты.

В случае если операционный сегмент не удовлетворяет количественным пороговым показателям, он тем не менее может рассматриваться как отчетный. Для этого достаточно, чтобы руководство компании считало необходимым отдельно раскрыть информацию по нему. Информацию о других видах хозяйственной деятельности и сегментах, которые не являются отчетными, необходимо объединить. Раскрытия в этом случае будут сделаны по категории «все прочие сегменты». При этом приводится описание источников выручки, включенных в категорию «все прочие сегменты».

Алгоритм выделения отчетных сегментов

1. Проанализировать управленческую отчетность компании. Выделить те виды деятельности, по которым для лица, принимающего решение о выделении ресурсов или распределении активов по видам деятельности, готовится информация о доходах и расходах, рассчитываются аналитические показатели. Соотнести данные виды деятельности с организационной структурой компании. Проанализировать, есть ли в компании подразделения (руководители), отвечающие за показатели по данным видам деятельности. На основании такого анализа окончательно выделить операционные сегменты.

2. Проанализировать возможность объединения операционных сегментов со сходными экономическими показателями. Например, сегменты могут быть однородны по производимым продуктам (услугам), производственным процессам, ориентированы на одинаковые типы или классы потребителей.

3. Изучить количественные пороговые значения, необходимые для признания сегмента отчетным. Из ранее объединенных по определенным признакам сегментов выделить те, показатели которых выше количественных пороговых значений.

4. Проверить, приходится ли на выделенные таким способом сегменты 75 % общей выручки. Если нет, проводится дальнейшее выделение, чтобы раскрыть по сегментам не менее 75 % общей выручки. Данные сегменты являются отчетными.

5. Те сегменты, которые не стали отчетными, объединяются в категорию «прочие».

Раскрытие информации в финансовой отчетности

Помимо описания видов деятельности, производимых продуктов (оказываемых услуг), экономической среды и географических регионов, в которых компания осуществляет свою деятельность, стандарт предписывает раскрывать показатели прибыли (убытка) и общую сумму активов по каждому отчетному сегменту. Раскрывается, в частности, следующая информация.

Выручка и расходы:

- выручка от внешних покупателей, а также от операций с другими сегментами компании;
- сумма амортизации;
- доля предприятия в прибыли (убытке) зависимых компаний и совместных предприятий, учитываемая по методу долевого участия;
- расход (доход) по налогу на прибыль;
- процентные доходы и расходы;
- существенные статьи доходов и расходов (например, от финансовых операций, доходы и расходы от реализации активов), существенные неденежные статьи.

Активы:

- величина инвестиций в зависимые компании и совместные предприятия, которые отражаются по методу долевого участия;

– суммы приобретенных внеоборотных активов, кроме финансовых инструментов, отложенных налоговых активов и прав, возникающих по договорам страхования.

Информация о крупных клиентах. Для раскрытия уровня зависимости компании от того или иного клиента стандарт вводит количественный критерий: величина выручки, полученной от одного покупателя, больше либо равна 10 % совокупной выручки компании. При этом группа компаний, находящихся под общим контролем, рассматривается как единый покупатель для целей данного стандарта. То же относится и к государству, и к контролируемым им предприятиям.

Принципы подготовки информации. Помимо показателей, подлежит раскрытию принцип подготовки информации о сегментах, а также данные сверки приводимой информации с показателями отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе.

МСФО (IAS) 34

«Промежуточная финансовая отчетность»

Стандарт определяет минимальный состав промежуточной финансовой отчетности, включая раскрытие информации; принципы признания и оценки её элементов. Он применяется ко всем видам компаний, которые либо в соответствии с требованиями законодательства, либо по собственному выбору публикуют промежуточную финансовую отчетность, охватывающую период короче полного финансового года (квартал, полугодие).

Промежуточный период — отчетный финансовый период короче полного финансового года. Промежуточный финансовый отчет — финансовый отчет, содержащий либо **полный** комплект финансовой отчетности, либо комплект **сокращенной** финансовой отчетности за промежуточный период.

Промежуточный финансовый отчет включает следующую информацию:

- сжатый отчет о финансовом положении;
- сжатый отчет о совокупном доходе;
- сжатый отчет о движении денежных средств;
- сжатый отчет об изменениях в капитале;
- выборочные пояснительные примечания.

Форма и содержание промежуточной финансовой отчетности должны отвечать следующим требованиям: как минимум содержать каждый заголовок и промежуточные итоговые показатели, отражаемые в самой последней финансовой отчетности; выборочные пояснительные примечания, требуемые МСФО; базовая и разводненная прибыль на акцию представляется в отчете о совокупном доходе; материнская компания готовит консолидированную финансовую отчетность; при принятии решения о классификации и раскрытии статьи в промежуточной отчетности учитывается существенность информации промежуточного периода; в промежуточной отчетности применяется учетная политика, действующая в последней годовой финансовой отчетности с учетом принятых изменений.

Ситуация: компания производит и продает системы сигнализации, по которым предоставляется годовое гарантийное обслуживание. Компания составляет промежуточную финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 34. По опыту её предыдущей работы для 3 % проданных систем потребуется гарантийный ремонт. Резервы компании под гарантийное обслуживание в первом квартале 2020 г. сформированы на основе этого опыта. Во втором квартале 2020 г. компания обнаруживает брак в новой партии систем сигнализации и пересматривает свои расчетные данные в отношении гарантийного обслуживания с 3 % до 5 %. Объем продаж в первом квартале и во втором квартале одинаков. Он составил 100 тыс. евро.

Требуется: определить, каким образом руководство должно проводить оценку обязательства на гарантийное обслуживание на конец промежуточного отчетного периода.

МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

Отношения со связанными сторонами могут оказывать значительное влияние на финансовое положение и операционные результаты отчитывающейся компании. Основная цель данного стандарта заключается в определении отношений и операций, осуществляемых между компанией и связанными с ней сторонами, а также в повышении их раскрываемости.

Данный МСФО должен применяться в отношении связанных сторон и операций, осуществляемых между компанией и связанными с ней сторонами. Требования предъявляются к финансовой отчетности по каждой связанной стороне, указанной в отчетности.

Стороны считаются связанными, если одна сторона может контролировать другую или оказывать на нее значительное влияние в процессе принятия финансовых или операционных решений. К связанным сторонам относятся:

- компании, которые непосредственно контролируют отчитывающуюся компанию, или находятся под её контролем, или находятся вместе с ней под общим контролем (например, в случае группы компаний);

- ассоциированные компании;

- совместно контролируемые предприятия;

- частные лица, включая близких членов семьи, владеющих прямо или косвенно пакетами акций с правом голоса отчитывающейся компании, что дает им возможность влиять на деятельность компании;

- ключевой руководящий персонал, ответственный за планирование, управление и контроль деятельности компании (включая директоров и старших служащих, а также близких членов их семей);

- компании, в которых значительные пакеты акций с правом голоса прямо или косвенно принадлежат частным лицам (ключевому персоналу или близким членам семей), или компании, на которые данные лица могут оказывать значительное влияние;

- стороны, осуществляющие совместный контроль над компанией;

- участники совместного предприятия;

- планы по вознаграждению работников по окончании трудовой деятельности для работников или работникам любых компаний, являющихся связанными сторонами для этой компании.

Операция между связанными сторонами представляет собой передачу ресурсов или обязательств между ними, независимо от взимания платы. К таким операциям относятся и операции между независимыми сторонами. Ниже приводятся *примеры* подобных *операций*: приобретение или продажа товаров; приобретение или продажа имущества или других активов; оказание

или получение услуг; договоры аренды; арендные соглашения; передача исследований и разработок; лицензионные соглашения; финансы, включая займы и вклады в долевой капитал; гарантии и залоги; контракты на управление.

Взаимоотношения связанных сторон представляют собой обычное явление в бизнесе. Многие компании осуществляют часть своей деятельности через дочерние и ассоциированные компании, совместные предприятия и т. д. Иногда эти стороны проводят операции на нетипичных для их бизнеса условиях и по нетипичным ценам.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

Следующая информация должна быть раскрыта в *примечаниях* к финансовой отчетности: взаимоотношения между связанными сторонами при наличии *контроля*, независимо от того, проводились операции между сторонами или нет. Если производились операции со связанными сторонами, то раскрывается характер взаимоотношений между связанными сторонами, типы и объем операций либо сумма или соответствующая пропорция; сумма или соответствующую пропорция статей, подлежащих погашению; размер вознаграждения, выплачиваемый ключевому управленческому персоналу в совокупности и по каждой из следующих категорий: краткосрочные вознаграждения работникам, вознаграждения по окончании трудовой деятельности, выходные пособия, выплаты на основании долевых инструментов и т. д. персоналу.

МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты»

Процесс подготовки годовых финансовых отчетов занимает значительное время. Утверждение финансовой отчетности к публикации происходит на общем собрании акционеров не ранее апреля — мая месяца, следующего за отчетным. За это время происходят существенные события, которые могут повлиять на решение пользователей финансовой отчетности.

Стандарт МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты» устанавливает соответствующий порядок учета для событий, имеющих место после отчетной даты, но перед датой утверждения финансовой отчетности к публикации. Подобные события могут вызвать необходимость в корректировке сумм активов и обязательств в отчете о финансовом положении общего

назначения на дату её составления *либо* требуют раскрытия информации.

События после отчетной даты — это события как благоприятные, так и неблагоприятные, которые произошли в период между отчетной датой и принятием решения о публикации финансовой отчетности.

Основной вопрос состоит в том, нужно ли изменять суммы в финансовой отчетности.

Можно выделить *два типа* событий после отчетной даты: 1) предоставляющее дополнительное подтверждение условиям, которые имелись на отчетную дату (корректирующие события после отчетного периода; 2) указывающие на условия, которые возникли *после* отчетной даты (корректирующие события после отчетного периода).

События, происшедшие после отчетной даты, могут указывать на необходимость корректировки величины активов и обязательств в финансовой отчетности или требовать их раскрытия в пояснениях.

Процесс *утверждения* финансовой отчетности для публикации зависит от структуры управления и методов, используемых при подготовке и завершении финансовой отчетности. *Датой утверждения финансовой отчетности* является дата, когда финансовая отчетность утверждена к публикации для внешнего пользования.

Активы и обязательства на отчетную дату *корректируются* с учетом следующих событий: а) представляющих дополнительную информацию об условиях, существующих на отчетную дату, и таким образом позволяющих более точно оценить активы и обязательства; б) указывающих на то, что допущения о непрерывности деятельности компании уже неприменимы к деятельности всей компании или к её части.

Примерами таких событий являются:

- вынесение после отчетной даты решения по судебному делу, подтверждающее наличие у организации обязанности на отчетную дату;
- получение после отчетной даты информации, свидетельствующей *либо* об обесценении актива по состоянию на отчетную дату, *либо* о необходимости корректировки величины ранее

признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива. Например, банкротство заказчика, которое произошло после отчетной даты и подтверждает существование на отчетную дату обесценения дебиторской задолженности;

- определение после отчетной даты стоимости активов, приобретенных до отчетной даты, или выручки от продажи активов, проданных до отчетной даты;

- определение после отчетной даты величины выплат по планам участия в прибыли или премирования, если по состоянию на отчетную дату у организации имелась юридическая или временная обязанность произвести такие выплаты;

- обнаружение фактов мошенничества или ошибок, подтверждающих, что финансовая отчетность искажена.

Если события, произошедшие после отчетной даты, не оказывают влияния на состояние активов и обязательств на отчетную дату, необходимость в каких-либо корректировках отпадает. Примером события после отчетной даты, не отражаемого в отчетности, является снижение рыночной стоимости инвестиций в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности.

Вместе с тем сами события, важные настолько, что умолчание о них повлияет на решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности, должны быть раскрыты.

Если организация объявляет о дивидендах после отчетной даты, то оно не должно признавать эти дивиденды как обязательство на дату финансового отчета.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

Необходимо раскрыть следующую информацию: дата утверждения финансовой отчетности к выпуску; уточнение раскрываемой в финансовой отчетности информации о существовавших на отчетную дату условиях; некорректирующие события после отчетной даты (природа события, оценка финансового эффекта, объяснение, если подобная оценка невозможна).

МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»

Данный стандарт устанавливает критерии выбора и применения учетной политики; классификацию существенных статей; порядок учета изменений в учетной политике, в бухгалтерских оценках и исправления обнаруженных ошибок.

Согласно стандарту **учетная политика** — это конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Руководство должно выбирать и применять учетную политику компании таким образом, чтобы вся финансовая отчетность соответствовала всем требованиям каждого применимого МСФО и разъяснениям Комитета по разъяснениям международных стандартов финансовой отчетности.

Учетная политика согласно МСФО может включать следующие разделы:

признание выручки; основные подходы к составлению консолидированной финансовой отчетности; инвестиции в ассоциированные компании; совместная деятельность; пересчет иностранной валюты и хеджирование; финансовые инструменты и инвестиции; исследования и разработки; аренда; признание и амортизация материальных и нематериальных активов; инвестиционная недвижимость; государственные субсидии; запасы; договоры строительного подряда; дебиторская задолженность; денежные средства и их эквиваленты; резервы предстоящих расходов и платежей; налоги, в том числе отложенные налоги; затраты на пенсионное обеспечение; определение операционных сегментов и представление информации об их деятельности; учет инфляции.

Изменения в бухгалтерских оценках имеют отношение к неопределенностям, присущим хозяйственной деятельности, в результате которых многие статьи нельзя достаточно точно измерить, а возможно лишь оценить. Изменения в бухгалтерских оценках — это корректировка балансовой стоимости активов или обязательств или величины периодического потребления актива, которая происходит в результате оценки текущего состояния активов и обязательств, а также связанных с ними ожидаемых будущих экономических выгод и обязанностей. Данные из-

менения являются результатом получения новой информации или наступления новых обстоятельств и не являются исправлением бухгалтерских ошибок.

Результат изменения в бухгалтерской оценке должен в обязательном порядке признаваться перспективно путем включения его в прибыль или убыток за период, в котором произошло изменение, или за текущий и будущий периоды, если данное изменение повлияет на те и другие периоды.

Существенные ошибки представляют собой ошибки, выявленные в текущем периоде, значение которых столь велико, что информацию, отраженную в финансовой отчетности за предыдущий период (периоды), больше нельзя рассматривать как надежную на момент её представления.

Ошибка предшествующего периода в обязательном порядке должна быть исправлена путем ретроспективного пересчета. Ретроспективный пересчет — это исправление признания, оценки и раскрытия сумм в элементах финансовой отчетности, как если бы ошибки предшествующего периода никогда не были допущены.

Компания обязана исправлять существенные ошибки предшествующего периода ретроспективно в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденном к выпуску после их обнаружения путем:

- пересчета сравнительных показателей за предшествующий период, в котором была допущена ошибка;
- пересчета входящих остатков активов, обязательств и собственного капитала за самый ранний из представленных предшествующих периодов.

Изменения в учетной политике разрешается делать только при соблюдении следующих условий:

- если требуется каким-либо стандартом или интерпретацией;
- изменения приведут к улучшению отражения событий и операций в финансовой отчетности.

Порядок учета: 1) указываются любые переходные положения при принятии МСФО; 2) ретроспективно: корректируется балансовая стоимость активов и обязательств по состоянию на начало самого раннего периода, для которого ретроспективное применение является практически возможным; начальное сальдо каждого затронутого компонента собственного капитала. Пересчитываются

сравнительные показатели за каждый предшествующий период, как если бы новая учетная политика применялась всегда.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

Раздел учетной политики предприятия должен описывать основы оценки, используемые при подготовке финансовой отчетности; каждый конкретный вопрос, имеющий существенное значение для подготовки финансовой отчетности; характер изменения в бухгалтерских оценках, существенные ошибки.

Ситуация: 01.01.2х21 г. компания приобрела партию оборудования на сумму 10 млн руб. В момент принятия актива к учету срок полезного использования оборудования (СПИ) был оценен в 10 лет. В 2х23 г. руководство приняло решение об изменении установленного срока. С 01.01.2х23 г. СПИ оборудования должен составлять 10 лет. Таким образом, он увеличился на 2 года.

Требуется: 1. Определить, нужна ли корректировка балансовой стоимости оборудования для отражения изменения расчетного срока полезного использования данного актива. 2. Нужно ли изменять данные финансовой отчетности за 2х21 и 2х22 гг. 3. Какая будет корректировка суммы амортизационных отчислений в связи с изменением срока полезного использования? 4. Как информация, касающаяся данного изменения и связанных с ним сумм (в том случае, если они будут существенны для текущего периода), будет отражена в примечаниях к финансовой отчетности общего назначения?

МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»

МСФО должен применяться для первичной финансовой отчетности компании, включая консолидированную, составляющей отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой.

Характерные черты гиперинфляционной экономики:

- Население страны в целом предпочитает держать свои сбережения в неденежных активах или в относительно стабильной иностранной валюте.
- Цены обычно указываются в стабильной иностранной валюте.

- Кредитные операции осуществляются по таким ценам, которые компенсируют ожидаемые потери покупательной способности в течение срока кредита, даже если этот период непродолжителен.

- Процентные ставки по кредитным ресурсам, заработная плата, цены привязаны к индексам цен.

- Совокупный рост инфляции за три года приближается или превышает 100 %.

Финансовая отчетность компании, отчитывающейся в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, независимо от того, составлена она с использованием фактической или восстановительной стоимости, должна пересчитываться в единицах измерения, действующих на дату отчетности. Суммы в финансовой отчетности должны быть скорректированы таким образом, как если бы они имели место на **дату и в валюте отчетности**.

Пересчитанная финансовая отчетность **заменяет** собой обычную отчетность. Не допускается её представление в виде дополнения к непересмотренной финансовой отчетности. Более того, не рекомендуется отдельно представлять обычную финансовую отчетность.

Пересмотр информации, содержащейся отчетности, в соответствии с МСФО 29 требует применения определенных процедур, а также субъективного решения. Их последовательное применение из периода в период является более важным, чем точность представленных в пересчитанной отчетности конкретных сумм.

При пересчете финансовой отчетности, подготовленной ***на основе фактической стоимости приобретения***, действуют следующие общие правила:

- сопоставляемые позиции пересчитываются в единицах измерения, действующих на отчетную дату;

- следует применять надежный общий индекс цен, который отражал бы изменения в общей покупательной способности. Там, где это невозможно, должна использоваться относительно стабильная иностранная валюта;

- пересчет начинается с начала того финансового года, когда была выявлена гиперинфляция;

- когда гиперинфляция прекращается, пересчет также должен быть прекращен.

К пересчету **отчета о финансовом положении** применяются следующие правила: а) денежные статьи не подлежат пересчету; б) активы и обязательства, связанные по договору с изменением цен, пересчитываются в соответствии с договором; в) пересчет неденежных статей в текущих единицах измерения производится с учетом изменений в индексе или валюте, применяемых к балансовой стоимости начиная с даты приобретения (или первого периода пересчета) или с учетом справедливой стоимости на дату оценки; г) неденежные активы не подлежат пересчету, если они указаны на отчетную дату в размере возможной чистой цены продажи, по справедливой стоимости или в размере возмещаемой суммы; на начало первого периода применения МСФО 29 компоненты капитала, за исключением нераспределенной прибыли или любой суммы переоценки, подлежат пересчету начиная с даты их внесения; в конце первого периода и в последующем все составляющие капитала подлежат перерасчету с даты их внесения; изменения в капитале включаются в капитал.

Пересчет всех статей в **отчете о совокупном доходе** производится путем внесения изменений в общий индекс цен начиная с даты, когда эти статьи были первоначально отражены в учете.

Прибыль/убыток по чистым денежным статьям включается в совокупный доход. Эта сумма может оцениваться путем применения изменений в общем индексе цен к средневзвешенной величине чистых денежных активов/обязательств.

Пересчет финансовой отчетности, подготовленной на основе **восстановительной стоимости**, осуществляется следующим образом.

При пересчете **отчета о финансовом положении** применяются следующие правила:

- статьи, показанные по восстановительной стоимости, не подлежат пересчету;
- пересчет других статей выполняется по правилам, приведенным выше.

Все суммы, включенные в **отчет о совокупном доходе**, подлежат пересчету в единицах измерения на отчетную дату с учетом общего индекса цен.

Все статьи в **отчете о движении денежных средств** выражаются в единицах измерения, действующих на отчетную дату.

Если зарубежная дочерняя, ассоциированная компания или совместное предприятие материнской компании ведут отчетность в условиях гиперинфляции, финансовая отчетность таких предприятий должна, во-первых, подлежать **пересчету** в соответствии с МСФО(IAS) 29, а затем должна быть переведена по курсам на конец периода, как это предусмотрено МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов».

Пересчет финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29 может привести к возникновению разницы между налоговой и учетной прибылью. Данные вопросы регулируются МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Раскрытие информации в финансовой отчетности

В пояснениях к финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация: факт пересчета показателей финансовой отчетности (в том числе и предыдущих периодов) с учетом изменений общей покупательной способности отчетной валюты; единицы измерения, действующие на отчетную дату; основа составления финансовой отчетности (фактическая или восстановительная стоимость); название и уровень индекса цен на отчетную дату, изменения в его уровне в текущем и предшествующем отчетном периодах.

Ситуация: корпорация «Юстас» была образована 01.01.2020 г. с акционерным капиталом в 40 млн долларов. Отчет о финансовом положении на начало и конец первого отчетного года были следующими:

	Начало, тыс. долларов	Конец, тыс. долларов
Активы		
Основные средства	60 000	50 000
Запасы	30 000	40 000
Дебиторская задолженность	<u>50 000</u>	<u>60 000</u>
	<u>140 000</u>	<u>150 000</u>
Капитал и обязательства		
Акционерный капитал	40 000	40 000
Накопленная прибыль	—	10 000
Заемные средства	<u>100 000</u>	<u>100 000</u>
	<u>140 000</u>	<u>150 000</u>

Отчет о совокупном доходе за 2020 год

	тыс. долларов
Выручка	800 000
Операционные расходы	(750 000)
Амортизация основных средств	<u>(10 000)</u>
Операционная прибыль	40 000
Выплаченные проценты	<u>(20 000)</u>
Прибыль до налогообложения	20 000
Расходы по налогу на прибыль	<u>(10 000)</u>
Прибыль после налогообложения	<u>10 000</u>

Дополнительная информация:

1. Уровень инфляции составил 120 % в год.

2. Запасы представляют собой двухмесячные закупки, все статьи отчета о совокупном доходе начислены равномерно в течение года.

Требуется: составить новую финансовую отчетность в единицах измерения, действующих на отчетную дату с учетом **общего индекса цен** следующим образом.

Отчет о финансовом положении

	Учетная величина, тыс. дол- ларов	Пересчитанная величина, тыс. долларов	Расчеты
Активы			
Основные средства			
Запасы (Расчет «а»)			
Дебиторская задолженность			
Капитал и обязательства			
Акционерный капитал			
Накопленная прибыль			
Заемные средства			

Отчет о совокупном доходе

	Учетная величина, тыс. дол- ларов	Пересчитанная величина, тыс. долларов	Расчеты
Выручка (Расчет «б»)			
Операционные расходы			
Амортизация (Расчет «с»)			
Выплаченные проценты			
Расходы по налогу на прибыль			
Прибыль до прибыли от пересчета			
Прибыль от поправки на инфляцию			
Прибыль с учетом ре- зультата поправки на инфляцию			

Расчеты

А. Индекс для пересчета запасов.

Закупки запасов в среднем на 30 октября.

Индекс на эту дату = $1,00 + 1,20 * 11/12 = 2,10$.

В. Индекс для пересчета доходов и расходов.

Средний за год = $1,00 + 1,20/2 = 1,60$.

С. Индекс для пересчета амортизации.

Связан с индексом для пересчета основных средств = 1,00.

Тестовое задание

1. Публикуемые финансовые отчеты соответствуют международным стандартам, если они отвечают:

- 1) существенным аспектам всех МСФО и соответствующих разъяснений Комитета по разъяснениям;
- 2) всем существенным аспектам основных МСФО;
- 3) раскрывают факт соответствия всем МСФО;
- 4) раскрывают факт соответствия некоторым МСФО.

2. Отчет о финансовом положении отражает финансовое положение предприятия:

- 1) на определенную дату;
- 2) на определенный период;
- 3) возможен первый и второй вариант;
- 4) не является обязательным отчетом.

3. В отчете о финансовом положении величина капитала равна:

- 1) активы + обязательства;
- 2) активы – обязательства;
- 3) активы + пассивы;
- 4) активы – пассивы.

4. В отчете о финансовом положении в разделе активов необходимо указывать все перечисленные ниже статьи, за исключением:

- 1) основных средств;
- 2) уставного капитала;
- 3) денежных средств;
- 4) нематериальных активов.

5. К дебиторской задолженности, показываемой в отчете о финансовом положении, относится все перечисленное ниже, за исключением:

- 1) расчетов с покупателями и заказчиками;
- 2) выданных авансов;
- 3) задолженности за приобретенные товары.

6. Отчет о совокупном доходе отражает:

- 1) финансовое положение предприятия;

- 2) изменения финансового положения;
- 3) сумму денег, полученную или выплаченную в отчетном периоде;
- 4) финансовые результаты работы компании.

7. Отчет о совокупном доходе отражает все перечисленные ниже статьи, за исключением:

- 1) выручки от продажи;
- 2) результатов операционной деятельности;
- 3) денежных эквивалентов;
- 4) затрат на финансирование.

8. МСФО(IAS) 1 предусматривает:

- 1) один формат представления отчета о совокупном доходе;
- 2) два формата представления отчета о совокупном доходе;
- 3) три формата представления отчета о совокупном доходе;
- 4) четыре формата представления отчета о совокупном доходе.

9. Величина прибыли в отчете о совокупном доходе при использовании разных форматов:

- 1) зависит от метода представления отчета;
- 2) не зависит от метода его представления.

10. Отчет об изменениях в капитале показывает все перечисленное ниже, за исключением:

- 1) движения капитала по классам;
- 2) остатка капитала на начало периода;
- 3) выручки от продажи;
- 4) остатка капитала на конец периода.

11. Выплата дивидендов:

- 1) увеличивает капитал;
- 2) уменьшает капитал;
- 3) не влияет на капитал.

12. Продажа акций по цене выше номинальной:

- 1) увеличивает капитал;
- 2) уменьшает капитал;
- 3) не влияет на капитал.

13. В примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрывать все перечисленные ниже статьи, за исключением:

- 1) постоянного местонахождения организации;
- 2) характера основной деятельности;
- 3) адресов акционеров;
- 4) среднего количества работников.

14. В финансовых отчетах необходимо приводить ссылки:

- 1) на примечания к каждому отчету, используемому для учета операций;
- 2) на другие отчеты;
- 3) на соответствующие стандарты МСФО;
- 4) примечания к каждой статье отчета.

15. Раскрывая учетную политику, необходимо указать все перечисленное ниже, за исключением:

- 1) порядка признания выручки;
- 2) способов оценки хозяйственных операций;
- 3) способов привлечения инвестиции;
- 4) методов амортизации основных средств.

16. Определяется в отчете совокупном доходе и переходит в отчет об изменениях в капитале показатель:

- 1) прибыль;
- 2) убыток;
- 3) доходы;
- 4) расходы.

17. Операционный сегмент является отчетным, если значительная величина его выручки получена от продаж внешним покупателям и выполнено одно из условий:

- 1) активы, или финансовый результат, или выручка от продажи внешним покупателям составляет не менее 10 % от общей соответствующей величины всех сегментов;
- 2) активы, или финансовый результат, или выручка от продажи составляет не менее 25 % от общей соответствующей величины всех сегментов;
- 3) на активы операционного сегмента приходится не менее 10 % общей величины активов всех операционных сегментов.

Тема 4. Нефинансовые активы

МСФО (IAS) 2 «Запасы»

Стандарт дает указание по учету запасов, определению затрат и их последующему признанию в качестве расходов организации, а также содержит представление о формулах расчета издержек, используемых для определения себестоимости запасов.

В МСФО(IAS) 2 содержится определение материально-производственных запасов.

Материально-производственные запасы — это активы:

- предназначенные для перепродажи в ходе обычной деятельности;
- находящиеся в процессе производства для такой продажи;
- в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или для оказания услуг.

Согласно МСФО запасы классифицируются следующим образом:

- товары и имущество для перепродажи;
- готовая продукция;
- незавершенная продукция, в том числе сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства.

Оценка запасов. В соответствии с основным правилом, заложенным в МСФО (IAS) 2, запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости, возможной чистой цене продажи.

Себестоимость запасов включает следующие составляющие:

- затраты на приобретение;
- затраты на переработку;
- прочие затраты, связанные с доведением запасов до их текущего места нахождения и состояния.

В *затраты на приобретение* запасов включаются:

- цена покупки;
- импортные пошлины и прочие налоги, кроме возмещаемых компании налоговыми органами;
- транспортные, транспортно-экспедиторские и другие расходы, относимые непосредственно на приобретение материалов и услуг.

Торговые скидки, возвраты платежей и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на закупку.

Затраты на переработку запасов непосредственно связаны с производством продукции и состоят из:

- из прямых затрат труда;
- прямых затрат сырья;
- постоянных накладных производственных расходов относительно независимых от изменения объемов производства (например, амортизации, затрат по обслуживанию зданий и оборудования, административно-управленческих расходов);
- переменных накладных производственных расходов, находящихся в прямой зависимости от объема производства (например, косвенных затрат сырья и труда).

Прочие затраты включаются в себестоимость в той мере, в какой они связаны с доведением запасов до их текущего местоположения или состояния, например непроизводственные накладные расходы или затраты по разработке продуктов для конкретных клиентов.

Не включаются в себестоимость продукции, а признаются *расходами периода их возникновения*:

- сверхнормативные потери сырья, трудозатраты или прочие производственные затраты;
- затраты на хранение, если они не являются необходимыми для перехода к следующему этапу в производственном процессе;
- административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их текущего местонахождения и состояния;
- сбытовые расходы.

Запасы собранной сельскохозяйственной продукции, полученной от биологических активов, оцениваются согласно стандарту МСФО 41(IAS) «Сельское хозяйство» по справедливой стоимости на момент сбора за вычетом затрат на продажу.

Под *возможной чистой ценой продажи* понимается предполагаемая продажная цена при нормальном ходе деятельности за вычетом возможных затрат на выполнение работ и затрат на реализацию.

Практика списания запасов ниже себестоимости до возможной чистой цены продажи отвечает суждению, что активы

не должны учитываться выше сумм, получение которых ожидается от их продажи или использования.

Согласно МСФО стоимость запасов может определяться следующими методами: нормативных затрат; розничных цен.

Метод нормативных затрат используется в том случае, если результаты приблизительно выражают значение себестоимости. Данные издержки учитывают нормальные уровни использования сырья и материалов, труда, эффективности и мощности. Они должны регулярно проверяться и пересматриваться.

Метод розничных цен используется в розничной торговле для оценки быстроменяющихся запасов, имеющих одинаковые маржи, когда применение других методов является нецелесообразным. Себестоимость запаса определяется путем уменьшения общей стоимости проданного запаса на соответствующий процент валовой прибыли. Для каждого подразделения торговли может использоваться среднее значение процента.

Формулы расчета себестоимости запаса

Компания самостоятельно выбирает *формулы расчета себестоимости запасов*. При этом следует учитывать, что процесс списания стоимости запасов не обязательно совпадает с их физическим движением.

Основные формулы расчета себестоимости запаса:

- специфическая идентификация индивидуальных затрат;
- ФИФО;
- средневзвешенная стоимость.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

Согласно МСФО в финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация:

- учетная политика, принятая для оценки запасов, в том числе использованный метод расчета их себестоимости;
- общая балансовая стоимость запасов и их отдельных классов согласно классификации, принятой в компании;
- справедливая стоимость минус расходы на продажу;
- запасы, списанные на затраты;
- величина возврата любого списания, которая признается в качестве дохода отчетного периода;
- суммы любых уценок запасов;

- балансовая стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств.

МСФО (IAS) № 16 «Основные средства»

Порядок учета основных средств определяется МСФО (IAS) 16. В нем приведены следующие определения, которые используются в стандарте.

Основные средства — это материальные активы, которые 1) используются компанией для производства или поставки товаров, услуг, сдачи в аренду другим организациям или для административных целей; 2) предполагается использовать в течение более одного периода.

Первоначальная стоимость — это сумма уплаченных денежных средств (денежных эквивалентов) или справедливая стоимость другого возмещения, переданного для приобретения актива или его сооружения.

Ликвидационная стоимость — это расчетная оценка величины, которая могла быть получена компанией в настоящее время за актив в момент его выбытия, предполагая, что его состояние уже таково, как если бы он отработал весь срок своей полезной службы, за вычетом ожидаемых затрат по выбытию.

Справедливая стоимость — это сумма, которая может быть получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки согласно МСФО (IFRS) 13.

Балансовая стоимость — это сумма, в которой актив отражается в отчете о финансовом положении за вычетом суммы накопленной амортизации и убытка от обесценения.

Амортизация — это систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

Амортизируемая стоимость — это первоначальная стоимость актива за вычетом его ликвидационной стоимости.

Убыток от обесценения — это сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает ее возмещаемую стоимость.

Возмещаемая стоимость — это наибольшая величина из двух значений: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу и ценности от её использования.

Срок полезной службы:

- ожидаемый (расчетный) период использования активов компании;
- количество изделий, которое организация предполагает произвести с использованием актива.

Срок полезного использования и ликвидационная стоимость должны пересматриваться не реже чем в конце каждого отчетного периода. Если их величина существенно меняется, то изменения подлежат отражению в учете в соответствии с МСФО (IAS) 8 как пересмотр бухгалтерских оценок.

Объект основных средств должен **признаваться** в качестве актива, когда с большей долей вероятности можно утверждать, что компания получит связанные с активом, будущие экономические выгоды; первоначальная стоимость актива может быть надежно оценена.

Первоначальная оценка основных средств

Объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, должен быть оценен по первоначальной стоимости.

Элементами первоначальной стоимости основных средств являются покупная цена, импортные пошлины, невозмещаемые налоги, прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению в соответствии с намерениями руководства компании. В первоначальную стоимость также включается расчетная оценка затрат на демонтаж и удаление объекта, восстановление занимаемого им участка и другие обязательства, которые принимает на себя организация.

Примерами прямых затрат являются затраты на содержание персонала, связанные со строительством или приобретением объекта основных средств; издержки на подготовку площадки; первичные затраты на доставку, разгрузку, установку и монтаж; издержки на пробный пуск за вычетом чистых поступлений от пробных образцов продукции или иных доходов; вознаграждения на профессиональные услуги и т. д.

Признание и капитализация затрат прекращается, когда объект основных средств находится на месте и используется по назначению. В связи с этим затраты, связанные с использованием и перемещением объекта основных средств, не включаются в балансовую стоимость этого объекта.

Балансовая стоимость объекта основных средств может быть уменьшена на величину государственных субсидий в соответствии с МСФО (IAS) 20.

Последующие затраты

Последующие затраты, относящиеся к уже признанному объекту основных средств: а) увеличивают балансовую стоимость основных средств, если компания с большей долей вероятности получит будущие экономические выгоды, превышающие первоначальные нормативные показатели; б) все прочие последующие затраты признаются расходами периода, в котором они были понесены.

Последующая оценка

Компания должна выбрать один из двух методов последующей оценки основных средств.

1. Стандартный порядок учета. Основные средства должны учитываться по их первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

2. Альтернативный порядок учета. Основные средства должны учитываться по справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Учет по справедливой стоимости основных средств включает следующее:

- отражение по справедливой стоимости основного средства на дату переоценки за вычетом соответствующей накопленной амортизации и соответствующего накопленного убытка от обесценения;

- переоценивается весь класс основных средств;

- частота переоценок зависит от изменения их справедливой стоимости;

- увеличение балансовой стоимости основного средства в результате переоценки отражается в разделе «Капитал» по статье «Результат (резерв) от переоценки»;

- уменьшение балансовой стоимости основного средства в результате переоценки отражается как расход отчетного периода;

- уменьшение балансовой стоимости ранее переоцененных основных средств относится на уменьшение капитала от переоценки по данному активу в части, не превышающей его;

- капитал от переоценки переводится в нераспределенную прибыль либо целиком в момент выбытия основного средства, либо частями, пропорционально начислению амортизации;

- налоговый эффект, который возникает в результате переоценки основных средств, признается и раскрывается в соответствии с МСФО (IAS) 12.

Основные средства классифицируются по следующим группам: земля, земля и здания, машины и оборудования, водные суда, воздушные суда, автотранспортные средства, мебель и встраиваемые элементы, офисное оборудование, плодовые культуры.

Справедливая стоимость земли и зданий обычно определяется профессиональными оценщиками на основе подтвержденных рыночных цен. Справедливой стоимостью станков и оборудования обычно является их рыночная стоимость, определяемая путем оценки. Частота переоценки зависит от стабильности рынка. Как правило, основные средства переоцениваются ежегодно. При незначительном изменении справедливой стоимости они могут переоцениваться каждые 3–5 лет.

Амортизация отражает потребление экономических выгод от использования актива и признается в качестве расхода. Применяются следующие принципы начисления амортизации. Амортизируемая стоимость распределяется на систематической основе на протяжении срока полезной службы. Методы начисления амортизации отражают график предполагаемого получения экономических выгод. Они включают следующие методы: равномерного начисления; уменьшаемого остатка; суммы изделий; могут использоваться другие методы. Используемый метод амортизации должен периодически пересматриваться исходя из схемы получения экономических выгод от этих активов. Если подобный пересмотр метода начисления амортизации необходим, то он должен отражаться как изменение бухгалтерской оценки, а амортизационные отчисления текущего и будущего периода корректироваться.

Земля и здания представляют собой отдельные активы. Здания являются амортизируемыми активами. Земля имеет неограниченный срок службы и не подлежит амортизации.

При переоценке основных средств накопленная амортизация учитывается одним из следующих способов: переоценивается пропорционально с изменением валовой балансовой стоимости

актива; списывается путем уменьшения валовой балансовой стоимости актива.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

В финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация.

Учетная политика: по каждому классу активов способы их оценки; методы и нормы амортизации по группам основных средств.

Отчет о совокупном доходе и примечания: амортизационные отчисления по каждому классу активов; влияние существенных изменений в оценке соответствующих стоимостей основных средств.

Отчет о финансовом положении и примечания: балансовая стоимость за вычетом накопленной амортизации по каждому классу активов на начало и конец периода; сверка изменений в балансовой стоимости в течение периода; основные средства, находящиеся в процессе сооружения; основные средства, находящиеся в залоге в качестве обеспечения обязательств; капитальные обязательства по приобретению основных средств; активы, классифицируемые как предназначенные на продажу и выбытию.

По переоцененным основным средствам предоставляется дополнительная информация: способ переоценки основных средств и дата; остаток прироста от переоценки; факт привлечения независимого оценщика; методы и существенные допущения, применяемые для определения справедливой стоимости; балансовая стоимость активов по каждому классу, учтенных в отчетности по первоначальной стоимости.

МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

МСФО (IAS) 38 применяется ко всем нематериальным активам, кроме: активов, описанных в других стандартах; прав на минеральные ресурсы и затрат на разведку, разработку и добычу минералов и пр., а также нематериальных активов, возникающих в страховых компаниях из договоров с владельцами полисов.

Определение нематериальных активов

Нематериальный актив — идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы.

Нематериальный актив, внутренне созданный или полученный в результате объединения компаний, является идентифицируемым, если он отделяем или проистекает из договорного или иного юридического права.

Организация контролирует актив, если обладает правом на получение будущих экономических выгод от лежащего в его основе экономического ресурса, а также на ограничение доступа других лиц к этой выгоде.

Нематериальный актив должен быть признан, если он отвечает определению НМА и критериям признания, приведенным в МСФО (IAS) 38.

Критерии признания НМА: существует **вероятность**, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, будут поступать в компанию; стоимость актива может быть надежно оценена.

Согласно МСФО (IAS) 38 нет закрытого списка состава нематериальных активов. Ими могут быть патенты; авторские права; программное обеспечение; лицензии; торговые марки; база (постоянных) клиентов; франшизы; затраты в процессе разработки и т. д.

К нематериальным активам не относятся внутренне созданные: деловая репутация; торговые марки; права на публикацию; наименование печатных изданий; другие аналогичные по сути статьи.

Первоначальная оценка нематериального актива

Нематериальный актив должен **оцениваться по первоначальной стоимости** вне зависимости, был ли он приобретен извне или создан внутри компании. Первоначальная стоимость приобретенных НМА определяется по тем же правилам, что и формируется стоимость основных средств. В первоначальную стоимость внутри созданного актива включаются затраты на материалы и услуги, издержки на вознаграждения работникам, выплаты для регистрации юридического права, амортизация патентов, лицензий, использованных для создания нематериального актива.

При создании нематериального актива внутри компании могут возникать следующие проблемы: а) признание и оценка внут-

ренне созданной деловой репутации; б) признание и оценка других активов, создаваемых компанией.

Согласно МСФО (IAS) 38 *внутренне созданная деловая репутация (гудвилл)* не признается нематериальным активом. Для других активов период их создания делится на две стадии:

стадия исследования — оригинальные и спланированные исследования, предпринимаемые с целью получения в перспективе новых научных и технических знаний и умений. К ним относится деятельность, направленная на получение новых знаний; поиск, оценка и отбор заявок на исследовательские открытия или другие знания; поиск альтернативных материалов, приспособлений, продуктов, процессов, систем или услуг; формулировка, проектирование, оформление, оценка и окончательный отбор возможных альтернативных новых или улучшенных материалов, приспособлений, продуктов, процессов, систем или услуг и др.

стадия разработки — применение полученных результатов исследований или других знаний к плану или проекту производства новых **или** существенно улучшенных материалов, приспособлений, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования. Например, проектирование, оформление, конструирование и тестирование сделанных в качестве образца прототипов и моделей; проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов на основе новой технологии; проектирование, конструирование и приведение в действие проектного оборудования в масштабе меньшем, чем необходимо для коммерческого производства; проектирование, оформление, конструирование и тестирование выбранных альтернативных новых или улучшенных материалов, приспособлений, продуктов, процессов, систем или услуг.

Затраты на исследования признаются расходами тех отчетных периодов, в которых они возникли.

Затраты на разработки признаются нематериальным активом при выполнении определенных условий.

Условия признания затрат на разработку в качестве НМА:

- техническая осуществимость завершения им материального актива и приведения его в состояние, когда он может быть использован или продан;

- намерение завершить нематериальный актив и использовать или продавать его;
- наличие способности использовать или продавать нематериальный актив;
- определение способа получения возможных будущих экономических выгод от нематериального актива. В частности, должно быть продемонстрировано наличие рынка для продукта, в производстве которого участвует нематериальный актив, или рынка для самого нематериального актива, или, если такой актив предполагается использовать для внутренних целей, — его полезность для компании;
- наличие адекватных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки и для использования или продажи нематериального актива;
- возможность надежно оценивать затраты, связанные с нематериальным активом, в процессе его разработки.

Первоначальной стоимостью самостоятельно созданного нематериального актива является сумма затрат, произведенных с даты, когда нематериальный актив впервые удовлетворил критерию признания нематериального актива и шести условиям, описанным выше.

Последующие затраты:

- последующие затраты, связанные с НМА, признаются расходами периода, в котором они были понесены;
- увеличивают балансовую стоимость нематериального актива, если компания с большей долей вероятности получит будущие экономические выгоды, превышающие первоначально полученные нормативные показатели.

Последующая оценка нематериальных активов

Согласно МСФО возможны два подхода последующей оценки нематериальных активов после их первоначального признания: 1) *стандартный порядок учета* — НМА должны учитываться по их первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и любых последующих накопленных убытков от обесценения; 2) *альтернативный порядок учета* — НМА должны учитываться по переоцененной (справедливой) стоимо-

сти на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и любых последующих накопленных убытков от обесценения.

По нематериальным активам должен быть определен срок полезного использования. Он идентифицируется как временной промежуток или количество произведенной продукции. По нематериальным активам с определенным сроком полезного использования начисляется амортизация.

Согласно стандарту могут использоваться следующие *методы начисления амортизации по нематериальным активам*: линейный, уменьшаемого остатка, списания стоимости пропорционально объему. При этом 1) применяемый метод амортизации должен отражать график потребления компанией экономических выгод от актива; 2) если график не может быть надежно определен, применяется линейный метод её начисления; 3) амортизация начисляется на протяжении срока полезной службы.

Если срок службы нематериального актива не определен, то данный объект признается как нематериальный актив с неопределенным сроком экономической службы. Он не подлежит амортизации, но ежегодно проверяется на предмет обесценения стоимости НМА. Данная проверка может быть проведена также при наличии признаков обесценения актива. Если срок полезного использования перестает быть неопределенным, то он устанавливается в соответствии с МСФО 38. Возникшая корректировка признается как изменение в бухгалтерской оценке и отражается в соответствии с МСФО 8.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

В финансовой отчетности для каждого класса нематериальных активов должна раскрываться следующая информация: сроки полезной службы; применяемые методы амортизации; валовая балансовая сумма и накопленная амортизация на начало и конец периода; статья отчета о совокупном доходе, в которую включена амортизация НМА; амортизация за период; балансовая стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком экономической службы; причины, по которым срок признан неопределенным; общая сумма затрат на исследования и разработку, признанная в качестве расхода, другие изменения в балансовой стоимости активов в течение отчетного периода и т. д.

По переоцененным нематериальным активам предоставляется дополнительная информация: дата переоценки НМА по каждому классу нематериальных активов; балансовая стоимость соответствующих переоцененных активов; сумма дооценки и её изменений в течение периода; методы и существенные допущения, применяемые для определения справедливой стоимости; балансовая стоимость переоцененных нематериальных активов по каждому классу, которая была бы включена в отчетность при использовании модели по первоначальной стоимости.

Ситуация: компания «Альфа» приобрела права на программный продукт у компании «Орион» за 18 тыс. долларов. Расходы на регистрацию приобретенных прав составили 1 000 долларов. 500 долларов было уплачено юридической компании за составление договора уступки прав. Каждые 6 месяцев компания «Альфа» уплачивает сбор за поддержание регистрации права в размере 150 долларов.

Фактическое использование программного продукта было начато через 14 месяцев после первоначальной регистрации, и к этому моменту за поддержание регистрации было израсходовано 300 долларов.

Требуется: определить стоимость программного продукта для отражения в отчете о финансовом положении организации.

МСФО (IFRS) 16 «Аренда»

Стандарт устанавливает принципы признания, оценки, представления и раскрытия информации об аренде.

Целью стандарта является обеспечение раскрытия уместной и правдивой информации арендаторами и арендодателями об их участии в договорах аренды, позволяющей пользователям финансовой отчетности оценить влияние таких договоров на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации.

Он применяется *ко всем договорам аренды*, включая договоры аренды активов в форме права пользования в рамках субаренды, за исключением относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов; биологическим активам, находящимся

в распоряжении арендатора; концессионным соглашениям о предоставлении услуг; лицензиям на интеллектуальную собственность, предоставленным арендодателем; правам арендатора по лицензионным соглашениям, предметом которых являются кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.

Арендатор вправе *не применять стандарт* в отношении:

- краткосрочной аренды, по которой её срок составляет не более 12 месяцев;
- аренды с низкой стоимостью базового актива.

Решение принимается: 1) в случаях краткосрочной аренды — по группе базовых активов, схожих по характеру и способу использования в компании; 2) при аренде объектов с низкой стоимостью использования — по каждому договору аренды или по группам предметов аренды.

Арендатор должен признавать арендные платежи в качестве расхода либо линейным методом в течение срока аренды, либо с использованием другого систематического подхода, если он лучше отражает структуру получения выгод арендатором.

Договор аренды — договор или часть договора (компонент договора), предусматривающие передачу права контролировать использование предмета аренды в течение определенного времени в обмен на возмещение.

Признаками контроля использования актива по договору аренды являются 1) наличие права получать прямо или косвенно экономические выгоды от использования актива, включающую основную и побочную продукцию и т. д.; 2) право определять способ использования при соблюдении одного из условий. Таковыми условиями по договору аренды являются право определять, как и для каких целей используется актив; решения по использованию актива определены и клиент имеет право эксплуатировать актив, право на изменение вида продукции, момента производства, решения о выпуске продукции; актив спроектирован для целей использования.

Идентификация договора или его компонентов на соответствие договорам аренды проводится первоначально при заключении договора, а повторно — при изменении его условий.

Срок аренды — это период, в течение которого невозможно досрочное прекращение аренды, включая:

- периоды, в отношении которых предусмотрен опцион на продление аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор воспользуется этой возможностью;

- периоды, в отношении которых предусмотрен опцион на прекращение аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор не воспользуется этой возможностью.

Учет аренды у арендатора

Первоначальное признание и оценка

Актив и обязательство учитываются в соответствии с принципом *преобладания содержания над формой*:

- на дату начала аренды актив в форме права пользования включается в состав внеоборотных активов по первоначальной стоимости, арендные обязательства в отношении будущих платежей показываются в разделе «Обязательства». Активы и задолженность по аренде отражаются в равных суммах;

- первоначальная оценка актива включает в себя первоначальную оценку обязательства по аренде; арендные платежи на дату начала аренды или до такой даты за вычетом полученных стимулирующих платежей по аренде; прямые затраты, связанные с арендной деятельностью, понесенные арендатором; оценочные затраты (резерв) на исполнение обязательства по демонтажу и восстановлению;

- первоначальная оценка обязательства на дату начала аренды производится по приведенной стоимости будущих арендных платежей. Арендные платежи дисконтируются по процентной ставке согласно договору аренды. Если такая ставка не может быть легко определена, то арендатор должен использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств арендатором;

- арендные платежи, включаемые в оценку обязательства по аренде на начальную дату, состоят из фиксированных платежей за вычетом любых стимулирующих платежей по аренде; переменных арендных платежей, зависящих от индекса цен или процентной ставки; суммы, которые могут быть уплачены арендатором по гарантиям ликвидационной стоимости; цены исполнения опциона на покупку; выплаты штрафов за прекращение аренды;

- последующая оценка актива в форме права пользования должна осуществляться с использованием модели по первоначальной стоимости. В отдельных случаях может использоваться оценка по переоцененной стоимости (для основных средств согласно стандарту МСФО (IAS) 16 «Основные средства») или справедливой стоимости (для инвестиционной недвижимости согласно стандарту МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»). При использовании модели по первоначальной стоимости балансовая стоимость актива равна её первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации, убытка от обесценения и корректировки на переоценку обязательства по аренде. При использовании модели по переоцененной стоимости балансовая стоимость актива складывается из первоначальной стоимости, скорректированной на накопленную переоценку, за минусом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

- Начисление амортизации происходит в соответствии с МСФО(IAS) 16. Арендатор должен амортизировать актив в форме права пользования с момента начала аренды до конца срока полезного использования базового актива в двух случаях: 1) право собственности на актив передается арендатору до конца срока аренды; 2) первоначальная стоимость актива в форме права пользования отражает намерение арендатора исполнить опцион на покупку. В остальных случаях арендатор должен амортизировать такой актив с момента начала аренды до более ранней из следующих дат: дата окончания срока полезного использования актива в форме права пользования или дата окончания срока аренды.

- Арендатор вправе *не применять стандарт* в отношении: краткосрочной аренды, по которой её срок составляет не более 12 месяцев; аренды с низкой стоимостью базового актива. Решение принимается 1) в случаях краткосрочной аренды — по группе базовых активов, схожих по характеру и способу использования в компании; 2) при аренде объектов с низкой стоимостью использования — по каждому договору аренды или по группам предметов аренды.

Последующая оценка обязательства по аренде

Арендатор должен *оценивать обязательство по аренде после отчетной* даты путем увеличения его балансовой стоимости на величину начисленных процентов; уменьшения на сумму уплаченных арендных платежей и переоценки балансовой стоимости в случаях изменений учетной политики; пересмотра по существу фиксированных арендных платежей.

После даты начала аренды арендатор должен признавать в составе прибыли или убытка *две следующие величины*: проценты по арендному обязательству; переменные арендные платежи, не включенные в оценку обязательства по аренде в периоде, в котором наступает событие или условие, приводящее к осуществлению таких платежей.

Переоценка обязательства по аренде

Арендатор переоценивает обязательство по аренде, в том числе пересматривает ставку дисконтирования, в случаях следующих изменений: срока аренды; оценки опциона на покупку базового актива; будущих арендных платежей в результате изменения индекса цен или процентной ставки; сумм, которые будут уплачены в рамках гарантии ликвидационной стоимости.

Модификации договора аренды

Арендатор должен учитывать модификацию договора аренды в качестве отдельного договора аренды в случае соблюдения двух следующих условий:

- модификация увеличивает сферу применения договора аренды за счет добавления права пользования одним или несколькими базовыми активами;
- возмещение за аренду увеличивается на величину, соизмеримую с ценой отдельного договора на увеличенный объем, а также на соответствующие корректировки такой цены, отражающие обстоятельства конкретного договора.

Учет аренды у арендодателя

Согласно стандарту арендодатель должен **классифицировать по следующим видам** каждый из своих договоров аренды: *финансовая или операционная*. Она производится на дату начала арендных отношений и повторно анализируется исключительно

в случае модификации договора аренды. Аренда классифицируется как 1) финансовая — если подразумевается передача практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом; 2) операционная — если все риски и выгоды, связанные с владением базовым активом, не передаются.

Основные признаки финансовой аренды:

- договор аренды предусматривает передачу права собственности на базовый актив арендатору в конце срока аренды;
- арендатор имеет опцион на покупку базового актива по цене, ниже справедливой стоимости на дату исполнения этого опциона;
- срок аренды составляет значительную часть срока экономического использования базового актива, даже если права собственности не передаются;
- приведенная стоимость минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости базового актива на дату начала аренды;
- актив имеет специфический характер, в связи с этим только арендатор может использовать его без значительной модификации.

Дополнительные признаки финансовой аренды:

- арендатор имеет возможность продлить аренду еще на один срок при уровне арендной платы значительно ниже рыночного;
- у арендатора есть право на досрочное расторжение договора аренды, при котором убытки арендодателя, связанные с расторжением договора, относятся на арендатора;
- прибыли или убытки от изменения справедливой оценки ликвидационной стоимости актива относятся на арендатора (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений от продажи в конце срока аренды).

Аренда классифицируется как операционная, если факторы свидетельствуют об отсутствии передачи практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом.

Финансовая аренда — первоначальное признание и оценка

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

Она включает дисконтированную стоимость: а) арендных платежей к получению; б) величину негарантированной остаточной ликвидационной стоимости, причитающейся к получению арендодателю. При оценке дисконтированной стоимости должна применяться *процентная ставка, заложенная в договоре аренды*. При её использовании величина чистой инвестиции в аренду становится равной сумме справедливой стоимости базового актива и первоначальных прямых затрат арендодателя.

Первоначальная оценка арендных платежей, включенных в чистую инвестицию в аренду

На дату начала аренды арендные платежи, включаемые в оценку чистой инвестиции в аренду, состоят из следующих компонентов:

- фиксированные платежи к получению;
- переменные арендные платежи, зависящие от индекса или ставки;
- ликвидационная стоимость, гарантируемая арендодателю;
- цена исполнения опциона на покупку, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион;
- выплаты штрафов за прекращение аренды, если срок аренды отражает исполнение арендатором опциона на прекращение аренды.

Последующая оценка

Арендодатель должен признавать финансовый доход в течение срока аренды на основе графика, отражающего неизменную периодическую норму доходности по чистой инвестиции арендодателя в аренду. Арендные платежи за период он должен относить на уменьшение валовой инвестиции в аренду как основную сумму долга, так и незаработанного финансового дохода.

Арендодатели, являющиеся производителями или дилерами

На дату начала аренды арендодатель, являющийся производителем или дилером, по каждому договору финансовой аренды признает:

- выручку, определяемую по наименьшей величине из справедливой стоимости базового актива и приведенной стоимости арендных платежей, дисконтируемых по рыночной процентной ставке;

- себестоимость продаж, которая равняется первоначальной стоимости или балансовой стоимости передаваемого базового актива за вычетом приведенной стоимости негарантированной ликвидационной стоимости;

- прибыль или убыток от продаж как разницу между выручкой и себестоимостью продаж в соответствии с политикой в отношении прямых продаж, к которым применяется МСФО (IFRS) 15.

Операционная аренда

Признание и оценка

По договорам операционной аренды арендодатель:

- признает арендные платежи по операционной аренде в качестве дохода линейным методом или другим систематическим методом, если он обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования базового актива;

- признает в качестве расхода затраты, понесенные при получении дохода от аренды, включая амортизацию актива;

- прибавляет первоначальные прямые затраты, понесенные при согласовании договора операционной аренды, к балансовой стоимости базового актива и признает такие издержки в качестве расхода на протяжении срока аренды с использованием тех же принципов, которые применяются к доходу от аренды.

Модификации договора аренды

Арендодатель должен классифицировать модификацию договора операционной аренды в качестве нового договора аренды с даты вступления модификации в силу.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

Арендаторы

Следующая информация должна быть представлена в **финансовой отчетности по договорам аренды**: активы в форме права пользования; обязательства по аренде; проценты по арендному обязательству; амортизация этого актива; расход, связанный с переменными арендными платежами, не включенными в арендное обязательство; денежные потоки по основной сумме и переменной части обязательств по финансовой аренде; платежи по краткосрочной аренде и аренде предметов с низкой стоимо-

стью; платежи процентов по арендным обязательствам. Арендатор **раскрывает** следующую информацию отчетного периода: балансовая стоимость активов по их видам в форме права пользования; проценты по арендному обязательству; расходы, относящиеся к краткосрочной аренде и предметов с низкой стоимостью; общий денежный отток по договору и т. д. *Дополнительно в примечаниях* раскрывается общее описание существенных арендных соглашений; платежи по аренде и субаренде; опционы на продление и прекращение аренды с выделением минимальных арендных платежей и т. д.

Арендодатели

Арендодатель представляет в финансовой отчетности активы, являющиеся предметом операционной аренды. Он раскрывает следующую информацию по финансовой аренде: финансовый результат от продажи; финансовый доход от чистой инвестиции в аренду; прочий доход, относящийся к переменным платежам. В отношении операционной аренды подлежит раскрытию доход от аренды и прочий доход, относящийся к переменным арендным платежам.

Дополнительно дается общее описание договоров аренды и раскрывается стратегия управления рисками с ним связанными.

Ситуация: оборудование приобретено за 440 000 долларов. Заключен договор финансовой аренды на следующих условиях: срок аренды 2 года, процентная ставка — 25 % годовых. Первоначальный взнос согласно договору составляет 40 000 долларов. В конце каждого полугодия производится выплата в размере 87 900 долларов. Срок полезного использования установлен 4 года.

Требуется: составить фрагмент отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе по истечении первого года аренды.

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»

Инвестиционная недвижимость — это недвижимое имущество (земля, или здания, или часть здания, или 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 (роста капитальной ценности), или того или другого вместе (рис. 2). Оно не используется в процессе производства продукции или продажи товаров и услуг, для административных целей или продажи в процессе обычной хозяйственной деятельности. Компания — собственник или арендатор (в случае финансовой аренды) может инвестировать деньги в недвижимое имущество **с целью** сдачи в аренду; увеличения стоимости имущества в результате определенных условий; того и другого вместе.



Рис. 2. Состав инвестиционной недвижимости

Примерами инвестиционной собственности являются:

- земля, которой компания владеет с целью увеличения её стоимости в будущем, а не с целью перепродажи в ближайшей перспективе в ходе обычной хозяйственной деятельности;
- земля, которой компания владеет, но цель её использования еще не определена;
- здание, принадлежащее компании и сдаваемое в аренду на условиях операционной аренды (если актив сдается в аренду на условиях финансовой аренды, он классифицируется и учитывается в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 16, регламентирующими лизинговые операции);
- здание, арендованное на условиях финансовой аренды и сдаваемое в аренду на условиях операционной аренды;
- свободное здание, которое держится компанией с целью сдачи в аренду (на условиях операционной аренды) в будущем.

Ниже приведены примеры активов, которые не могут трактоваться как инвестиционная собственность:

- недвижимость, которой компания владеет с целью продажи в процессе строительства или модернизации, по окончании которого её предполагается продать;
- недвижимость, которой компания владеет с целью использования в процессе производства продукции или предоставления товаров или услуг либо для административных целей;
- недвижимость, которую предполагается использовать в будущем в процессе производства продукции или предоставления товаров, услуг либо для административных целей;
- недвижимость, которая находится в процессе строительства или модернизации, и цели её использования в будущем не определены.

Учет инвестиционной недвижимости

Первоначально недвижимость отражается в учете по себестоимости её приобретения (фактическим затратам, включающим покупную цену и все остальные затраты, прямо связанные с оформлением сделки).

В последующем компании могут выбрать одну из двух моделей учета инвестиционной недвижимости:

1) модель справедливой стоимости. Инвестиционная недвижимость представляется в отчетности по справедливой стоимости (справедливая стоимость должна отражать рыночные цены и условия на дату составления отчета о финансовом положении) с отнесением разницы между справедливой стоимостью и предыдущей оценкой в отчете о совокупном доходе;

2) модель фактической (первоначальной) стоимости приобретения. Инвестиционная собственность учитывается по фактической стоимости с начислением амортизации и признанием убытков от обесценения (аналогично основному варианту учета основных средств). В этом случае справедливая стоимость инвестиционной недвижимости должна раскрываться в примечаниях к отчетности.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

В пояснениях к финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация: модель учета (справедливая стоимость

или себестоимость); производится ли классификация и учет прав в инвестиционной недвижимости по договорам операционной аренды в качестве инвестиционной недвижимости; методы и существенные допущения, использованные при определении справедливой стоимости инвестиционной недвижимости; участие независимого оценщика; рентный доход от инвестиционной деятельности и прямые операционные расходы, связанные с получением рентного дохода; используемые методы начисления амортизации и сроки службы объекта (при модели по себестоимости); балансовая стоимость и накопленная амортизация с учетом убытков от обесценения; сверка балансовой стоимости инвестиционной недвижимости на начало и конец периода и др.

Ситуация: в январе 2019 г. компания ААА, специализирующаяся на инвестициях в недвижимость, приобрела за 1 миллион долларов здание торгового комплекса, торговые площади которого предназначены для сдачи по договору операционной аренды. В процессе обсуждения сделки купли-продажи руководство ААА прибегло к услугам независимого оценщика. По результатам отчета рыночная стоимость данного здания на 15.12.18 г. оценена в 1,2 миллиона долларов.

При составлении отчетности за 2019 г. компания не привлекала независимых оценщиков, при этом за 2019 г. недвижимость заметно подорожала. В январе 2020 г. было приобретено аналогичное здание за 2 миллиона долларов, но меньшей площадью (на 15 %). Срок полезного использования торгового комплекса 50 лет.

Требуется: определить, можно ли применить модель учета по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40. На основе приведенной информации отразить в формах финансовой отчетности за 2019 г. объект инвестиций в недвижимость возможными моделями. Составить фрагмент отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе за 2019 г.

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

Цель данного стандарта заключается в установлении процедур, применяемых для того, чтобы с максимальной **осмотрительностью** оценить активы, отраженные в отчете о финансовом положении. Активы в этом отчете не должны показываться

по стоимости, превышающей сумму денежных потоков, которые ожидаются от них в будущем.

МСФО (IAS) 36 применяется в отношении большинства активов, за исключением тех, которые охвачены специальными положениями других стандартов (МСФО IAS 2, 12, 19, 39, 40, 41, IFRS 5). Он также применяется в отношении инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместные компании.

Оценку возмещаемой суммы актива следует производить в случае, если на отчетную дату появляется признак, указывающий на возможное **обесценение** данного актива. *Внешними признаками* являются падение рыночной стоимости актива и существенные изменения в экономике, негативно влияющие на компанию, изменение процентных ставок, влияющих на ставку дисконта, используемую при расчете эксплуатационной стоимости актива; балансовая стоимость чистых активов превышает рыночную капитализацию компании. *Внутренние признаки отражают*, например, очевидное моральное устаревание актива или свидетельство того, что результаты использования данного актива оказываются на практике хуже ожидаемых.

Вне зависимости от наличия признаков обесценения проверяются на предмет обесценения следующие нематериальные активы: с неопределенным сроком полезной службы; еще не готовые к использованию; гудвилл, образованный в ходе объединения компаний.

Возмещаемую сумму актива определяют по **наибольшему** значению из чистой продажной цены актива и стоимости от его использования:

- *чистая продажная цена* представляет собой сумму, получаемую от продажи актива, в результате сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми сторонами, за вычетом дополнительных затрат, связанных с продажей актива;

- *стоимость от использования* представляет собой дисконтированную стоимость оцениваемых будущих потоков денежных средств, возникновение которых ожидается в результате продолжающегося использования актива и его выбытия в конце срока эксплуатации.

При оценке стоимости актива от его использования компании следует использовать прогнозы движения денежных средств; ставку дисконта, применяемую до вычета налога, отражающую текущую рыночную оценку временной стоимости денег и риски, специфичные для данного актива.

Убыток от обесценения актива обнаруживается в тот момент, когда балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму.

В отчете о совокупном доходе убыток от обесценения должен признаваться в качестве расхода для активов, учтенных по себестоимости, и в качестве **уменьшения резерва от переоценки** для активов, учтенных по переоцененной стоимости (в соответствии с МСФО IAS 16, 38). Если убыток от обесценения превышает сумму, имеющуюся на счете резерва переоценки данного актива, то сумма превышения отражается в отчете о совокупном доходе. После признания убытка от обесценения актива происходит и соответствующая корректировка амортизационных отчислений на основе пересмотренной балансовой стоимости.

Возмещаемая сумма должна оцениваться для каждого отдельного актива. Если это невозможно сделать, то компания оценивает возмещаемую сумму **генерирующей единицы**, к которой принадлежит актив. Генерирующей единицей для актива является наименьшая идентифицируемая группа активов, которая включает данный актив, и генерирует поступления денежных средств от продолжающегося их использования. Эти потоки денежных средств в значительной степени не зависят от аналогичных поступлений, производимых другими активами или группами активов.

Принципы **признания и оценки** убытков от обесценения генерирующих единиц аналогичны принципам, предусмотренным для отдельных активов. При проведении теста на обесценение необходимо принимать во внимание гудвилл, возникший в результате объединения бизнеса. Он должен относиться на каждую генерирующую единицу, которая получит экономическую выгоду в результате объединения компаний.

Восстановление убытка от обесценения, признанного в предшествующие годы, следует признавать в отчете о совокупном доходе в качестве дохода, если произошли изменения

в оценках возмещаемой суммы. Сумма убытка уменьшается только до определенного уровня. Переоцененная балансовая стоимость актива не должна превышать его балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы для актива не признавался убыток от обесценения. Уменьшение убытка от обесценения следует признавать в качестве дохода по активам, учтенным по себестоимости, и рассматривать как **увеличение от переоценки** по активам, учтенным по переоцененной стоимости.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

По каждому классу активов необходимо раскрыть следующую информацию: сумму, признанную в отчете о совокупном доходе и на счете резерва от переоценки в отношении убытков от обесценения, снятых убытков от обесценения; события и обстоятельства, которые привели к признанию или снятию убытка; раскрытие информации об оценках, которые использовались в расчетах возмещаемой суммы единиц, генерирующих денежные средства, включающих гудвилл или нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы и т. д.

Ситуация: нижеследующая информация имеет отношение к отдельным статьям оборудования компании на отчетную дату.

Оборудование	Балансовая стоимость	Чистая про- дажная цена	Стоимость использования
	\$	\$	\$
Объект1	119 000	121 000	114 000
Объект 2	237 000	207 000	205 000
(примечание 1)			
Объект3	115 000	117 000	123 000
(примечание 1)			
Объект 4	83 000	75 000	79 000
Объект 5	31 000	26 000	—
(примечание 2)			

Дополнительная информация

1. Объекты 2 и 3 отражаются по переоцененной стоимости, а сумма переоценки, увеличивающая добавочный капитал,

по данным статьям составляет 12 000 долларов и 6 000 долларов соответственно. Обе статьи представляют производственное оборудование.

2. Объект 5 означает автобус, используемый для перевозки работников утром и вечером. Его ценность использования определить невозможно, т. к. автобус не производит притоки денежных средств от продолжающегося использования.

Требуется: по приведенным выше данным провести тест на обесценение активов, отразить результаты обесценения в формах финансовой отчетности.

Тестовые задания

1. Если цена, по которой будут продаваться запасы, ниже текущей рыночной стоимости с учетом затрат по укомплектованию, то стоимость запасов будет понижена:

- 1) до справедливой стоимости;
- 2) чистой стоимости продажи.

2. В отличие от постоянных накладных производственных расходов переменные накладные производственные расходы относятся:

- 1) на все производственные единицы без распределения между ними;
- 2) на каждую производственную единицу продукции исходя из степени фактического использования производственного объекта для выпуска продукции.

3. Сверхнормативные расходы в себестоимость запасов:

- 1) не включаются;
- 2) включаются.

4. Себестоимость товарных запасов может включать в себя все перечисленные ниже позиции, за исключением:

- 1) НДС, связанного с приобретением товаров;
- 2) стоимости страховки при транспортировке;
- 3) стоимости доставки для продавца;
- 4) пошлин, уплаченных при покупке товаров.

5. При использовании метода ФИФО остаток запасов на складе состоит:

- 1) из товаров, закупленных в последнюю очередь;
- 2) товаров, закупленных в первую отчетность;
- 3) товаров с самой высокой стоимостью за единицу;
- 4) товаров с самой низкой стоимостью за единицу.

6. Основные средства, используемые в ходе выполнения основной деятельности предприятия, представляют собой:

- 1) долгосрочные активы;
- 2) финансовые вложения;
- 3) краткосрочные активы;
- 4) нематериальные активы.

7. При учете по фактической стоимости основное средство учитывается:

- 1) по фактической стоимости;
- 2) фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации;
- 3) фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

8. Переоценки основных средств должны производиться:

- 1) ежегодно;
- 2) каждые 3–5 лет;
- 3) в зависимости от изменений в справедливой стоимости активов.

9. Какое из приведенных ниже утверждений верно:

- 1) накопленная амортизация представляет собой часть себестоимости основных средств, которая списывается на расходы;
- 2) амортизация является процессом переоценки;
- 3) амортизация означает, что компания накапливает денежные средства для замены основных средств после их полной амортизации;
- 4) накопленная амортизация представляет собой возрастание денежных средств.

10. Для расчета амортизации должны быть известны все приводимые ниже показатели, за исключением:

- 1) первоначальной стоимости;
- 2) текущей рыночной стоимости;
- 3) предполагаемого срока службы;
- 4) остаточной стоимости.

11. Согласно МСФО(IAS) 16 земля и здания учитываются:

- 1) отдельно;
- 2) вместе.

12. Купленную для бухгалтерии программу расчета заработной платы следует отнести к группе:

- 1) расходов будущих периодов;
- 2) основных средств;
- 3) материальных запасов;
- 4) нематериальных активов.

13. Приобретенный патент на изготовление нового лекарства является:

- 1) краткосрочным активом;
- 2) долгосрочным активом;
- 3) правом пользования;
- 4) долгосрочным финансовым вложением.

14. Независимо от того, был нематериальный актив приобретен или создан, он должен быть оценен при первоначальном признании:

- 1) по восстановительной стоимости;
- 2) по будущей стоимости;
- 3) по себестоимости;
- 4) по чистой возможной стоимости реализации.

15. Вложения денежных средств в нематериальные активы, которые приводят к повышению экономических выгод, по сравнению с первоначальными стандартами следует:

- 1) относить на расходы;
- 2) капитализировать;
- 3) учитывать отдельно;
- 4) не учитывать.

16. Объект признается как нематериальный актив:

- 1) если существует вероятность, что будущие экономические выгоды от его использования поступят на предприятие;
- 2) стоимость актива может быть надежно оценена;
- 3) объект приобретен на стороне;
- 4) объект находится в собственности предприятия.

17. Амортизация нематериального актива происходит на систематической основе на протяжении срока его полезной службы в наилучшей оценке. Срок службы нематериального актива может составлять:

- 1) 40 лет;
- 2) 20 лет;
- 3) 10 лет;
- 4) срок службы определяется условиями эксплуатации конкретного актива.

18. Затраты на исследования могут капитализироваться:

- 1) никогда;
- 2) после начала стадии разработки;
- 3) после окончания стадии разработки.

19. Примерами отдельных классов нематериальных активов не являются:

- 1) торговые марки;
- 2) фирменные девизы;
- 3) лицензии и франшизы;
- 4) офисное оборудование.

20. В случае операционной аренды амортизацию основного средства начисляет:

- 1) арендатор;
- 2) арендодатель;
- 3) оба в равных долях;
- 4) амортизация не начисляется.

21. В случае финансовой аренды амортизацию основного средства начисляет:

- 1) арендатор;
- 2) арендодатель;

- 3) оба в равных долях;
- 4) амортизация не начисляется.

22. В финансовой отчетности арендатора имущество, полученное по договору финансовой аренды, отражается:

- 1) как актив (основное средство);
- 2) обязательство по аренде;
- 3) дебиторская задолженность;
- 4) не отражается.

23. В финансовой отчетности арендодателя имущество, переданное по договору финансовой аренды, отражается:

- 1) как актив (основное средство);
- 2) обязательство по аренде;
- 3) дебиторская задолженность арендатора;
- 4) не отражается.

24. В финансовой отчетности арендатора имущество, полученное по договору операционной аренды, отражается:

- 1) как актив (основное средство);
- 2) обязательство по аренде;
- 3) дебиторская задолженность арендатора;
- 4) не отражается.

25. Согласно МСФО 36 возмещаемая сумма актива равна:

- 1) его справедливой стоимости;
- 2) его чистой продажной цене;
- 3) ценности от его использования;
- 4) наибольшей из чистой продажной цены и ценности от использования;
- 5) наименьшей из чистой продажной цены и ценности от использования.

26. Обесценение (снижение стоимости) актива признается:

- 1) когда снизились рыночные цены на аналогичные активы;
- 2) поступления денежных средств от его эксплуатации ниже ранее заложенных нормативов;
- 3) балансовая стоимость актива ниже его первоначальной стоимости;

4) когда балансовая стоимость актива выше его возмещаемой суммы.

27. Восстановление стоимости ранее обесцененного актива производится:

1) когда рыночные цены на аналогичные активы превышают его балансовую стоимость;

2) когда возмещаемая сумма превышает его балансовую стоимость;

3) когда поступления денежных средств от его эксплуатации превышают ранее заложенные нормативы;

4) при выбытии актива;

5) не производится.

Тема 5. Представление информации о доходах и расходах компании, налоге на прибыль

МСФО (IFRS) 15

«Выручка по договорам с покупателями»

Целью стандарта является установление принципов, которые должна применять компания для отражения полезной для пользователей финансовой отчетности информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, возникающих из договора с покупателем.

Он применяется ко всем договорам с покупателями, за исключением договоров аренды; договоров страхования; финансовых инструментов и других договорных прав или обязательств; бартерных обменов между организациями одного направления деятельности с целью стимулирования продаж покупателям.

В стандарте даны следующие определения выручки и договора.

Выручка — это доход от «обычной деятельности».

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

Актив по договору — право компании на возмещение в обмен на товары или услуги, которые она передала покупателю, когда такое право зависит от чего-либо, кроме факта истечения определенного времени (например, от выполнения компанией определенных обязательств в будущем).

Обязательство по договору — обязанность компании передать покупателю товары или услуги, за которые компания получила возмещение от покупателя.

Покупатель — сторона, заключившая договор с компанией на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности компании, в обмен на возмещение.

Обязанность к исполнению — обещание в договоре с покупателем передать покупателю товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одной схеме.

Цена обособленной продажи — цена, по которой компания продала бы покупателю обещанный товар или услугу в отдельности.

Цена сделки — сумма возмещения, право на которое ожидает получить компания в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю за минусом сумм, полученных от имени третьих сторон.

Признание и оценка

Основной принцип

Компания должна признать выручку таким образом, чтобы отразить передачу обещанных товаров или услуг покупателям в сумме, соответствующей возмещению, которое она, компания, ожидает и имеет право получить в обмен на эти товары и услуги согласно договору.

Этапы признания выручки: 1) определить соответствующий договор с покупателем; 2) идентифицировать обязательства по исполнению условий договора; 3) определить цену операции; 4) распределить цену операции между обязанностями к исполнению по договору; 5) признать выручку в момент (или по мере) выполнения компанией договорных обязанностей.

Определить соответствующий договор с покупателем

Организация должна учитывать договор с покупателем при соблюдении всех перечисленных критериев:

- стороны по договору утвердили договор в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой, и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;
- компания может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;
- компания может идентифицировать условия оплаты передающихся товаров или услуг;
- договор имеет коммерческое содержание (т. е. риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков организации, как ожидается, изменятся в результате договора);

- получение компанией возмещения, право на которое она получит в обмен на переданные покупателю товары или услуги, является вероятным.

Если договор отвечает всем перечисленным критериям на дату его заключения, то впоследствии компания не переоценивает его на предмет соответствия этим критериям, кроме случаев, когда имеются признаки значительного изменения фактов и обстоятельств.

Договор является не выполненным ни в какой части, если выполняются оба критерия: организация еще не передала обещанные товары или услуги покупателю; и организация еще не получила и еще не имеет права на получение возмещения в обмен на обещанные товары или услуги.

Признаваемое обязательство, в зависимости от фактов и обстоятельств, относящихся к договору, представляет собой *обязанность компании* либо передать товары или услуги в будущем, либо вернуть полученное возмещение. В любом случае обязательство должно оцениваться по сумме возмещения, полученного от покупателя.

Идентифицировать обязательства по исполнению условий договора

Идентификация договорных обязанностей, подлежащих исполнению, означает необходимость установления единиц учета, на которые должна быть распределена цена сделки и для которых должна быть признана выручка.

При заключении договора компания должна оценить товары или услуги, обещанные по договору покупателю, используя критерии, предусмотренные стандартом: а) для товаров или услуг (или пакетов товаров и услуг), которые являются отдельными; б) серий товаров и услуг, которые по существу имеют одинаковую схему передачи покупателю.

Если товары и услуги являются *отделимыми*, то обязательства по их передаче учитываются отдельно для целей признания выручки. Товар или услуга являются отдельными, если покупатель может ими воспользоваться самостоятельно или вместе с другими активами, которые легко доступны покупателю и обя-

зательство организации передать товар или услугу отдельно идентифицировано по договору.

В зависимости от договора обещанные товары или услуги включают:

- передачу собственной продукции, закупленных товаров;
- перепродажу прав на товары или услуги, приобретенные компанией;
- выполнение для покупателя заданий согласно договору;
- оказание услуги, заключающейся в готовности предоставить товары или услуги в будущем (например, обновления программного обеспечения, которые предоставляются в случае и по мере их возникновения) или в предоставлении товаров или услуг для использования покупателем в порядке и в сроки, установленные им;
- предоставление услуги по передаче товаров или услуг покупателю другой стороной (например, действия в качестве агента);
- 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.

Товар или услуга, обещанные покупателю, являются отличимыми, если соблюдаются оба критерия:

- покупатель может получить выгоду от товара или услуги либо в отдельности, либо вместе с другими ресурсами, к которым у покупателя имеется свободный доступ;
- обещание организации передать товар или услугу покупателю является отдельно идентифицируемым в контексте договора.

Если обещанный товар или услуга не являются отличимыми, организация должна объединять такой товар или услугу с другими, пока она не идентифицирует пакет, который является отличимым. Иногда это приводит к тому, что все товары или услуги, обещанные по договору, будут признаваться в качестве одной обязанности к исполнению.

Определить цену операции

Цена операции — сумма возмещения, право на которое ожидает получить компания в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю за минусом сумм, полученных от имени третьих сторон.

Выручка равна величине ожидаемого возмещения за минусом налогов с продаж и возмещение к уплате покупателю (скидки). Цена операции может включать следующие компоненты: переменное возмещение; значительный компонент финансирования; неденежное возмещение; возмещение, подлежащее уплате покупателю.

Одним из ключевых решений в отношении определения цены операции является расчет суммы переменного возмещения. Оно имеет разные формы. К переменному возмещению, в частности, относятся уступки в цене, скидки, штрафы, бонусы, поощрения, премии за результат, кредиты, роялти, прочее.

Стандарт предусматривает два метода оценки переменного возмещения: метод ожидаемой стоимости; метод наиболее вероятной величины. Компания должна включать в цену сделки всю сумму переменного возмещения или часть его при наличии *высокой вероятности*, что значительного уменьшения суммы признанной выручки не произойдет.

Некоторые договоры содержат компонент финансирования, т. к. покупатель оплачивает задолго до или после их исполнения. Согласно стандарту *процентный доход или расход*, возникающий из-за значительного компонента финансирования, должны отражаться *отдельно* от выручки по договору с покупателями.

Ставка дисконтирования, используемая при проведении отдельной операции по финансированию между компанией и её покупателем, должна отражать кредитный риск получающей финансирование стороны. Она определяется на момент начала действия договора и не подлежит переоценке.

Возмещение, уплачиваемое покупателю. Компания должна учитывать возмещение к выплате покупателю как *уменьшение цены* и, соответственно, выручки. Как правило, возмещение имеет форму скидки или возврата стоимости товаров и услуг, предоставленных продавцом. Оно может быть выплачено денежными средствами в форме бонусов, авансовых платежей, предоставле-

нием кредита и т. д., что позволит уменьшить задолженность компании со стороны покупателя.

Распределить цену операции между обязанностями к исполнению по договору

Договоры могут предусматривать продажу более одного товара или услуги. В этих ситуациях цена сделки должна быть распределена между обязанностями к исполнению исходя из относительной цены обособленной продажи предоставляемых покупателю товаров или услуг. Её наилучшим подтверждением является цена, по которой в обычных ситуациях компания продает этот товар или услугу аналогичным покупателям. Относительная цена обособленной продажи каждой обязанности к исполнению определяется на момент начала действия договора, скидки распределяются пропорционально между всеми обязанностями к исполнению в договоре.

Признать выручку, в момент (или по мере) выполнения компанией договорных обязательств

Выручка признается, когда или по мере того, как компания выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги покупателю. Актив передается, когда покупатель получает контроль над ним.

Контроль над активом относится к способности определять способ его использования и получать практически все оставшиеся от него выгоды в виде потенциальных денежных потоков, которые могут быть получены прямо или косвенно следующими способами: для производства товаров или оказания услуг; для увеличения стоимости других активов; для погашения обязательств или сокращения расходов; продажа или обмен актива; предоставление актива в качестве обеспечения по займу; удержание актива.

Обязанности к исполнению, выполняемые в течение периода

Компания передает контроль над товаром или услугой в течение периода, выполняет обязанность к исполнению и признает выручку в течение периода, если удовлетворяется любой из следующих критериев:

- покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением компанией указанной обязанности по мере её выполнения;

- в процессе выполнения компанией своей обязанности к исполнению создается или улучшается актив (например, незавершенное производство), контроль над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива; либо

- выполнение компанией своей обязанности не приводит к созданию актива, который организация может использовать для альтернативных целей, и при этом компания обладает юридически защищенным правом на получение и оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ.

Оценка степени выполнения обязанности к исполнению в течение периода времени

Как только становится известным, что обязанность к исполнению, будет выполнена в течение периода времени, компания должна признавать выручку в течение этого периода, исходя из оценки степени её выполнения. Основная цель — правдивое отображение результатов деятельности компании по передаче контроля над товарами или услугами, обещанными покупателю.

Компания может использовать разные методы оценки, вместе с тем должен быть выбран тот, который наилучшим образом отражает процесс передачи контроля над товарами, услугами. Он должен применяться последовательно от периода к периоду. Компания должна переоценивать на конец каждого отчетного периода степень выполнения обязанности к исполнению.

Методы оценки степени выполнения: методы результатов; затраченных ресурсов.

Методы результатов предполагают признание выручки на основе оценок стоимости, переданной покупателю. Они оценивают *степень* выполнения обязанности на основе полученных результатов и переданной стоимости. Примерами являются инспекция выполненных работ; произведенных единиц; завершенных этапов договора. Данные методы позволяют дать наиболее точное представление о степени выполнения договора.

Методы затраченных ресурсов косвенно оценивают степень выполнения обязанности к договору. Они оценивают степень вы-

полнения на основе потребленных ресурсов, или затраченных ресурсов, или совокупных усилий, которые предполагается потратить. Например, понесенных затрат, израсходованного рабочего времени, количества материалов.

Затраты, не относящиеся к договору или не влияющие на выполнение договора, не учитываются при оценке степени выполнения обязанности по договору. Примерами являются общие и административные затраты; коммерческие и маркетинговые расходы; затраты на исследования и разработки; амортизация неиспользуемых основных средств; потери материалов; сверхнормативные расходы трудозатраты и прочие расходы.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

В *учетной политике*: используемые методы оценки и признания выручки; стадии завершенности работ, связанных с оказанием услуг.

В *отчете о совокупном доходе*: суммы по каждой существенной статье выручки от продажи товаров, услуг, процентов, дивидендов, лизинговых платежей; суммы выручки по обменным операциям.

Ситуация: компания осуществляет строительство здания для клиента. Общая выручка по договору составляет 20 млн долларов. За отчетный период расходы компании составили 6 млн долларов. Для завершения проекта необходимо потратить еще 10 млн долларов, по расчетным данным.

На настоящий момент клиент утвердил расходы в объеме 4 млн долларов, и его персонал в течение месяца будет находиться в отпуске. Вы считаете, что сумма 2 млн долларов будет утверждена. Платеж от клиента не поступил.

Требуется: определить, следует ли в данном случае признать выручку, если да — в каком объеме выручка может быть признана. Сформировать фрагмент отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе по приведенной ситуации.

МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям»

Стандарт применяется при учете затрат по заимствованиям.

Основной принцип

Затраты по заимствованиям, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, включаются в первоначальную стоимость этого актива. Прочие затраты по займам признаются в качестве расходов.

Затраты по заимствованиям представляют собой проценты и другие расходы предприятия, связанные с получением заемных средств. Они могут включать процентные расходы, рассчитываемые с использованием метода эффективной процентной ставки, проценты, курсовые разницы, возникающие в результате привлечения займов в иностранной валюте, связанных с затратами на выплату процентов.

Квалифицируемые активы представляют собой активы, подготовка которых к целевому использованию или продаже требует значительного времени. К ним относятся запасы, требующие значительного времени для подготовки к продаже; производственные мощности; электрогенерирующие мощности; нематериальные активы; инвестиционная недвижимость; плодовые культуры.

Признание

Методы учета затрат по займам

Организация должна капитализировать *затраты по заимствованиям, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива*, путем их включения в первоначальную стоимость этого актива. Организация должна признавать прочие затраты по заимствованиям в качестве расходов в том периоде, в котором они понесены.

Затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, можно капитализировать при соблюдении следующих условий :

- существует **вероятность**, что они приведут к будущим экономическим выгодам для компании;
- затраты можно **надежно измерить**.

Капитализация затрат по займам **начинается**:

- когда произведены расходы по квалифицируемому активу;

- произведены затраты по займам;
- ведется работа по подготовке актива для его целевого использования или продажи.

Капитализацию затрат по займам следует **прекратить**:

- когда актив по существу готов к своему целевому использованию или продаже;
- активная деятельность по модификации объекта приостанавливается на продолжительный срок;
- строительство частично закончено, а его завершенную часть можно использовать самостоятельно (например, деловой центр).

Капитализацию **не следует прекращать**:

- когда необходимо полностью завершить комплектацию актива для его реализации или эксплуатации (например, завод);
- если деятельность приостановлена на короткое время;
- в период проведения значительной технической и административной работы;
- при задержках, характерных для процесса приобретения данного актива (например, вино, требующее значительных сроков выдержки).

Сумма, которая должна быть капитализирована, представляет собой затраты по займам, которых можно было бы **избежать**, если бы не были произведены расходы на соответствующие квалифицируемые активы. Если компания применяет МСФО (IAS) 29, то она признает в качестве расходов издержки, компенсирующие инфляцию в этом периоде.

Определение величины капитализируемых затрат

- Если средства **заимствованы специально** для приобретения конкретного актива, сумма затрат равна фактическим затратам по займу в течение периода за вычетом дохода от временного инвестирования таких заемных средств.

- Если средства **заимствованы на общие цели**, а использованы для приобретения квалифицированного актива, то сумма затрат по займам, подлежащая капитализации, определяется путем умножения ставки капитализации на сумму затрат на данный актив. Ставка капитализации определяется как средневзвешенное значение затрат по заимствованиям применительно ко всем зай-

мам организации, остающимся непогашенными в течение периода. Из данного расчета исключается сумма затрат, относящаяся к полученным займам специально для приобретения квалифицируемого актива, до завершения практически всех работ, необходимых для подготовки этого актива к использованию по назначению или продаже.

- Сумма затрат по займу, капитализированная за период, не должна превышать аналогичную сумму, понесенную в течение этого периода.

- Затраты уменьшаются на величину полученных в связи с данным активом промежуточных платежей и субсидий согласно МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

Если балансовая стоимость актива, включая часть капитализированной суммы, превышает чистую возможную цену продажи, то балансовую стоимость данного актива следует списать до этой величины.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

Финансовая отчетность должна раскрывать учетную политику в отношении затрат по займам; сумму затрат по займам, капитализированную в течение периода; ставку капитализации, используемую для определения величины затрат по займам, разрешенной для капитализации; сумму, признанную расходом.

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»

Данный стандарт применяется для учета операций в иностранной валюте и зарубежных производств.

Операциями в иностранной валюте считаются такие операции, которые выражены в иностранной валюте, включая:

- покупку или продажу товаров и услуг;
- получение или предоставление кредитов;
- завершение невыполненных валютных контрактов;
- приобретение или продажу активов;
- появление или погашение обязательств.

Следующие правила должны применяться для **признания и оценки** валютных операций:

- использование действующего валютного курса на дату операции (следует использовать среднерыночный курс **«спот»** на дату её совершения);
- если погашение не произошло в том же периоде, в котором произошло событие, то соответствующие денежные (монетарные) статьи пересчитываются по конечному курсу;
- курсовая разница при погашении денежных статей признается в доходе;
- неденежные (немонетарные) статьи: запасы, основные средства, нематериальные активы и т. д., учтенные по фактической стоимости приобретения, — отражаются в отчетности по курсу «спот» на дату совершения операции;
- неденежные (немонетарные) статьи, учитываемые по справедливой стоимости, приводятся в отчетности по курсу «спот» на дату оценки;
- курсовая разница от пересчета денежных статей на отчетную дату признается в доходе;
- курсовые разницы, возникающие по внутригрупповой денежной статье, которая составляет часть чистой инвестиции компании в зарубежную компанию, включаются в капитал вплоть до момента реализации инвестиции;
- курсовые разницы, возникающие по обязательству в иностранной валюте, которое используется для хеджирования чистой инвестиции в зарубежную компанию, также включаются в капитал вплоть до её продажи.

Финансовая отчетность об операциях за рубежом

Согласно МСФО 21 введены понятия «валюта отчетности» и «функциональная валюта». *Валюта отчетности* группы компаний — это валюта, используемая при представлении финансовой отчетности материнской компании и консолидированной финансовой отчетности. Обычно компания использует валюту страны своего местонахождения либо валюту финансового рынка, на котором представлены её ценные бумаги. *Функциональная валюта* — это основная валюта той экономической среды, в которой данная компания осуществляет свою деятельность. При составлении отчетности в соответствии с МСФО функциональная валюта играет основную роль. Результаты всех операций сначала

отражаются в функциональной валюте, а затем переводятся в валюту отчетности. Среди прочих факторов, которые могут повлиять на выбор функциональной валюты, можно выделить следующие: валюта, в которой поступают средства от финансовой деятельности (долговые и фондовые инструменты); валюта, в которой обычно ведется первичная документация, относящаяся к хозяйственной деятельности.

МСФО 21 выделяет следующие виды зарубежной деятельности. *Зарубежная деятельность* — это филиал, ассоциированная компания, совместное производство или дочерние компании, которые осуществляют свою деятельность в другой стране. Операции за рубежом рассматриваются как активность, составляющая неотъемлемую часть деятельности материнской компании.

Зарубежная компания — это зарубежное производство, деятельность которого не является неотъемлемой частью материнской компании. Она обладает определенной степенью независимости либо является отдельным юридическим лицом.

Каждая компания определяет для себя функциональную валюту, которая становится общей для всех предприятий, входящих в группу. Все статьи в иностранной валюте пересчитываются в эту валюту.

При определении функциональной валюты зарубежной компании, а также при принятии решения, должна ли функциональная валюта компании совпадать с валютой отчитывающейся компании, учитываются следующие факторы:

- является зарубежная деятельность составной частью деятельности отчитывающейся компании либо осуществляется автономно;
- составляют операции с отчитывающейся компанией большую часть деятельности зарубежной компании или нет;
- оказывают ли потоки денежных средств от зарубежной деятельности непосредственное влияние на потоки денежных средств отчитывающейся компании и могут ли быть оперативно переведены на счета отчитывающейся компании;
- являются ли потоки денежных средств от зарубежной деятельности достаточными для покрытия долговых обязательств без привлечения средств отчитывающейся компании.

Если на базе перечисленных факторов сложно определить функциональную валюту, то она устанавливается руководством на основе профессионального суждения.

При пересчете местной валюты в функциональную по каждой операции используются следующие обменные курсы: монетарные (денежные) статьи должны представляться с использованием курса на отчетную дату; неденежные (немонетарные) статьи должны учитываться по курсу на дату совершения операции. Это может быть курс на дату определения фактической стоимости приобретения или на дату оценки по справедливой стоимости.

Пересчет функциональной валюты в валюту отчетности производится следующим образом. Активы и обязательства зарубежной компании пересчитываются по курсу валюты отчетности на отчетную дату. Статьи доходов и расходов пересчитываются по курсу на дату совершения операции. В практических целях допускается также использовать округленные или усредненные курсы. Курсовая разница, образующаяся в результате операций, должна рассматриваться как собственный капитал. Специальные правила применяются для зарубежных компаний в странах с гиперинфляцией.

При выбытии (продаже) зарубежной компании общая сумма курсовой разницы, накопленная в капитале, признается в качестве дохода или расхода.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

В финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация: сумма курсовой разницы, включенная в отчет о совокупном доходе за период; курсовая разница, отраженная в составе капитала, и сверка суммы на начало и конец отчетного периода; если валюта отчетности отличается от функциональной валюты, то необходимо указать причину такого расхождения; причина любого изменения валюты отчетности или функциональной валюты; существенное влияние изменения валютных курсов после отчетной даты и т. д.

МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»

Данный стандарт применяется как компаниями, чьи акции обращаются на открытом рынке или находятся в процессе размещения на рынке ценных бумаг, так и компаниями, которые приняли решение раскрывать данные о прибыли на акцию. Настоящий стандарт применяется к сводной информации, только в том случае, когда материнская компания представляет консолидированную финансовую отчетность.

Обыкновенная акция — это долевой инструмент, подчиненный по отношению к другим классам долевых инструментов.

Компания может выпускать несколько классов обыкновенных акций.

Потенциальная обыкновенная акция — финансовый инструмент или другой договор, который может дать право его владельцу на обыкновенную акцию (например, долговые или долевые инструменты, конвертируемые в обыкновенные акции, варранты и опционы на акцию, которые дают право на покупку обыкновенных акций).

Базовая прибыль на акцию рассчитывается путем деления причитающейся владельцам обыкновенных акций прибыли или убытка за период на средневзвешенное число обыкновенных акций, находящихся в обращении за период.

Базовая прибыль представляет собой прибыль или убыток, полученную за период, за вычетом дивидендов на привилегированные акции. Вычитаемая величина дивидендов по привилегированным акциям представляет собой сумму, объявленную за период по некумулятивным привилегированным акциям, а также полную сумму дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям за период, независимо от того, были эти дивиденды объявлены или нет.

Средневзвешенное количество акций

- Средневзвешенное количество акций, находящихся в обращении в течение периода (т. е. количество обыкновенных акций, находящихся в обращении на начало отчетного периода, скорректированное на количество акций, выкупленных или выпущенных в течение периода, умноженное на взвешенный временной коэффициент).

- Акции с отложенным размещением рассматриваются в качестве акций, находящихся в обращении, и включаются в расчет базовой прибыли на акцию, начиная с момента выполнения всех необходимых условий для их выпуска.

- Необходимо скорректировать количество акций, находящихся в обращении в текущем периоде и во всех предшествующих периодах, с учетом изменений в количестве акций, выпущенных без соответствующего изменения в ресурсах (например, при выпуске акций на льготных условиях и/или при дроблении акций).

- Необходимо скорректировать количество обыкновенных акций для всех периодов, предшествующих дате осуществления прав, включающих бонусный элемент, с помощью применения корректирующего коэффициента.

Разводненная прибыль на акцию

Для расчета разводненной прибыли на акцию прибыль, причитающаяся владельцам обыкновенных акций, и средневзвешенное количество акций корректируются с учетом воздействия всех потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом.

Разводненная прибыль

Определяется путем корректировки базовой прибыли с учетом влияния (после налогообложения) следующих статей, относящихся к потенциальным обыкновенным акциям с разводняющим эффектом: а) дивидендов за период; б) процентов за период; других изменений в доходах или расходах, которые могут произойти в результате конвертации акций (например, сокращение расходов на выплату процентов, относящихся к таким акциям, может привести к увеличению расходов, относящихся к обязательному плану участия работников в прибыли компании).

Средневзвешенное число акций

Определяется как средневзвешенное количество акций, рассчитанное для базовой прибыли на акцию, **плюс** те акции, которые были бы выпущены при конвертации всех потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом. Потенциальные обыкновенные акции имеют разводняющий эффект тогда, когда их конвертация приводит к снижению прибыли на акцию от обычных операций компании.

Такие акции должны считаться конвертируемыми в обыкновенные акции по состоянию на начало периода или на дату выпуска этих акций, если она позже.

Прибыль на акцию

Если количество акций, находящихся в обращении, изменяется в результате капитализации, бонусного выпуска, дробления акций или консолидации акций, расчет базовой и разводненной прибыли на акцию должен быть скорректирован ретроспективно.

Если эти изменения возникают после отчетной даты, но до выхода финансовой отчетности, расчет прибыли на акцию основывается на новом количестве акций.

Базовая и разводненная прибыль на акцию для всех представленных периодов корректируются с учетом влияния существенных ошибок; изменений в учетной политике; объединения интересов.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

Должна быть раскрыта следующая информация: суммы, используемые в качестве числителей для вычисления базовой и разводненной прибыли на акцию; средневзвешенное количество обыкновенных акций, используемое в качестве знаменателя при расчете базовой и разводненной прибыли на акцию. В отчете о совокупном доходе раскрывается базовая и разводненная прибыль (убыток) на акцию для каждого класса обыкновенных акций с разными правами. Описание осуществленных после отчетной даты операций с обыкновенными акциями или конвертируемыми инструментами, которые, будучи проведены до отчетной даты, могли бы существенно повлиять на количество обыкновенных акций.

Ситуация: до 31 июля 2019 г. компания «Бета» имела 400 000 обыкновенных акций, находящихся в обращении уже много лет. 1 августа 2019 г. компания произвела бонус-эмиссию одной обыкновенной акции на каждые имеющиеся четыре акции. Результаты деятельности компании «Бета» после вычета налогов выглядят соответственно: 2018 г. — 1 040 000 руб.; 2019 г. — 3 200 000 руб.

Требуется: определить прибыль на акцию в 2019 г., скорректированную прибыль на акцию 2018 г. с учетом бонус-эмиссии.

МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

Данный стандарт устанавливает основы учета текущих и будущих налоговых последствий: будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств) в отчете о финансовом положении; операций и других событий текущего периода, признаваемых в финансовой отчетности компании.

В настоящем стандарте рассматриваются все налоги на прибыль, включая национальные, зарубежные и налоги, удерживаемые у источника выплаты.

Текущий налог — сумма налогов к уплате в отношении налогооблагаемой прибыли или возмещению в отношении налогового убытка за текущий период.

Отложенный налог — сумма налогов к уплате или возмещению в будущие периоды в отношении временных разниц; переноса неиспользованных налоговых убытков и льгот на будущие периоды.

Временные разницы представляют собой разницы между налоговыми базами статей и их балансовой стоимостью, являясь:

- **налогооблагаемыми временными разницами**, которые приводят к возникновению налогооблагаемых сумм будущих периодов;

- **вычитаемыми временными разницами**, которые приводят к возникновению сумм, вычитаемых из налогооблагаемой прибыли (убытка) будущих периодов в момент возникновения или погашения соответствующих активов и обязательств.

Налоговая база статьи представляет собой сумму, по которой данная статья учитывается для налоговых целей налоговыми органами.

Сальдо текущего налога должно быть признано следующим образом: а) обязательство (актив) увеличивается на сумму непоплаченного (переплаченного) текущего налога; б) выгоды, полученные от переноса налогового убытка на прошлый период, признаются в качестве актива.

Отложенное налоговое обязательство признается по всем налогооблагаемым временным разницам, за исключением гудвила или первоначального признания актива или обязательства в сделке, которая не является объединением компаний и в

момент её проведения не оказывает влияния ни на учетную, ни на налогооблагаемую прибыль.

Отложенный налоговый актив признается по всем вычитаемым временным разницам в той степени, в которой вероятно их возмещение из будущей налогооблагаемой прибыли. Отложенный налоговый актив не признается, когда он возникает из первоначального признания актива или обязательства в операции, которая не является объединением компаний и на момент её проведения не оказывает влияния ни на учетную, ни на налоговую прибыль.

Отложенный налоговый актив признается для переносимых на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков / неиспользованных налоговых льгот в той степени, в которой вероятно их возмещение в будущем. Временные разницы возникают, когда балансовые стоимости инвестиций в дочерние компании, филиалы, ассоциированные компании и долей участия в совместной деятельности начинают отличаться от налоговых баз.

Нижеследующие принципы применяются для оценки сальдо текущих и отложенных налогов: а) обязательства (активы) должны оцениваться по суммам к оплате (возмещению) с использованием налоговых ставок (и налогового законодательства), действующих на отчетную дату. Сальдо отложенного налога должны отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа возмещения актива или погашения обязательства; б) дисконтирование запрещается; в) проверка уменьшения стоимости в отношении отложенных налоговых активов должна проводиться на каждую отчетную дату.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

Текущие и отложенные налоговые активы и обязательства должны быть признаны отдельно в отчете о финансовом положении. Отложенные налоговые активы и обязательства всегда классифицируются как долгосрочные и никогда не дисконтируются. Расходы по налогу, связанные с прибылью (убытком) от обычной деятельности, должны представляться в отчете о совокупном доходе, за исключением налогов, возникающих в результате операции, события, признаваемых непосредственно на счете капитала; объединения компаний в форме покупки.

Тестовое задание

1. Выручка от продаж признается:

- 1) когда продавец принял решение признать выручку;
- 2) в конце каждого отчетного периода;
- 3) удовлетворяются определенные условия.

2. В случае если сделка предусматривает последующее обслуживание проданного товара:

- 1) эта сделка не приводит к возникновению выручки;
- 2) выручка, относящаяся к предоставлению данной услуги, признается в течение всего периода обслуживания;
- 3) эта сделка рассматривается как операция кредитования.

3. Согласно МСФО (IFRS) 15 выручка по контракту должна включать:

- 1) все потоки денежных средств;
- 2) согласованную изначальную выручку плюс отклонения, претензии и поощрительные платежи;
- 3) только отклонения, претензии и поощрительные платежи.

4. Квалифицируемый актив — это актив, который не обладает всеми перечисленными свойствами, за исключением:

- 1) повседневно производится в больших количествах;
- 2) производится на повторяющейся основе;
- 3) производится в течение короткого промежутка времени;
- 4) подготовка к его использованию требует значительных затрат времени.

5. При основном способе признания затрат по займам затраты должны признаваться в качестве расходов:

- 1) в момент получения займов;
- 2) тогда, когда они понесены;
- 3) в конце года;
- 4) в момент погашения займа.

6. Перечисленные ниже затраты по займам, связанные с квалифицируемым активом, капитализируются, за исключением затрат, относящихся:

- 1) к приобретению актива;
- 2) к строительству актива;

- 3) к продаже актива;
- 4) к производству актива.

7. Балансовая стоимость квалифицируемого актива, включая капитализируемый процент, переоценивается, если она превышает:

- 1) рыночную стоимость;
- 2) восстановительную стоимость;
- 3) чистую возможную цену продажи;
- 4) фактическую стоимость приобретения.

8. Компания, которая выбрала политику капитализации затрат по займам, должна применять эту политику:

- 1) ко всем квалифицируемым активам;
- 2) ко всем оборотным активам;
- 3) ко всем основным средствам;
- 4) ко всем активам.

9. Затраты по займам можно капитализировать:

- 1) если существует вероятность, что затраты приведут к будущим экономическим выгодам;
- 2) затраты можно надежно определить;
- 3) затраты будут понесены;
- 4) займы будут предоставлены.

10. Капитализация затрат начинается:

- 1) если по квалифицируемому активу понесены затраты;
- 2) понесены затраты по займам;
- 3) актив готовится к целевому использованию или продаже;
- 4) необходимо все перечисленное.

11. Монетарные статьи должны представляться с использованием:

- 1) курса на отчетную дату;
- 2) курса на дату совершения операции;
- 3) среднего курса за год.

12. Немонетарные статьи должны представляться с использованием:

- 1) курса на отчетную дату;
- 2) курса на дату совершения операции;

3) среднего курса за год.

13. Курсовая разница по монетарным статьям:

- 1) учитывается как собственный капитал до момента продажи чистой инвестиции;
- 2) учитывается в отчете о совокупном доходе за период;
- 3) не учитывается.

14. Курсовая разница, возникающая по монетарной статье, которая по существу составляет часть чистых инвестиций в зарубежную компанию:

- 1) учитывается как собственный капитал до момента продажи чистой инвестиции;
- 2) учитывается в отчете о совокупном доходе за период;
- 3) не учитывается.

15. Курсовая разница — это:

- 1) разница между двумя обменными курсами;
- 2) разница, возникающая в результате отражения в отчетах того же количества единиц иностранной валюты в валюте отчетности по разным валютным курсам;
- 3) средняя разница между обменными курсами на начало и конец периода.

16. Валюта отчетности — это:

- 1) валюта, используемая при представлении финансовой отчетности материнской компании и консолидированной финансовой отчетности;
- 2) валюта страны местонахождения зарубежной компании, в которой она готовит отчетность;
- 3) валюта, дающая наиболее высокую курсовую прибыль.

**Тема 6. Оценочные обязательства,
условные обязательства и условные активы.
Учет государственных субсидий и раскрытие
информации о государственной помощи**

***МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства,
условные обязательства и условные активы»***

Данный стандарт дает рекомендации составителям финансовой отчетности при принятии ими решения в отношении конкретного обязательства по поводу создания резерва по данному обязательству; только раскрытия информации или не раскрытия какой-либо информации.

Данный стандарт разделяет понятия «оценочные, условные обязательства и другие обязательства» следующим образом.

Оценочные обязательства — это обязательства с неопределенным сроком исполнения или неопределенной величины.

Обязательство является *текущим обязательством* компании, возникающим из прошлых событий, погашение которого ожидается в результате выбытия из компании ресурсов, заключающих экономические выгоды.

Условное обязательство представляет собой:

- **возможное обязательство**, которое возникает из прошлых событий, но еще не подтверждено текущим обязательством. Оно может привести к выбытию ресурсов компании, содержащих экономические выгоды;

либо

- **текущее обязательство**, которое не признается потому, что нет вероятности того, что выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, потребуется для погашения обязательства; или сумма обязательства не может быть оценена с достаточной достоверностью.

Оценочные обязательства можно отличить от других обязательств, таких как кредиторская задолженность по торговым операциям, в связи с существованием неопределенности в отношении времени или суммы будущих затрат, необходимых для погашения обязательства.

По существу, все оценочные обязательства являются условными, поскольку в их сроке или сумме нет определенности. Однако в рамках данного стандарта термин «*условный*» применяется к обязательствам и активам, которые **не признаны** в связи с тем, что:

- их существование будет подтверждено в результате будущих неопределенных событий, неконтролируемых компанией; или

- они не отвечают критерию признания.

Оценочное обязательство должно признаваться только в том случае, если:

- 1) компания имеет текущее обязательство (правовое или вмененное) в результате прошлого события (события, приведшего к возникновению обязательства);

- 2) есть вероятность, что для погашения обязательства потребуется выбытие ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды;

- 3) может быть надежно оценена сумма обязательства.

Правовое обязательство обычно возникает в результате договора или действия законодательства.

Вмененное (традиционное) обязательство возникает только при наличии одновременно двух условий: компания показала другим сторонам своей практикой, заслуживающей доверия в прошлом, открытой политикой или достаточно конкретными текущими заявлениями, что она примет на себя определенные обязательства;

в результате компания создала обоснованные ожидания других сторон, что она выполнит эти обязательства.

Сумма, признанная в качестве оценочного обязательства, должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату.

Когда ожидается, что некоторые или все затраты, необходимые для погашения обязательства, будут возмещены другой стороной (например, за счет удовлетворения страхового иска, компенсаций или гарантий поставщиков), такие возмещения учитываются следующим образом:

1. Возмещение признается только тогда, когда действительно определено, что оно будет получено компанией, погашающей

обязательство. Величина, признанная в отношении возмещения, не должна превышать сумму оценочного обязательства.

2. Возмещение должно учитываться в качестве отдельного актива.

3. В отчете о совокупном доходе расход, относящийся к оценочному обязательству, можно представить за вычетом суммы, признанной в отношении возмещения.

Оценочное обязательство необходимо пересматривать на каждую отчетную дату и корректировать для отражения текущей наилучшей оценки.

Оценочное обязательство следует использовать только для тех затрат, в отношении которых оно первоначально признавалось.

МСФО (IAS) 37 предоставляет руководство по применению принципов признания и оценки в трех конкретных случаях, а именно: будущих операционных убытков, обременительных контрактов и реструктуризации.

- Оценочное обязательство не следует признавать для **будущих операционных убытков**. Предположение о будущих операционных убытках указывает на возможное обесценение определенных активов. В данном случае более уместно применение МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

- Текущее обязательство по **обременительному контракту** должно признаваться и оцениваться в качестве оценочного обязательства. Обременительный контракт представляет собой контракт, в котором неизбежные затраты на выполнение обязательств по контракту превышают экономические выгоды, которые ожидается по нему получить.

Реструктуризация представляет собой программу, разработанную и контролируемую руководством, которая существенно изменяет либо масштаб деятельности, либо способ осуществления такой деятельности. Оценочные обязательства по затратам на реструктуризацию признаются только при соблюдении общих критериев признания оценочных обязательств.

Вмененное обязательство по реструктуризации возникает только тогда, когда компания:

- располагает подробным формальным планом по реструктуризации;

- создала обоснованные ожидания среди тех, кого охватывает план по реструктуризации, что она будет проводить реструктуризацию путем осуществления этого плана или путем объявления его основных характеристик.

Если же реструктуризация влечет за собой продажу деятельности, никаких обязательств не возникает до появления соглашения о продаже, имеющего обязательную силу.

Величина оценочного обязательства, должна отражать *наилучшую* расчетную оценку затрат, необходимых на конец отчетного периода для урегулирования существующего обязательства. Согласно стандарту могут быть использованы следующие методы оценки. Для большой совокупности элементов используется статистический метод оценки «ожидаемое значение». Обязательство оценивается путем взвешивания всех возможных результатов с учетом их вероятности. Если имеется непрерывный интервал возможных результатов и все точки внутри интервала одинаково вероятны, берется среднее значение заданного интервала. В случаях, когда оценивается конкретное обязательство, наилучшей расчетной оценкой является наиболее вероятный исход. Риски, которые имеются при определении наилучшей расчетной оценки, могут существенно увеличить сумму оценочного обязательства. Если влияние временной стоимости денег существенно, то величина оценочного обязательства должна равняться приведенной стоимости ожидаемых затрат на погашение обязательства. При этом используется ставка дисконтирования, отражающая текущие рыночные оценки временной стоимости денег и рисков, характерных для данного обязательства до учета налогообложения.

Условные обязательства. Компания не должна признавать условное обязательство. Компания должна раскрывать условное обязательство, кроме случаев, когда возможность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, является отдаленной.

Условные обязательства оцениваются на непрерывной основе для установления того, появляется ли вероятность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды. Оценочное обязательство признается после того, как подобная вероятность возникает в отношении статьи, ранее рассматривавшейся в качестве условного обязательства.

Условные активы. Условный актив представляет собой возможный актив, возникающий в результате прошлых событий, существование которого будет подтверждено только в случае появления или не появления одного или более неопределенных событий, не контролируемых компанией (например, страховой иск, предъявленный компанией в судебном порядке, когда результат является неопределенным).

Компания не должна признавать условный актив. Условный актив следует раскрывать, если существует вероятность поступления в компанию экономических выгод. Если реализация дохода действительно определена, то соответствующий актив не является условным активом и его признание должно происходить в соответствии с «Концептуальными основами финансовой отчетности».

Раскрытие информации в финансовой отчетности

Для каждого класса оценочных обязательств необходимо раскрывать балансовую стоимость на начало и конец периода; использованные и неиспользованные суммы в течение периода краткое описание характера обязательств; факторы, относящиеся к неопределенности суммы или времени такого выбытия, и т. д. По каждому виду условных обязательств и активов раскрыть их характер, расчетную оценку влияния на финансовые показатели согласно принципам оценки, источники неопределенности в отношении величины и сроков выбытия активов, возможность получения какого-либо возмещения и т. д.

Ситуация 1: компания построила завод по производству строительных материалов на арендованной на 10 лет земле. Завод вводится в эксплуатацию 01.01.2020 г. Затраты на строительство составили 50 млн долларов. По условиям аренды компания обязана будет убрать завод с арендованной земли по истечении срока аренды. Согласно расчетным оценкам компания определила будущие затраты по демонтажу и вывозу завода в 10 млн долларов.

Требуется: 1. Определить, необходимо ли формировать резерв по анализируемой ситуации. Если ответ «да», то в чем особенность формирования этого резерва? 2. Рассчитать сумму резерва. 3. Как информация по данной ситуации найдет отражение

в финансовой отчетности общего назначения компании на 31.12.2020 г.?

Ситуация 2: обязывающее событие произошло 1 января 2018 г. В результате этого события компания через 10 лет должна выплатить 20 тыс. долларов. Ставка дисконтирования 10 %.

Требуется: дать определение обязывающего события. Какие действия должна произвести компания в сложившейся ситуации? Рассчитать величину оценочного обязательства на 31.12.2020 г. в соответствии с МСФО (IAS) 37.

МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»

Данный стандарт должен применяться для учета и раскрытия информации о государственных субсидиях и других видах правительственной помощи.

В стандарте даны следующие определения.

Государство — это собственно государство, государственные органы и аналогичные организации, в том числе местные, национальные и международные.

Государственная помощь — это действия правительства, направленные на обеспечение специфических экономических выгод для компании или группы компаний, отвечающих определенным критериям, за исключением выгод, полученных компанией косвенным путем, посредством влияния на общие условия функционирования (например, улучшение инфраструктуры). Правительственная помощь включает в себя:

- бесплатное консультирование по техническим и маркетинговым вопросам;
- предоставление гарантий;
- закупочную политику правительства в отношении части продукции, продаваемой компанией;
- предоставление беспроцентных или низкопроцентных ссуд (при этом выгоды не могут быть измерены путем применения действующей процентной ставки).

Государственные субсидии — это государственная помощь в форме передачи определенным компаниям ресурсов в обмен

на соблюдение этой компанией в прошлом или будущем определенных условий, связанных с её операционной деятельностью.

Выделяют **два типа** государственных субсидий:

- относящиеся к активам — это субсидии, согласно условию предоставления которых компания должна купить, построить или иным способом получить в собственность долгосрочные активы;
- относящиеся к доходу — это государственные субсидии, не относящиеся к активам.

Государственные субсидии, в том числе неденежные по справедливой стоимости не должны признаваться до тех пор, пока не будет существовать обоснованная уверенность, что компания будет соответствовать условиям, связанным с их получением; субсидия будет получена.

Существуют два общих подхода к учету государственных субсидий:

1) **с позиции капитала** — субсидия отражается непосредственно на счете капитала и должна покрывать статьи расходов, которые она финансирует;

2) **с позиции дохода** — субсидия признается в качестве дохода одного или более периодов, т. к. она не является взносом акционеров и должна соотноситься с расходами, которые должна компенсировать.

В соответствии с МСФО 20 требуется применять второй подход.

Правительственные субсидии должны признаваться в качестве дохода и **не должны** кредитоваться непосредственно на счете капитала. Доходы признаются на систематической основе и в каждом периоде должны **соответствовать** тем затратам, которые они компенсируют, например:

- субсидии, связанные с амортизируемыми активами, признаются как доход в течении тех периодов и в той пропорции, в которых начисляется амортизация данных активов;

- субсидия в форме предоставления земли может быть связана с условием возведения на данном участке здания. В этом случае доход обычно признается в течение срока службы здания.

• Правительственные субсидии, выданные в качестве компенсации уже понесенных затрат и потерь или полученные в виде

срочной финансовой поддержки без каких либо соответствующих затрат в дальнейшем, признаются как доход в том периоде, в котором они предоставлены.

- Неденежные субсидии (например, земля или другие ресурсы) оцениваются и учитываются по справедливой стоимости.

- Правительственные субсидии, подлежащие возврату, учитываются как пересмотр учетной оценки (МСФО (IAS) 8) следующим образом:

- субсидия, подлежащая возврату и относящаяся к доходу, прежде всего должна быть вычтена из оставшейся неамортизированной величины отсроченного поступления данной субсидии;

- превышение суммы возврата над отсроченным поступлением в отношении данной субсидии должно немедленно признаваться расходом;

- возврат субсидии, относящейся к активам, учитывается путем увеличения балансовой стоимости активов или путем уменьшения сальдо доходов будущих периодов.

В стандарте предлагаются *варианты отражения информации* о предоставленных субсидиях в финансовой отчетности общего назначения.

Субсидии, связанные с приобретением актива отражаются в отчете о финансовом положении либо признанием субсидии в качестве дохода будущих периодов, либо вычитанием величины субсидии из балансовой стоимости активов.

Субсидии, относящиеся к доходу представляются в отчете о совокупном доходе в качестве отдельной статьи дохода или в виде вычета из соответствующих расходов.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

Необходимо раскрыть следующую информацию: учетная политика, принятая для государственных субсидий, в том числе методы представления, принятые в финансовой отчетности; характер и размер государственных субсидий, признаваемых в финансовой отчетности, а также другие формы правительственной помощи, от которых компания получила прямые выгоды; невыполнение условия и прочие условные события, связанные с государственной помощью, которая была признана.

Ситуация 1: корпорация «Оникс» получила субсидию от правительственного органа в размере 10 млн долларов на инвестиционный проект по строительству завода стоимостью как минимум 88 млн долларов. Согласно основному условию предоставление субсидии осуществляется при обеспечении определенного уровня капитальных затрат. В соответствии со вторым условием предприятие должно обеспечить 500 рабочих мест. Если капитальные затраты окажутся меньше, то часть субсидии должна быть возвращена правительственному органу в соответствующей пропорции. Двадцать процентов гранта должны быть возвращены, если рабочие места не будут предоставлены в течение 12 месяцев после даты последнего приобретения активов. Завод был сдан в эксплуатацию 01.01 2019, его общая стоимость составила 90 млн долларов. Ожидаемый срок эксплуатации завода составляет 20 лет, а его амортизация рассчитывается по методу равномерного начисления. Ликвидационная стоимость равна 0.

Требуется: определить, как данная субсидия будет отражена в финансовой отчетности корпорации на начало 2021 г.

Ситуация 2: в январе 2020 г. компания «Орион» получила субсидию от правительства в виде земельного участка. Справедливая стоимость данного участка составляет 50 тыс. долларов. На данном участке построено и введено в июне 2020 г. здание стоимостью 1 млн 200 тыс. долларов, которое будет амортизировано в течение 20 лет.

Требуется: определить, как будет отражаться в отчетности правительственная субсидия, стоимость данного участка и построенное здание на конец отчетного периода.

Заключение

Одной из характерных черт современной международной системы стала активная работа по внедрению международных стандартов финансовой отчетности. Переход на МСФО открывает существенные преимущества для компаний и государств. Во-первых, МСФО являются важным элементом корпоративного управления и позволяют создать основу для объективного информирования акционеров и прочих заинтересованных лиц о положении дел в компании. Во-вторых, формирование отчетности в соответствии с МСФО позволяет компаниям приобщиться к международным рынкам капитала. В-третьих, отчетность, подготовленная по МСФО, отличается информативностью и полезностью для пользователей как внутри страны, так и за рубежом. В-четвертых, использование международных стандартов финансовой отчетности позволяет значительно сократить время на разработку национальных стандартов. В-пятых, активное использование международных стандартов позволяет поднять престижность профессии бухгалтера, т. к. предполагает высокий уровень квалификации персонала, который сможет принимать решения в условиях неопределенности на основе суждения профессионала.

Вместе с тем переход на международные стандарты финансовой отчетности в любой стране связан с большими трудностями объективного и субъективного характера. Согласно принятой «Концепции развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу» Россия постепенно должна была перейти на МСФО к 2010 г. К этому времени необходимо было провести большую методологическую и организационную работу, в том числе и по подготовке, переподготовке бухгалтерских кадров. В середине 2010 г. принят закон РФ № 208-ФЗ «О консолидированной отчетности». Согласно ему консолидированная отчетность российских компаний, выходящих на фондовые рынки, должна составляться по МСФО. Кроме того, 25.02.2011 принято постановление правительства РФ «Об утверждении Положения о порядке признания Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и Разъяснений МСФО для применения на территории

Российской Федерации». Данный документ позволил внедрить международные стандарты финансовой отчетности в правовую систему России. Он создал правовую основу и был использован на протяжении последних десяти лет для существенного сближения методологии учета как коммерческого, так и государственного сектора экономики с МСФО. В учебном пособии раскрыты основные понятия и принципы, на которых базируются международные стандарты финансовой отчетности. В работе также изложено содержание части международных стандартов, большинство из которых имеют российские аналоги (ПБУ или методические рекомендации). В связи с этим есть возможность сравнить их содержание, найти основные отличия и определить направления трансформации финансовой отчетности при её составлении в соответствии с МСФО. В пособии отражены последние изменения, которые внесены в МСФО. Надеемся, что данная работа даст студентам возможность понять концепцию МСФО и освоить технику составления финансовой отчетности общего назначения в соответствии с международными стандартами.

Список рекомендуемых источников

1. Алисенов, А. С. Международные стандарты финансовой отчетности : учебник и практикум для вузов / А. С. Алисенов. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Юрайт, 2020. — 404 с. — URL : <https://urait.ru/bcode/450402>
2. Трофимова, Л. Б. Международные стандарты финансовой отчетности : учебник и практикум для вузов / Л. Б. Трофимова. — 5-е изд., испр. и доп. — Москва : Юрайт, 2020. — 242 с. — URL : <https://urait.ru/bcode/449936>
3. Литвиненко, М. И. Консолидированная финансовая отчетность в соответствии с новыми стандартами : учебное пособие для вузов / М. И. Литвиненко. — Москва : Юрайт, 2020. — 168 с. — URL : <https://urait.ru/bcode/453844>
4. Миславская, Н. А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учебник / Н. А. Миславская, С. Н. Поленова. — Москва : Дашков и К, 2018. — 370 с. — URL : <http://www.iprbookshop.ru/85198.html>
5. Еприкова, Т. Ю. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / Т. Ю. Еприкова. — Новосибирск : Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», 2018. — 168 с. — URL : <http://www.iprbookshop.ru/87130.html>
6. Министерство финансов РФ : [сайт]. 2020. — URL : https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/legalframework/
7. Учебное пособие АССА ДипИФР. 2020. — URL : https://training.pwc.ru/upload/%D0%A3%D1%87%D0%B5%D0%B1%D0%BD%D0%BE%D0%B5%20%D0%BF%D0%BE%D1%81%D0%BE%D0%B1%D0%B8%D0%B5_2020.pdf
8. Вопросы и ответы экзамена АССА ДипИФР-Рус. 2020. — URL : https://www.accaglobal.com/russia/ru/qualifications/dipifrus/exam_structure/past-exam-papers.html

**Международные стандарты финансовой отчетности
и разъяснения**

1. Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS)

МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»

МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»

МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»

МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»

МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»

МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»

МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»

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»

2. Международные стандарты финансовой отчетности (IAS)

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»

МСФО (IAS) 2 «Запасы»

МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»

МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»

МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода»

МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

МСФО (IAS) 18 «Выручка»

МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»

МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»

МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям»

МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам»

МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»

МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»

МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»

МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»

МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»

МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»

3. Разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности

Разъяснения КРМФО (IFRIC)

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах»

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 2 «Доли участников в кооперативных организациях и аналогичные инструменты»

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 5 «Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, восстановления окружающей среды и экологической реабилитации»

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 6 «Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке — отработавшее электрическое и электронное оборудование»

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 7 «Применение метода пересчета, предусмотренного МСФО (IAS) 29 "Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике"»

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 9 «Повторный анализ встроенных производных инструментов»

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 10 «Промежуточная финансовая отчетность и обесценение»

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг»

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14 «МСФО (IAS) 19 — Предельная величина актива программы с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь»

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 16 «Хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение»

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 17 «Распределение неденежных активов собственникам»

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 19 «Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами»

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 20 «Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения»

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 21 «Обязательные платежи»

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 22 «Операции в иностранной валюте и предварительная оплата»

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 23 «Неопределенность в отношении правил исчисления налога на прибыль»

Разъяснения ПКР (SIC)

Разъяснение ПКР (SIC) 7 «Введение евро»

Разъяснение ПКР (SIC) 10 «Государственная помощь — отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью»

Разъяснение ПКР (SIC) 25 «Налоги на прибыль — изменения налогового статуса организации или ее акционеров»

Разъяснение ПКР (SIC) 29 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: раскрытие информации»

Разъяснение ПКР (SIC) 31 «Выручка — бартерные сделки, включающие рекламные услуги»

Разъяснение ПКР (SIC) 32 «Нематериальные активы — затраты на веб-сайт»

Консолидированный отчет ПАО «Газпром» (выдержка)

ПАО «Газпром»
 Консолидированный промежуточный сокращенный бухгалтерский баланс
 (не прошедший аудит)
 на 30 сентября 2019 года
 (в миллионах российских рублей)

Прим.		30 сентября 2019 года	31 декабря 2018 года
	Активы		
	Оборотные активы		
6	Денежные средства и их эквиваленты	960 597	849 419
	Краткосрочные финансовые активы	50 850	26 859
7	Дебиторская задолженность и предоплата	906 982	1 222 735
8	Товарно-материальные запасы	965 575	909 677
	НДС к возмещению	117 739	150 425
13	Прочие оборотные активы	695 627	1 053 115
		3 697 370	4 212 230
	Внеоборотные активы		
9	Основные средства	14 308 754	13 809 434
10	Активы в форме права пользования	217 194	-
	Гудвил	107 442	108 097
11	Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия	1 209 957	1 097 446
12	Долгосрочная дебиторская задолженность и предоплата	925 484	636 305
22	Долгосрочные финансовые активы	454 556	416 666
13	Прочие внеоборотные активы	463 633	530 262
		17 687 020	16 598 210
	Итого активы	21 384 390	20 810 440
	Обязательства и капитал		
	Краткосрочные обязательства		
	Кредиторская задолженность, оценочные и прочие обязательства	1 313 572	1 522 101
	Задолженность по текущему налогу на прибыль	10 415	34 708
	Задолженность по налогам и сборам, кроме налога на прибыль	271 768	347 825
	Краткосрочные кредиты и займы, векселя к уплате и текущая часть долгосрочной задолженности по кредитам и займам	518 266	569 061
		2 114 021	2 473 695
	Долгосрочные обязательства		
14	Долгосрочные кредиты и займы, векселя к уплате	3 300 086	3 294 761
21	Оценочные обязательства	482 597	406 322
15	Отложенное обязательство по налогу на прибыль	786 105	748 751
	Долгосрочные обязательства по аренде	203 168	-
	Прочие долгосрочные обязательства	70 687	110 758
		4 842 643	4 560 592
	Итого обязательства	6 956 664	7 034 287
	Капитал		
16	Уставный капитал	325 194	325 194
16	Выкупленные собственные акции	(132 331)	(235 919)
	Нераспределенная прибыль и прочие резервы	13 720 954	13 210 734
		13 913 817	13 300 009
	Неконтролирующая доля участия	513 909	476 144
	Итого капитал	14 427 726	13 776 153
	Итого обязательства и капитал	21 384 390	20 810 440


 А. Б. Миллер
 Председатель Правления


 Е. А. Васильева
 Главный бухгалтер

28 ноября 2019 года

Прилагаемые примечания на стр. 9-54 являются неотъемлемой частью данной консолидированной промежуточной сокращенной финансовой отчетности.

28 ноября 2019 года

ПАО «Газпром»
Консолидированный промежуточный сокращенный отчет о движении денежных средств
(не прошедший аудит)
за девять месяцев, закончившихся 30 сентября 2019 года
(в миллионах российских рублей)

Прим.		За девять месяцев, закончившихся 30 сентября	
		2019 года	2018 года
	Движение денежных средств от операционной деятельности		
	Прибыль до налогообложения	1 399 454	1 315 902
	Корректировки к прибыли до налогообложения		
18	Амортизация	525 044	476 136
19	Чистые финансовые (доходы) расходы	(246 889)	218 229
11	Доля в прибыли ассоциированных организаций и совместных предприятий	(179 934)	(149 180)
	Убыток от обесценения активов и изменение оценочного обязательства по вознаграждениям после окончания трудовой деятельности	118 309	113 599
18	Прибыль от производных финансовых инструментов	(7 364)	(6 072)
	Прочее	32 417	9 001
	Итого влияние корректировок	241 583	661 713
	Движение денежных средств от операционной деятельности до изменений в оборотном капитале	1 641 037	1 977 615
	Увеличение долгосрочных активов	(17 610)	(5 569)
	Увеличение долгосрочных обязательств	9 854	5 251
	Изменения в оборотном капитале	297 310	(337 673)
	Уплаченный налог на прибыль	(308 017)	(213 276)
	Чистые денежные средства от операционной деятельности	1 622 574	1 426 348
	Движение денежных средств от инвестиционной деятельности		
	Капитальные вложения	(1 224 735)	(1 191 595)
19	Капитализированные и уплаченные проценты	(93 087)	(99 771)
	Чистое изменение займов выданных	(133 896)	13 513
	Приобретение дочерних организаций за минусом денежных средств в приобретенных организациях	(70)	(922)
	Вложения в ассоциированные организации и совместные предприятия	(65 777)	(26 542)
	Полученные проценты	68 712	70 376
	Изменение долгосрочных финансовых активов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прочего совокупного дохода	2 996	7 423
	Поступления от ассоциированных организаций и совместных предприятий	120 052	61 514
	Поступления от продажи дочерних организаций	443	577
	Размещение денежных средств на долгосрочных банковских депозитах	(103)	(6 321)
	Поступления денежных средств при закрытии долгосрочных банковских депозитов	1 331	42 788
	Прочее	(56 345)	(55 488)
	Чистые денежные средства, использованные в инвестиционной деятельности	(1 380 479)	(1 184 448)
	Движение денежных средств от финансовой деятельности		
	Поступления по долгосрочным кредитам и займам	806 054	708 190
	Погашение долгосрочных кредитов и займов (включая текущую часть долгосрочной задолженности по кредитам и займам)	(554 571)	(779 447)
	Поступления по краткосрочным кредитам и займам	71 327	32 774
	Погашение краткосрочных кредитов и займов	(78 377)	(60 050)
	Погашение обязательств по аренде	(32 916)	-
	Уплаченные дивиденды	(375 683)	(187 659)
19	Уплаченные проценты	(41 008)	(22 164)
	Приобретение неконтролирующих долей участия в дочерних организациях	(124)	(139)
	Поступления от продажи выкупленных собственных акций	137 668	-
	Поступления от продажи неконтролирующих долей участия в дочерних организациях	-	20 728
	Прочее	1 500	2 943
	Чистые денежные средства, использованные в финансовой деятельности	(66 130)	(284 824)
	Влияние изменения обменного курса на денежные средства и их эквиваленты	(64 787)	59 638
	Увеличение денежных средств и их эквивалентов	111 178	16 714
6	Денежные средства и их эквиваленты на начало периода	849 419	869 007
6	Денежные средства и их эквиваленты на конец периода	960 597	885 721

А. Б. Миллер
Председатель Правления

28 ноября 2019 года

Прилагаемые примечания на стр. 9-54 являются неотъемлемой частью данной консолидированной промежуточной сокращенной финансовой отчетности.

Е. А. Васильева
Главный бухгалтер

28 ноября 2019 года

Оглавление

Введение	2
Тема 1. Предпосылки создания международных стандартов финансовой отчетности. Порядок их разработки и утверждения	4
Тема 2. Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения.....	12
Тема 3. Состав и структура публикуемой финансовой отчетности	28
Тема 4. Нефинансовые активы	58
Тема 5. Представление информации о доходах и расходах компании, налоге на прибыль.....	91
Тема 6. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы. Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи	113
Заключение	122
Список рекомендуемых источников	124
Приложения.....	125

Учебное издание

Курочкина Ирина Петровна

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Учебное пособие

Редактор, корректор М. Э. Левакова

Верстка М. Э. Леваковой

Подписано в печать 05.08.2020. Формат 60×84 1/16.

Усл. печ. л. 7,67. Уч.-изд. л. 6,0.

Тираж 23 экз. Заказ

Оригинал-макет подготовлен
в редакционно-издательском отделе ЯрГУ.

Ярославский государственный университет
им. П. Г. Демидова.

150003, Ярославль, ул. Советская, 14.