

Министерство науки и высшего образования
Российской Федерации

Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«Пермский государственный национальный
исследовательский университет»

Кафедра учета, аудита и экономического анализа

М.Н. Наам

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ
ЧАСТЬ 1. ПРАКТИКУМ**

Утверждено

*Редакционно-издательским советом университета
в качестве учебного пособия*

Пермь 2019

Автор-составитель: канд. экон. наук, М.Н. Наам

УДК 657.6(075)

ББК 65.052ц

Н121

Рецензенты:

профессор кафедры бухгалтерского учета
и финансов, д-р экон. наук, доцент *О.И. Хайруллина*
(Пермский государственный аграрно-технологический
университет им. академика Д.Н. Прянишникова);
директор департамента экономических, финансовых
и бухгалтерских экспертиз Пермской ТПП,
канд. экон. наук *Д.В. Орлов*
(Пермская торгово-промышленная палата)

Наам, М.Н.

Н121 Международные стандарты финансовой отчетности :
учеб. пособие. – Пермь : Изд-во Перм. нац. исслед. политехн.
ун-та, 2019.

ISBN 978-5-398-02275-9

Ч. 1 : Практикум / М.Н. Наам. – 119 с.

ISBN 978-5-398-02276-6

Издание предназначено для студентов очного и заочного отделений бакалавриата экономического факультета, обучающихся по направлению «Экономика», профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Учебное пособие содержит в соответствии с тематическим планом дисциплины краткое изложение основных положений по Международным стандартам финансовой отчетности, примеры рассмотрения практических ситуаций, список основных нормативных документов, обязательных для изучения студентами, практические ситуации для самостоятельного решения.

Пособие подготовлено с использованием СПС «Консультант-Плюс».

УДК 657.6(075)

ББК 65.052ц

ISBN 978-5-398-02276-6 (ч. 1)

ISBN 978-5-398-02275-9

© Наам М.Н., 2019

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
1. ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	11
1.1. Предпосылки и значение создания МСФО, порядок их разработки и утверждения	11
1.2. Понятие и цели финансовой отчетности. Пользователи информации финансовой отчетности	15
1.3. основополагающие допущения (принципы) составления финансовой отчетности и качественные характеристики содержащейся в ней информации	17
1.4. Элементы финансовой отчетности и этапы ее формирования	19
1.5. Методы оценки стоимости и концепция поддержания капитала.....	23
1.6. Первое применение МСФО согласно IFRS 1 «Первое применение МСФО».....	25
Вопросы для самоконтроля.....	29
Задание для самопроверки	30
Тесты по теме 1	30
2. СОСТАВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ПОРЯДОК ЕЕ СОСТАВЛЕНИЯ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ.....	33
2.1. Общие требования по формированию финансовой отчетности по МСФО	34
2.2. Требования к отчету о финансовом положении (балансу) в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 1	42
2.3. Требования к отчету о прибылях и убытках (ОПУ) и прочему совокупному доходу в соответствии с МСФО (IAS) 1	45
2.4. Требования к отчету о движении капитала (ОДК) или об изменении капитала (ОИК).....	50
2.5. Требования к отчету о движении денежных средств (ОДДС).....	51
2.6. Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибках.....	58

2.7. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы	68
2.8. События после отчетного периода	78
2.9. Представление информации по сегментам бизнеса	80
2.10. Промежуточная отчетность компании	84
2.11. Составление финансовой отчетности компании в случае существенных изменений условий ее деятельности	86
2.12. Иностранная валюта	95
2.13. Справедливая стоимость	99
Вопросы для самоконтроля	105
Задания для самопроверки	106
Тесты по теме 2	112
Ответы к тестам	115
 СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	 116

ВВЕДЕНИЕ

После утверждения в 1998 г. «Программы реформирования бухгалтерского учета» в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности нормативная база бухгалтерского учета, национальные учетные стандарты (ПБУ, ФСБУ) формируются в соответствии с общепринятой мировой практикой, которую обобщают международные стандарты учета и финансовой отчетности. Необходимость использования российскими компаниями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) объясняется рядом причин.

Это, в первую очередь, вступление иностранных компаний на российский рынок («Метро», «Ашан», ИКЕА, ОВІ и др.). Чтобы соизмерять свою конкурентоспособность, российские компании, с одной стороны, должны оперировать сопоставимой информацией, которая позволит им осуществлять прогнозирование дальнейшей деятельности и стратегическое планирование. С другой стороны, формирование финансовой отчетности по МСФО открывает российским компаниям возможность приобщения к международным рынкам капитала, а для этого финансовая отчетность должна быть инвестиционно привлекательной.

Изучение дисциплины «Международные стандарты финансовой отчетности» обеспечивает фундаментальную подготовку студентов в области бухгалтерского учета организаций по МСФО. Изучаются принципы подготовки и представления финансовой отчетности в формате МСФО, состав финансовой отчетности и порядок составления отдельных ее форм, учет отдельных элементов финансовой отчетности и порядок их признания в ней, методики трансформации отчетности в формат МСФО, а также принципы консолидации отчетности.

Цель подготовки бакалавров в области международного бухгалтерского учета коммерческих организаций – дать базовые зна-

ния теоретических основ и практических навыков по формированию финансовой отчетности по международным стандартам.

Полученные знания способствуют в дальнейшем широкому практическому применению МСФО российскими организациями, что позволит формировать финансовую отчетность с учетом международных требований.

В результате изучения дисциплины специалист должен:

1) иметь представление:

– о дальнейшем направлении развития международных стандартов финансовой отчетности;

– о международном сотрудничестве в сфере бухгалтерского учета и аудита;

– о современных направлениях трансформации национального учета и отчетности в формате МСФО;

2) знать:

– сущность, цели и задачи МСФО;

– принципы и структуру построения МСФО;

– взаимодействие с внешними и внутренними пользователями информации в международной практике;

– оценку качества информации в финансовой отчетности по МСФО;

– значение финансовой отчетности, составленной по МСФО, в условиях глобализации экономики и актуальность МСФО для России в связи ее интегрированием в мировое экономическое пространство и реформированием национального бухгалтерского учета;

3) уметь:

– использовать систему знаний для ведения учета, составления и представления финансовой отчетности по МСФО в экономической деятельности организации;

– решать вопросы накопления, систематизации и оценки учетной информации в соответствии с международной практикой, с целью последующего ее использования для принятия управленческих решений;

– показать роль и возможности МСФО в обеспечении пользователей прозрачной и достоверной информацией;

4) владеть:

– методами оценки элементов финансовой отчетности;

– навыками учета активов, обязательств, акционерного капитала, доходов и расходов, а также базовых, хозяйственных операций;

– способами составления финансовой отчетности по МСФО.

Специфика дисциплины «Международные стандарты финансовой отчетности» заключается в том, что МСФО являются собой динамично развивающуюся систему. МСФО развиваются в двух направлениях: повышение качества самих стандартов и расширение географии их применения. В этой связи материал учебников устаревает практически сразу же после выхода их из типографии. Поэтому важнейшими составными блоками учебного материала являются, кроме учебников, лекции (поскольку в них лектор дает существующий на момент чтения лекции порядок применения действующих МСФО), нормативные акты и инструктивные материалы. Последние студент должен найти в электронных базах данных («Консультант», «Гарант») или на сайте Минфина РФ. Следует обратить внимание на то, что при подготовке к сдаче экзамена необходимо исходить из действующих на момент сдачи экзамена нормативных положений, то есть учесть все произошедшие изменения. В свою очередь это требует постоянной работы с нормативной базой по бухгалтерскому учету и по МСФО.

Знание нормативных и инструктивных материалов, учет всех изменений в них позволит быть в курсе проблем, стоящих перед специалистами в области бухгалтерского учета, выявить тенденции в развитии науки и практики.

Умение читать нормативные акты и инструктивные материалы достигается путем составления блок-схем по изучаемым нормативным документам. Обязательным условием обучения является формирование студентами пакетов документов по от-

дельным темам дисциплины, включающих первоисточники, блок-схемы к ним.

В результате изучения дисциплины «Международные стандарты финансовой отчетности» студенты должны усвоить основы методологии, методики и техники составления финансовой отчетности по МСФО. Последнее достигается путем интенсивной работы на семинарских, практических занятиях и при выполнении самостоятельной работы, которая способствует более глубокому усвоению изучаемого курса, формированию навыков исследовательской работы и ориентированию студентов на умение применять теоретические знания на практике.

Задания для самостоятельной работы составлены по отдельным темам, по которым требуется дополнительно проработать и проанализировать рассматриваемый преподавателем материал.

Результаты самостоятельной работы контролируются и учитываются при аттестации студента. При этом проводятся: тестирование, экспресс-опрос на семинарских и практических занятиях, проверка письменных работ и т.д.

Данное учебное пособие состоит из двух частей:

Часть 1 включает материал по следующим темам учебной программы по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности»:

1. Введение.

2. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности:

♦ предпосылки и значение создания МСФО, порядок их разработки и утверждения;

♦ понятие и цели финансовой отчетности. Пользователи информации финансовой отчетности;

♦ основополагающие допущения (принципы) составления финансовой отчетности и качественные характеристики содержащейся в ней информации;

♦ элементы финансовой отчетности и этапы ее формирования;

- ◆ методы оценки стоимости и концепция поддержания капитала;

- ◆ первое применение МСФО согласно IFRS 1 «Первое применение МСФО».

3. Состав финансовой отчетности и порядок ее составления и представления:

- ◆ общие требования по формированию финансовой отчетности по МСФО;

- ◆ требования к отчету о финансовом положении (балансу);

- ◆ требования к отчету о прибылях и убытках и прочему совокупному доходу;

- ◆ требования к отчету об изменении капитала;

- ◆ требования к отчету о движении денежных средств;

- ◆ учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибках;

- ◆ резервы, условные обязательства и условные активы;

- ◆ события после отчетной даты;

- ◆ представление информации по сегментам бизнеса;

- ◆ промежуточная отчетность компании;

- ◆ составление финансовой отчетности компании в случае существенных изменений условий ее деятельности;

- ◆ иностранная валюта;

- ◆ справедливая стоимость.

Часть 2 включает материал по следующим темам учебной программы по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности»:

1. Учет отдельных элементов финансовой отчетности и порядок их признания в отчетности:

- ◆ запасы;

- ◆ основные средства;

- ◆ нематериальные активы;

- ◆ инвестиционная недвижимость;

- ◆ биологические активы

- ◆ внеоборотные активы, предназначенные для продажи;

- ◆ обесценение активов;
- ◆ финансовые инструменты;
- ◆ аренда;
- ◆ выручка по договорам с покупателями;
- ◆ налоги на прибыль;
- ◆ вознаграждения работникам;
- ◆ учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи;
- ◆ затраты по займам и кредитам;
- ◆ прибыль на акцию.

2. Методика и техника составления отдельных форм отчетности и их анализ.

3. Трансформация финансовой отчетности, составленной по российским стандартам в формат МСФО.

Все вопросы, касающиеся консолидированной финансовой отчетности по МСФО, будут выделены в отдельное учебное пособие.

1. ПРИНЦИПЫ ПОДГОТОВКИ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Содержание темы

1.1. Предпосылки и значение создания МСФО, порядок их разработки и утверждения.

1.2. Понятие и цели финансовой отчетности. Пользователи информации финансовой отчетности.

1.3. основополагающие допущения (принципы) составления финансовой отчетности и качественные характеристики содержащейся в ней информации.

1.4. Элементы финансовой отчетности и этапы ее формирования.

1.5. Методы оценки стоимости и концепция поддержания капитала.

1.6. Первое применение МСФО согласно IFRS 1 «Первое применение МСФО».

Краткое изложение основных положений

1.1. Предпосылки и значение создания МСФО, порядок их разработки и утверждения

Учет зависит от среды, в которой он ведется: культурные традиции, экономические и правовые отношения, а также политический уклад в стране определяют формирование национальных учетных принципов. Однако, как свидетельствует международный опыт, наибольшее влияние на состав и порядок формирования финансовых отчетов организаций оказывают потребности заинтересованных пользователей. В разных странах исторически на свободном рынке капиталов доминировали оп-

ределенные группы пользователей, что предопределило возникновение различий в системах бухгалтерского учета и отчетности этих стран. Указанные различия развивались и трансформировались в модели бухгалтерского учета, которые принято классифицировать больше по территориальному признаку.

В настоящее время в мировой практике выделяют следующие модели учета, каждой из которых присущи характерные признаки и качество и объем информации, содержащейся в отчетности:

- 1) англо-американская (или англо-саксонская) модель учета;
- 2) европейская (или континентальная) модель учета;
- 3) южно-американская (или латиноамериканская) модель учета.

В последнее время активно заявляет о себе так называемая исламская модель учета.

Однако процессы глобализации, интернационализации экономических, политических и общественных отношений постепенно приводят к созданию мирового рынка, для которого не существует национальных границ. Создаются и успешно действуют транснациональные корпорации, имеющие компании в различных странах мира. Эти и другие причины явились предпосылками формирования системы учетной информации на международном уровне – Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В английском языке МСФО имеют два названия и соответственно две аббревиатуры:

- International Financial Reporting Standards – IFRS;
- International Accounting Standards – IAS;

Работа по созданию МСФО началась в 1973 г., когда в результате соглашения между профессиональными ассоциациями и объединениями бухгалтеров и аудиторов 10 стран, таких как Австралия, Великобритания, Германия, Голландия, Ирландия, Канада, Мексика, США, Франция и Япония, был образован Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО).

В 1995 г. КМСФО заключил соглашение с Международной организацией комиссий по ценным бумагам с целью завершить

к 1999 г. работу над подготовкой основного комплекта МСФО. Это соглашение имело огромное значение для последующего развития и продвижения МСФО. В декабре 1998 г. КМСФО завершил программу подготовки основных стандартов. На смену гармонизации финансовой отчетности пришел процесс их конвергенции.

В апреле 2001 г. КМСФО был реорганизован в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО).

Замена названий стандартов произошла еще и потому, что международные стандарты не занимаются методологией бухгалтерского учета, а лишь стандартизацией конечного продукта учета – финансовой отчетностью.

В 2009 г. КМСФО впервые опубликовал перевод стандартов на русский язык, который можно найти на официальном сайте Совета – www.iasb.org – и на официальном сайте Министерства финансов России.

Официальный язык стандартов МСФО – английский. В РФ в связи с переходом страны на МСФО с 2011 г. принят официальный перевод документов МСФО на русский язык.

В соответствии со ст. 8 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» организации составляют, представляют и публикуют консолидированную финансовую отчетность, начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории Российской Федерации, за исключением организаций, указанных в части 2 этой статьи, которые представляли консолидированную финансовую отчетность с 2015 г.

Порядок признания МСФО и разъяснений МСФО для применения на территории Российской Федерации установлен Положением, утвержденным постановлением правительства РФ от 25.02.2011 № 107 (далее – Положение).

МСФО представляют собой единый комплект высококачественных глобальных стандартов финансовой отчетности, которые концептуально основаны на общих принципах отражения хозяйственных операций и событий. Они требуют представления качест-

венной, прозрачной и сравнимой информации о деятельности коммерческих организаций любых форм собственности.

Система МСФО состоит из следующих взаимосвязанных частей:

- 1) концептуальные основы представления финансовых отчетов;
- 2) стандарты (IAS, IFRS);
- 3) интерпретации и разъяснения (IFRIC, SIC).

Все перечисленные элементы образуют единую систему и не могут применяться в отдельности. Вместе с тем каждый документ как элемент системы имеет определенное значение.

Принцип построения международных стандартов – от общего к частному. Таким образом, международные стандарты начинаются с изложения основных базовых принципов, в соответствии с которыми следует формировать финансовую отчетность. Если какой-либо частный регламент отсутствует в том или ином стандарте, то принять конкретное решение в нестандартной ситуации бухгалтер сможет, используя знания базовых принципов и основываясь на собственном профессиональном суждении.

Принципы подготовки и составления финансовой отчетности, лежащие в основе построения всех стандартов, разъясняют и отвечают на ряд фундаментальных вопросов (табл. 1).

Т а б л и ц а 1

Значение и область действия концептуальных основ составления финансовых отчетов

Разъясняют	Отвечают на ряд фундаментальных вопросов
Цели финансовой отчетности	Что такое финансовая отчетность?
Качественные характеристики, определяющие полезность информации финансовой отчетности	Для чего предназначена финансовая отчетность?
Порядок определения, признания и оценки элементов финансовой отчетности	Кому предназначена финансовая отчетность?
Сущность капитала и содержание концепции его поддержания	Благодаря чему финансовая отчетность становится полезной?

Процедуру разработки, согласования и утверждения МСФО можно представить следующими последовательными этапами:

1. Определение и анализ соответствующих вопросов бухгалтерского учета и рассмотрение возможности применения к ним принципов подготовки и составления финансовой отчетности.

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

3. Проведение консультаций с членами Консультативного совета по МСФО относительно включения данных вопросов в повестку заседания СМСФО*.

4. Создание консультативной группы для оказания консультативной поддержки СМСФО.

5. Публикация дискуссионного документа (ДД) для всеобщего обсуждения.

6. Публикация проекта положения (ПП) для всеобщего обсуждения.

7. Рассмотрение всех комментариев, полученных в установленный период.

8. Если признано необходимым, проведение общественных слушаний и тестирования в реальной обстановке.

9. Утверждение стандарта по крайней мере девятью голосами членов СМСФО.

1.2. Понятие и цели финансовой отчетности.

Пользователи информации финансовой отчетности

Финансовая отчетность – это структурированное представление финансового положения и операций, осуществленных компанией.

Цель финансовой отчетности – это представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и де-

* Примечание: этапы, выделенные полужирным шрифтом, обязательны в соответствии с Уставом СМСФО.

нежных потоках организации, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений. Финансовая отчетность показывает результаты управления ресурсами, доверенными менеджменту компании.

Пользователями финансовой отчетности являются потенциальные инвесторы, акционеры, кредиторы, заимодавцы, поставщики, покупатели, работники компании, правительства и их органы, общественность. Несмотря на многообразие групп пользователей финансовой отчетности по МСФО, общепризнанным считается, что ее главными пользователями являются инвесторы. Так как при неэффективной деятельности компании инвесторы в первую очередь терпят убытки и, наоборот, при процветании компании – получают сверхприбыль от чистых активов после погашения всех требований долговых кредиторов.

Стандарты МСФО являются общими правилами, принципами, на основании которых формируются финансовые отчеты, то есть конечный продукт учетного процесса.

Преимущества финансовой отчетности, составленной по МСФО, в том, что она дает полную картину бизнеса, основанную на максимально прозрачных рыночных принципах признания и измерения различных элементов отчетности.

Данные МСФО помогают руководству точно определять оптимальные способы финансирования бизнеса, выявлять потенциальные проблемы с соблюдением условий банковских договоров, производить высокоуровневый анализ валового дохода и сравнивать его с аналогичным у конкурентов – публичных компаний.

Отчетность, составленная по МСФО, облегчает руководителю понимание связей между реальными рыночными событиями и данными финансовых отчетов, повышает прозрачность принятия управленческих решений и способствует повышению их качества в результате анализа финансовой отчетности.

Таким образом, при формировании отчетной информации с учетом базовых положений МСФО бухгалтер должен

стремиться к реализации основной цели финансовой отчетности – удовлетворению заинтересованных пользователей полезной информацией.

1.3. Основополагающие допущения (принципы) составления финансовой отчетности и качественные характеристики содержащейся в ней информации

В МСФО концептуальные основы сформулированы в отдельном документе, который служит базой для формирования и оценки самих стандартов.

Концептуальные основы задают лишь общее направление и логику стандартов. Поэтому в случае, когда возможны различия между концептуальными основами и каким-либо стандартом МСФО, последний имеет преимущество, если данная конкретная хозяйственная ситуация прямо адресована к этому стандарту. Если же определенная хозяйственная ситуация не отражена ни в одном стандарте, то для решения отражения ее в финансовой отчетности необходимо соблюдать следующую иерархию для принятия решения:

- 1) вначале должны использоваться стандарты и интерпретации, имеющие дело с похожими ситуациями;
- 2) затем должно применяться руководство из концептуальных основ финансовой отчетности;
- 3) далее могут быть рассмотрены прочие стандарты учета и отчетности, например, других стран – US GAAP;
- 4) и, наконец, можно проанализировать и применить общепринятую отраслевую практику.

Основополагающим допущением МСФО является концепция непрерывности деятельности – предположение, что компания будет работать в обозримом будущем и у нее нет намерения прекратить свою деятельность.

Информация, содержащаяся в отчетах, должна быть прозрачна для пользователей и сравнима по всем представленным

периодам. Достижение этих целей обеспечивается соблюдением следующих качественных характеристик.

Все качественные характеристики делятся на два уровня – фундаментальные (основополагающие) и улучшающие (т.е. повышающие полезность информации).

1-й уровень – фундаментальные (основополагающие):

1) *уместность/релевантность* для пользователей, для принятия решений:

– позволяет оценивать прошлые, настоящие и будущие события;

– обеспечивает существенность информации;

– ценность информации для прогнозирования в будущем.

2) *правдивое представление* обеспечивают:

– нейтральность информации;

– ее полнота;

– и точность информации.

2-й уровень – улучшающие характеристики, т.е. повышающие полезность:

1) *сопоставимость* – по времени, по аналогичным компаниям;

2) *проверяемость*;

3) *своевременность*;

4) *понятность* – предполагаем, что у пользователей финансовой отчетности достаточно знаний по МСФО.

Информация является существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на решение пользователей.

Обычно компании на практике выбирают уровень существенности в твердой сумме.

МСФО применяются к существенным статьям.

Пример. Группа компаний выбрала уровень существенности 200 тыс. долл. При подготовке отчетности по МСФО статьи, сумма которых менее 200 тыс. долл., анализируются в отдельности и по совокупности, а затем агрегируются для представления в отчетности (требуемая детальная информация подлежит раскрытию в пояснениях к отчетности).

Еще один важный подход в МСФО – это ограничение в отношении затрат, связанное с полезностью представляемых финансовых отчетов, то есть выгоды, извлекаемые из информации должны превышать затраты на ее получение.

Пример. Затраты на дополнительные аналитические исследования для компании составили бы 300 тыс. долл., а ожидаемый эффект от ее использования 200 тыс. долл.

Затраты на предоставление информации, которые несет отчитывающаяся компания, не должны превышать выгоды от ее использования. Правильное решение: так как затраты превышают выгоды, то делать исследование не нужно.

При отражении в учете любых фактов хозяйственной жизни необходимо соблюдать следующее правило – их экономическая сущность должна превалировать над юридической формой. В МСФО отражается сущность и экономическая реальность, а не юридическая форма сделок.

Пример. По договору купли-продажи компания продала оборудование с оставшимся сроком полезного использования три года, право собственности на оборудование по данному договору перешло к покупателю. Но одновременно был заключен другой договор на право пользования данным оборудованием компании-продавцом в течении трех лет с последующим выкупом этого оборудования за небольшую сумму по истечении этого времени. В данной ситуации, согласно МСФО, такая продажа актива в отчетности компании – продавца не может быть признана. Актив будет учитываться в отчете о финансовом положении компании-продавца.

1.4. Элементы финансовой отчетности и этапы ее формирования

Элементы финансовой отчетности – это статьи отчетности, характеризующие финансовое положение и финансовые результаты деятельности компании.

Формирование финансовой отчетности – это выявление и отражение в ней соответствующих элементов.

Элементами финансовой отчетности являются активы, обязательства, капитал, доходы и расходы.

Процесс формирования финансовой отчетности состоит из трех этапов, представленных на рис. 1.



Рис. 1. Процесс формирования финансовой отчетности

К элементам финансовой отчетности, характеризующим финансовое положение компании, относятся активы, обязательства и капитал компании.

Активы, согласно МСФО, – существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий.

То есть понятие «активы» – это необязательно имущество компании, это некий ресурс, возникший у компании в прошлом.

МСФО выделяют два критерия отнесения объекта учета к элементам финансовой отчетности:

1) существует вероятность того, что любая будущая экономическая выгода, связанная с объектом, будет получена или утрачена компанией;

2) объект может быть надежно оценен.

Будущая экономическая выгода – это возможность непосредственно или косвенно способствовать поступлению денежных средств или эквивалентов компании, включая возможность сокращения оттока денежных средств. Денежные средства соот-

ветствуют этому определению, поскольку они способствуют управлению другими ресурсами компании.

Обязательство – это задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

В обязательстве воплощен конкретный долг, который необходимо погашать или обязанность действовать определенным образом.

Пример. Обязательство, вытекающее из требований договора, – заключен договор поставки, по которому приобретено оборудование, – появилась обязательство в виде кредиторской задолженности.

При разработке полезных ископаемых возникают у компании обязательства по восстановлению природного ландшафта, устранению ущерба, нанесенного природной среде.

Следующим элементом финансовой отчетности является капитал. Капитал – это часть активов компании, остающихся после вычета всех обязательств, так называемый балансовый метод определения (рис. 2).

Актив	Пассив
Активы	Капитал = Чистые активы
	Обязательства

Рис. 2. Балансовый метод определения капитала

Размер капитала компании определяется правовыми, налоговыми факторами, а также он зависит от способов оценки, применяемых компанией.

МСФО предлагают две базовые концепции капитала – финансовую и физическую. МСФО предоставляют компаниям право выбора концепции поддержания капитала, что должно фиксироваться в учетной политике компании.

К элементам финансовой отчетности, характеризующим финансовые результаты деятельности компании, относятся доходы и расходы.

Понятие доходов и расходов дано через понятия активов и обязательств в отчете о финансовом положении (балансе).

Доходы – это увеличение активов или уменьшение обязательств компании. Это так называемый балансовый подход в МСФО. В отчете о прибылях и убытках доходы и расходы – это остаточные или балансирующие суммы от движения активов и обязательств компании. Если активы и обязательства признаны и правильно оценены, то, следовательно, правильно будут отражены доходы и расходы компании, а также конечный финансовый результат – прибыль / убыток.

Доходы – это увеличение экономических выгод компании за отчетный период, которое выражается в увеличении активов или уменьшении обязательств, результатом чего является увеличение капитала, не связанное с вкладами участников акционерного капитала.

МСФО подразделяют доходы на две группы:

- 1) доходы по обычным видам деятельности – выручка;
- 2) прочие доходы.

Расходы – это уменьшение экономических выгод компании в течение отчетного периода, происходящее в виде оттока (истощения) активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанного с его распределением между собственниками.

МСФО подразделяют расходы на две группы:

- 1) расходы по обычным видам деятельности;
- 2) убытки, которые могут возникать или отсутствовать в процессе деятельности компании.

Элементы, связанные с измерением финансового положения компании, характеризуются базовым уравнением:

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

Исходя из этого уравнения, МСФО дает определение капитала как остаточного интереса собственников в активах после вычета всех обязательств.

Признание элемента финансовой отчетности означает его отражение в отчетности в виде отдельной статьи. МСФО выделяет следующие критерии признания активов и обязательств:

1) существует вероятность получения или оттока будущих экономических выгод, связанных с объектом, отвечающим определению элемента;

2) объект имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно определена.

Признание элемента в финансовой отчетности осуществляется только при одновременно выполнении этих двух критериев.

1.5. Методы оценки стоимости и концепция поддержания капитала

Признание элемента в финансовой отчетности предполагает его оценку. Оценка – это определение денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в отчетность.

В зависимости от стоящих задач в соответствии с МСФО к определению стоимости применяются различные концепции:

1) исторической стоимости;

2) ценность использования и стоимость исполнения (дисконтированная стоимость);

3) текущей стоимости;

4) текущей стоимости замещения;

5) справедливой стоимости.

Важной чертой МСФО является широкое применение дисконтированной стоимости как следствие применения концепции временной стоимости денег.

Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности отмечают, что существуют альтернативные способы оценки элементов финансовой отчетности.

Некоторые методы оценки для измерения элементов финансовой отчетности, рекомендуемые МСФО, можно представить следующим образом (табл. 2).

Таблица 2

Методы оценки для измерения элементов финансовой отчетности

Метод оценки	Содержание метода при оценке	
	активов	обязательств
Первоначальная (историческая) стоимость (фактическая стоимость приобретения)	Сумма денежных средств или их эквивалентов, уплаченная в момент приобретения актива (см. МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»)	Сумма, полученная в обмен на обязательство
Текущая стоимость (в российском учете – восстановительная стоимость)	Сумма, которую нужно было бы уплатить, если бы такой же или аналогичный актив приобретался сейчас	Недисконтированная сумма, требуемая для погашения обязательства в настоящий момент времени
Реализуемая стоимость (цена погашения)	Сумма, которую можно получить в настоящее время от продажи актива в нормальных условиях (см. МСФО (IAS) 2 «Запасы»)	Недисконтированная сумма, которую предполагается потратить для погашения обязательств при нормальном ходе дел
Приведенная (дисконтированная) стоимость	Текущая дисконтированная стоимость будущих чистых денежных потоков, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел	Текущая дисконтированная стоимость будущего чистого выбытия денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе дел (см. МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»)
Справедливая стоимость	Денежная сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми сторонами	Денежная сумма, за которую можно погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми сторонами

МСФО предполагают две базовые концепции капитала – финансовую и физическую. Цель деятельности любой компании состоит в поддержании капитала и получении прибыли. Концепция поддержания капитала определяет условия сохранения капитала и дает собственникам компании ориентир для признания и измерения прибыли.

Согласно финансовой концепции поддержания капитала, он сохраняется в том случае, когда совпадают денежные оценки величины чистых активов в конце и начале отчетного периода (без учета вкладов и изъятий владельцев компании). Прибыль считается полученной, если денежная сумма чистых активов в конце периода после вычета вкладов владельцев и выплаченных им дивидендов в течение периода превышает денежную сумму чистых активов в начале периода.

Физическая концепция капитал трактует его как уровень производственного потенциала или операционных возможностей компании. Согласно этой концепции капитал компании сохраняется, если ее производственные возможности в конце отчетного периода не снизились в сравнении с началом периода. Прибыль в этом случае представляет собой стоимость увеличения производственных возможностей компании.

МСФО предоставляет компаниям право выбора концепции поддержания капитала, что фиксируется в их учетной политике.

1.6. Первое применение МСФО согласно IFRS 1 «Первое применение МСФО»

При принятии решения о переходе на МСФО необходимо проанализировать ряд вопросов, связанных с практикой и техникой составления отчетности по МСФО:

1. Есть ли у компании специалисты с достаточными знаниями МСФО или необходимо нанимать специалистов на краткосрочной либо долгосрочной основе?

2. Каково влияние перехода на МСФО на финансовое положение и финансовые результаты деятельности компании?

3. Как применение МСФО изменит систему учета в компании?

4. Как будет воспринята новая информация собственниками и аналитиками компании? Какая дополнительная информация им будет необходима для раскрытия в примечаниях к отчетности для понимания и оценки финансовой отчетности по МСФО?

5. Повлияет ли принятие решения на МСФО на отношения с кредиторами? Не ухудшатся ли при этом основные показатели отчетности?

6. Какие ресурсы необходимы для работы и подготовки сотрудников компании для перехода на МСФО?

МСФО (IFRS 1) «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности» рассматривает вопрос о подготовке первого полного комплекта финансовой отчетности по МСФО.

В соответствии с IFRS 1 первая финансовая отчетность, составленная по МСФО, – это первая годовая финансовая отчетность компании, в которой без каких-либо дополнительных оговорок указано на ее полное соответствие МСФО.

Отчетность организации признается соответствующей МСФО, если:

1) при ее составлении учтены все МСФО, принятые на дату ее представления и имеющие отношение к деятельности компании;

2) представленная в отчетности информация отвечает всем требованиям каждого применяемого стандарта и каждой применяемой интерпретации/разъяснения.

Но в любом случае принципиальным моментом является раскрытие информации в примечаниях к отчетности, объясняющей, каким образом переход на МСФО повлиял на финансовое положение, финансовые результаты деятельности и денежные потоки компании (отраженные соответственно в отчете о финансовом положении (балансе), отчете о прибылях и убытках, а также в отчете о движении денежных средств компании).

Основные этапы подготовки первого комплекта финансовой отчетности, составленного по МСФО:

1) разработать учетную политику, положения которой соответствуют требованиям МСФО, действующим на отчетную дату составления первой финансовой отчетности по МСФО. Положения учетной политики должны учитываться при формировании входящих остатков отчета о финансовом положении (баланса) и отчетности за все периоды, включенные в первую финансовую отчетность, составленную по МСФО;

2) на дату перехода на МСФО в соответствии с заложенными в них принципами сформировать вступительный отчет о финансовом положении (баланс). Привести в соответствие с МСФО данные предыдущего периода, предшествующего переходу на МСФО. При этом необходимо иметь в виду, что в отчетности, впервые составленной по МСФО, должны быть представлены сравнительные данные как минимум за один предшествующий период (год);

3) обратить особое внимание на вопрос оценки статей в отношении входящих остатков отчета о финансовом положении (баланса), а также сумм, касающихся всех прочих периодов, представленных в финансовой отчетности по МСФО. Все признанные активы и обязательства должны оцениваться: по исторической стоимости, справедливой и дисконтированной стоимости – в соответствии с требованиями соответствующих стандартов. При этом может измениться оценка активов и обязательств;

4) в соответствии с требованиями МСФО подготовить полный комплект первой отчетности. Общий принцип – финансовая отчетность, составленная впервые по МСФО, должна быть подготовлена так, как будто компания все время составляла отчетность по МСФО – это так называемый ретроспективный подход.

Для правильного понимания и применения перечисленных этапов перехода стандарт вводит следующие основные определения:

1. Первая финансовая отчетность по МСФО – это первый годовой комплект финансовой отчетности, в отношении подго-

товки которого делается четкое заявление о полном соблюдении МСФО.

2. Отчетная дата – это конец последнего периода, за который составлена годовая или промежуточная финансовая отчетность.

3. Дата перехода на МСФО – это начало самого раннего периода, за который компания представила полную сравнительную информацию в соответствии с МСФО в своей первой финансовой отчетности, составленной по МСФО. На эту дату, в соответствии с требованиями МСФО, составляется вступительный отчет о финансовом положении (вступительный / входящий баланс).

4. Вступительный / входящий отчет о финансовом положении (вступительный / входящий баланс) – это баланс, составленный компанией на дату перехода на МСФО. Дата перехода на МСФО зависит от числа периодов, за которые в финансовой отчетности представляется сравнительная информация.

***Пример.** Совет директоров компании «Альфа» принял решение о формировании первой отчетности по МСФО за 2019 г., подготовив сравнительную информацию за один год.*

В этом случае учетная политика компании должна соответствовать требованиям каждого МСФО, действовавшего на 31 декабря 2018 г. Она должна учитываться при формировании вступительного отчета о финансовом положении (вступительного баланса) на 1 января 2018 г., всех форм отчетности, составленных за 2019 г., а также при подготовке сравнительной информации за 2018 г.

***Пример.** Совет директоров компании «Бета» принял решение о формировании первой отчетности по МСФО за 2019 г. При этом сравнительную информацию решено представить за два года.*

В данной ситуации датой перехода на МСФО и датой подготовки вступительного отчета о финансовом положении (вступительного баланса) будет считаться 1 января 2017 г.

Помним, что при подготовке первой финансовой отчетности по МСФО, необходимо пересчитать по требованиям МСФО все показатели и предпредыдущего дате перехода отчетного го-

да, чтобы показатели вступительного отчета о финансовом положении (вступительного баланса) также соответствовали требованиям МСФО.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие модели бухгалтерского учета вам известны? Охарактеризуйте их.

2. Каковы предпосылки появления Международных стандартов финансовой отчетности?

3. Укажите цель и задачи деятельности Совета по МСФО.

4. Какова процедура создания и утверждения МСФО?

5. Назовите основные причины, по которым транснациональные корпорации могли бы предпочесть принятие МСФО в качестве единственного стандарта финансовой отчетности. Какие проблемы могут помешать их широкому распространению?

6. Назовите основные принципы подготовки и представления финансовой отчетности.

7. Объясните, почему важно отражать хозяйственные операции исходя из их экономической сущности, а не юридической формы. Какие негативные последствия при составлении финансовой отчетности возможны в случае игнорирования этого принципа?

8. Определите качественные характеристики информации финансовой отчетности. Раскройте их экономический смысл.

9. Перечислите элементы финансовой отчетности. Какова последовательность и критерии признания в финансовой отчетности активов и обязательств?

10. Руководствуясь схемами, отраженными на рис. 1 и 2, приведите примеры различных ситуаций по признанию активов и обязательств.

11. Раскройте сущность базовых концепций капитала. Приведите примеры их расчета.

12. Перечислите требования IFRS 1 при применении ретроспективного подхода пересчета показателей финансовой отчетности.

Задание для самопроверки

Задание 1. Компания «Альфа» отвезла товар на рынок, потратив 200 тыс. долл. на дорогу, и продала его компании «Бета» в результате сделки между независимыми сторонами по договорной цене 500 млн долл. Компания «Бета» доставила данный товар на собственное предприятие, потратив на транспортные расходы 300 тыс. долл.

Рассчитайте:

- 1) цену продажи компании «Альфа»;
- 2) чистую стоимость реализации компании «Альфа»;
- 3) цену покупки для компании «Бета»;
- 4) историческую стоимость для компании «Бета»;
- 5) текущую стоимость замещения для компании «Бета»;
- 6) справедливую стоимость для компании «Альфа» перед продажей;
- 7) справедливую стоимость для компании «Бета» после продажи.

Определите количественные соотношения между перечисленными видами стоимости.

Тесты по теме 1

1. Согласно «Принципам подготовки и представления финансовой отчетности» достоверность информации подразумевает:

- А) существенность и сравнимость;
- Б) полноту, нейтральность и отсутствие ошибок;
- В) отсутствие ошибок и проверяемость.

2. Выполнение организацией конкретного требования какого-либо МСФО по раскрытию информации не требуется, если соответствующая информация не является:

- А) важной;
- Б) существенной;
- В) доступной.

3. Качественные характеристики, повышающие полезность информации, согласно «Принципам подготовки и представления финансовой отчетности»:

А) сопоставимость, проверяемость, своевременность, понятность;

Б) проверяемость, понятность;

В) своевременность и понятность.

4. Согласно «Принципам подготовки и представления финансовой отчетности» фундаментальными качественными характеристиками являются:

А) сравнимость и уместность;

Б) надежность и консерватизм;

В) уместность и достоверное (правдивое) представление.

5. Согласно «Принципам подготовки и представления финансовой отчетности» ограничение, связанное с затратами на представление полезной финансовой информации:

А) предоставление всей информации, которую каждый пользователь считает уместной;

Б) соотношение затрат и выгод;

В) непрерывность деятельности.

6. Согласно «Принципам подготовки и представления финансовой отчетности» актив должен признаваться, если:

А) поступление будущих экономических выгод, связанных с этим активом, представляется вероятным, и имеется стоимость, которая может быть надежно оценена;

Б) право собственности на актив получено;

В) актив получен и используется компанией.

7. Знания пользователя о хозяйственной деятельности и бухгалтерском учете исходно предполагаются:

А) достаточными;

Б) отсутствующими;

В) всесторонними.

8. Отчетность, составленная на основе принципа непрерывности деятельности, предполагает, что хозяйственная деятельность будет продолжаться в течение:

- А) обозримого будущего;
- Б) шести месяцев;
- В) одного года.

9. Когда отступление от МСФО оказывает продолжающееся влияние на показатели:

- А) требуется обеспечить выполнение требований МСФО;
- Б) информация об этом должна раскрываться в каждом отчетном периоде;
- В) создается актив по отложенному налогу.

10. Информация, содержащаяся в финансовых отчетах, дает представления по следующим элементам финансовой отчетности:

- А) активы; обязательства; капитал; кадровая политика; доходы и расходы;
- Б) активы; обязательства; капитал; кадровая политика; доходы и расходы; изменения капитала; движение денежных средств;
- В) активы, обязательства, капитал, доходы и расходы.

2. СОСТАВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ПОРЯДОК ЕЕ СОСТАВЛЕНИЯ И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ

Содержание темы

2.1. Общие требования по формированию финансовой отчетности по МСФО.

2.2. Требования к отчету о финансовом положении (балансу) в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 1.

2.3. Требования к отчету о прибылях и убытках и прочему совокупному доходу в соответствии с МСФО (IAS) 1.

2.4. Требования к отчету об изменении капитала (ОДК) или об изменении капитала (ОИК).

2.5. Требования к отчету о движении денежных средств (ОДДС).

2.6. Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибках.

2.7. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы.

2.8. События после отчетного периода.

2.9. Представление информации по сегментам бизнеса.

2.10. Промежуточная отчетность компании.

2.11. Составление финансовой отчетности компании в случае существенных изменений условий ее деятельности.

2.12. Иностранная валюта.

2.13. Справедливая стоимость.

Краткое изложение основных положений

2.1. Общие требования по формированию финансовой отчетности по МСФО

Основопологающим документом для составления финансовой отчетности служит МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Цель данного стандарта – это регламентация представления финансовой информации общего характера использования. Основными задачами, конкретизирующими цель стандарта, являются:

1) обеспечение сопоставимости информации, содержащейся в финансовых отчетах, с отчетностью компании за предшествующие периоды и отчетностью других компаний;

2) формирование качественной информации, характеризующейся должным уровнем раскрытия, достоверностью, нейтральностью, осмотрительностью, аналитичностью, способствующей принятию оптимальных управленческих решений различными субъектами бизнеса.

Для достижения этой цели МСФО (IAS) 1 определяет общие требования по представлению финансовой отчетности, рекомендации по ее структуре и минимальные требования к ее содержанию.

Финансовая отчетность должна составляться не реже одного раза в год и содержать цифровую информацию минимум за два отчетных периода. Датой отчетности считается последний календарный день отчетного периода. МСФО не требует от компаний установления финансового года, равного календарному, но отчетный период должен составлять не менее 12 месяцев.

Ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности несет руководство компании (совет директоров и / или другой руководящий орган). МСФО (IAS) 1 является документом, обязательным к применению всеми компаниями, формирующими финансовую отчетность по международным стандартам. МСФО (IAS) 1 применяется к финансовой отчетно-

сти отдельной компании и консолидированной отчетности группы компаний.

В стандарте регламентированы требования к финансовой отчетности общего назначения. МСФО (IAS) 1 стандартизирует не учет, а финансовую отчетность общего назначения.

МСФО (IAS) 1 применяется в отношении всех отчитывающихся торговых, производственных и иных компаний как в государственном, так и в частном секторе.

Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки компании.

Эта цель может быть достигнута только при условии правильного использования МСФО с дополнительным раскрытием информации, где это требуется.

Полный комплект финансовой отчетности включает следующие виды отчетов:

- 1) отчет о финансовом положении (далее – ОФП) – баланс;
- 2) отчет о прибылях и убытках (далее – ОПУ);
- 3) отчет о совокупном доходе (далее – ОСД);
- 4) отчет о движении капитала или отчет об изменении капитала (далее – ОДК);
- 5) отчет о движении денежных средств (далее – ОДДС);
- 6) учетная политика (далее – УП) и примечания.

Примеры ОФП, ОПУ, ОДК и ОСД представлены далее с комментариями. Подготовке ОДДС посвящен отдельный стандарт МСФО (IAS) 7.

В начале пакета отчетов по МСФО обязательно публикуется письмо высшего руководства компании, в котором подтверждается, что публикуемая финансовая отчетность достоверна, соответствует всем применяемым МСФО и интерпретациям / разъяснениям. С точки зрения составления отчетности цель высшего менеджмента – это предоставление акционерам правдивой, полной и объективной информации о выполнении менеджерами своих обязательств перед инвесторами по эффективному управлению бизнесом.

Аудиторское заключение не обязательно для публикации отчетности, но убедительно, так как цель аудита – убедить пользователей финансовой отчетности в том, что эти отчеты дают точное представление о положении компании на определенную дату, и пояснить, как компания достигла данного положения.

Помимо перечисленных компонентов финансовой отчетности поощряется представление дополнительной информации в виде финансово-экономического обзора руководства, в котором описываются и объясняются основные характеристики финансового положения компании, финансовых результатов ее деятельности и указываются факторы, повлиявшие на уровень эффективности бизнеса. Такой отчет не имеет стандартной формы, но может включать следующие разделы:

1) внешние факторы, влияющие на результаты деятельности, включая изменения рыночной среды, в которой действует компания, предпринятые меры по минимизации негативных факторов, оказывающих влияние на деятельность компании;

2) инвестиционная политика компании, направленная на поддержание и улучшение финансовых результатов, включая дивидендную политику;

3) источники финансирования компании, политика в отношении оптимизации доли заемных средств и управления рисками;

4) достоинства и ресурсы компании, ценность которых не отражена в ОФП.

В МСФО (IAS) 1 поощряется представление любой дополнительной информации, способной помочь пользователям в принятии экономических решений.

Международные стандарты не устанавливают единых стандартных форм ОФП, ОПУ и других отчетов (кроме ОДДС, требования по составлению которого выделены в отдельный стандарт МСФО (IAS) 7), а лишь регламентируют минимальное количество информации, которое должно быть раскрыто в них, и устанавливают некоторые принципы подачи этой информации.

Достоверное представление о деятельности компании достигается надлежащим применением МСФО.

Любое отступление от МСФО (в чрезвычайных ситуациях) разрешается лишь тогда, когда соблюдение МСФО приводит к недостоверным результатам, при этом обязательно раскрывается факт отступления с обоснованием.

Достоверное представление включает:

- 1) выбор и применение соответствующей учетной политики;
- 2) представление информации, содержащей качественные характеристики финансовой отчетности;
- 3) раскрытие дополнительной информации в случаях, когда информация, представленная по требованиям МСФО, недостаточна для понимания пользователями по соответствующему вопросу.

Компания должна раскрыть:

- 1) уверенность руководства в том, что финансовая отчетность достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств;
- 2) соответствие финансовой отчетности применяемым МСФО во всех существенных аспектах, за исключением отступления от определенного МСФО для достижения достоверного представления;
- 3) название МСФО, от которого отступила компания;
- 4) характер отступления;
- 5) финансовое воздействие отступления на чистую прибыль (или убыток) компании, ее активы, обязательства, капитал, движение денежных средств в каждом из представленных периодов.

В соответствии с принципом непрерывности деятельности руководство компании, формируя финансовую отчетность, обязано:

- 1) оценивать (с учетом всей имеющейся информации о перспективах бизнеса) способность компании продолжать свою деятельность;
- 2) составлять финансовую отчетность на основе допущения непрерывности деятельности (в случае отсутствия инфор-

мации о будущей ликвидации компании или прекращении деятельности по другим причинам);

3) раскрывать факторы существенной неопределенности, которые могут повлиять на концепцию непрерывной деятельности.

Согласно принципу учета по методу начисления компания должна формировать финансовую отчетность (за исключением отчета о движении денежных средств) по методу начисления (концепция «соответствия фактов хозяйственной жизни тем периодам когда они возникли»). Метод начисления означает, что активы, обязательства, капитал, доходы и расходы:

1) признаются тогда, когда они возникают, а не по мере поступления или выбытия денежных средств или их эквивалентов;

2) регистрируются в учетных регистрах и представляются в финансовой отчетности тех периодов, к которым они относятся.

Также необходимо соблюдать последовательность представления информации в финансовой отчетности. Представление и классификация статей (показателей) в финансовой отчетности должны сохраняться от предыдущего периода к следующему.

Следующее требование к финансовой отчетности, составленной по МСФО, – существенность и агрегирование информации. Существенной является информация, если ее раскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации.

Необходимо соблюдать правила проведения взаимозачетов. Активы и обязательства не должны взаимозачитываться. Исключение составляют случаи, когда это требуется или разрешается другим стандартом. Доходы и расходы должны взаимозачитываться, если: во-первых, это регламентировано требованием соответствующего стандарта; во-вторых, прибыли, убытки и сопутствующие расходы, возникающие в результате таких же или аналогичных операций или событий, не являются существенными.

Финансовая отчетность должна представляться не реже одного раза в год и содержать цифровую информацию минимум за два отчетных периода. Датой отчета может считаться последний календарный день отчетного периода.

Учетная политика определяет базу для расчета сумм, представленных в отчетности. Подробнее требования к учетной политике рассматриваются в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, оценки и ошибки».

Финансовая отчетность общего назначения – это финансовая отчетность, предназначенная для пользователей, которые не имеют возможности требовать отчетность, отвечающую их конкретным информационным потребностям.

МСФО (IAS) 1 применяется к финансовой отчетности всех коммерческих компаний. МСФО (IAS) 1 применяется к финансовой отчетности отдельной компании и к консолидированной финансовой отчетности групп.

Система МСФО стандартизирует финансовую отчетность, а не бухгалтерский учет.

Стандарты МСФО возлагают ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности на высший менеджмент отчитывающейся компании. МСФО делают акцент на подотчетности высшего менеджмента перед своими акционерами в целях служения их интересам и добросовестного использования ресурсов, вверенных акционерами менеджменту. С точки зрения составления финансовой отчетности цель менеджмента – представление акционерам правдивой, полной и объективной информации о выполнении менеджментом своих обязательств перед инвесторами по эффективному управлению бизнесом.

В начале полного пакета отчетов по МСФО обязательно публикуется отчет высшего менеджмента, в котором он подтверждает, что руководство группы отвечает за подготовку консолидированной финансовой отчетности, достоверно отражающей во всех существенных аспектах консолидированное финансовое положение группы компаний по состоянию на отчетную дату, консолидированные результаты ее деятельности, движение денежных средств и изменения в собственном капитале за год, заканчивающийся на указанную отчетную дату, в соответствии с требованиями МСФО.

В списке обязательных отчетов, входящих в «пакет» МСФО, нет аудиторского заключения. Цель аудита – убедить пользователей финансовой отчетности в том, что эти отчеты дают точное представление о положении компании на определенную дату, и пояснить, как она достигла данного положения. Еще раз подчеркнем, что аудиторы выражают мнение о достоверности финансовой информации, содержащейся в финансовых отчетах, но не несут ответственности за данные отчетов.

Аудит финансовой отчетности, составленной по стандартам МСФО, обычно проводится аудиторами на основании особых стандартов – ISA (Международных стандартов аудита), разработанных Международной федерацией бухгалтеров.

Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки компании.

Эта цель достигается правильным использованием МСФО с дополнительным раскрытием информации, где это необходимо.

Достоверное представление включает:

- 1) выбор и применение соответствующей учетной политики;
- 2) представление информации, содержащей качественные характеристики финансовой отчетности;
- 3) раскрытие дополнительной информации в случаях, когда информация, представленная в соответствии с требованиями стандартов или интерпретаций, недостаточна для понимания пользователями соответствующей отчетной информации.

Пример. Выдержка из отчетности. Ответственность руководства компании. При подготовке консолидированной финансовой отчетности руководство компании несет ответственность за:

- ◆ выбор надлежащих принципов бухгалтерского учета и их последовательное применение;
- ◆ применение обоснованных оценок и расчетов;
- ◆ соблюдение требований всех действующих на отчетную дату МСФО и раскрытие всех существенных отклонений от МСФО в примечаниях к консолидированной финансовой отчетности;

♦ *подготовку финансовой отчетности, исходя из допущения, что Группа компаний будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, за исключением случаев, когда такое допущение неправомерно;*

♦ *разработку, внедрение и обеспечение функционирования эффективной и надежной системы внутреннего контроля в Группе;*

♦ *ведение бухгалтерского учета в соответствии с законодательством и стандартами бухгалтерского учета соответствующих юрисдикций, в которых Группа осуществляет свою деятельность;*

♦ *принятие мер для обеспечения сохранности активов Группы;*

♦ *выявление и предотвращение фактов мошенничества и прочих злоупотреблений.*

Вывод простой: отчетность по МСФО достоверна, если она соответствует всем применяемым компанией (Группой компаний) стандартам МСФО во всех существенных аспектах.

Руководство компании обязано:

♦ *оценивать способность компании продолжать свою деятельность с учетом всей имеющейся информации на обозримое будущее;*

♦ *составлять финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности;*

♦ *раскрывать факторы существенной неопределенности, которые могут повлиять на концепцию непрерывности деятельности.*

Принцип непрерывности деятельности не работает, если есть хотя бы малая вероятность того, что компания будет ликвидирована или прекратит свою деятельность.

Пример. Принцип непрерывности деятельности. Компания создана 1 марта 2018 г. под временный двухлетний проект по охране окружающей среды, который финансировался Минфином России.

При подготовке отчетности по МСФО на 31 декабря 2019 г. необходимо заявить, что компания готовит отчетность в отсутствие принципа непрерывности деятельности, так как остается всего два месяца до окончания реализации проекта.

2.2. Требования к отчету о финансовом положении (балансу) в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 1

ОФП должен включать, как минимум, следующие статьи:

- ◆ основные средства (ОС);
- ◆ инвестиционная недвижимость (ИН);
- ◆ нематериальные активы (НМА);
- ◆ финансовые активы (ФА);
- ◆ биологические активы (БА);
- ◆ инвестиции, учитываемые с использованием метода долевого участия (ИМДУ);
- ◆ запасы (З);
- ◆ торговая и прочая дебиторская задолженность (ДЗ);
- ◆ денежные средства и их эквиваленты (ДС);
- ◆ общая сумма активов, классифицированных как предназначенные для продажи, и активов, включенных в выбывающие группы, классифицированные как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (АДП);
- ◆ торговая и прочая кредиторская задолженность (КЗ);
- ◆ оценочные обязательства (ОО);
- ◆ финансовые обязательства (ФО);
- ◆ обязательства и активы по текущему налогу, как определено в МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (ОиА);
- ◆ отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы, как определено в МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (ОНО), (ОНА);
- ◆ обязательства, включенные в выбывающие группы, классифицированные как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5;
- ◆ неконтролирующие доли участия, представленные в составе собственного капитала (НДУ);
- ◆ выпущенный капитал и резервы, относимые к собственникам материнской компании (ВК).

И активы, и обязательства делятся в целях представления ОФП на две группы: краткосрочные и долгосрочные.

Активы и обязательства не должны взаимозачитываться («сворачиваться»), за исключением случаев, когда это требуется или разрешается другими стандартами МСФО.

Требуется представить все существенные статьи отдельно в самой отчетности.

Формат ОФП зависит от структуры балансового уравнения. На практике применяются два формата финансовой отчетности для подготовки ОФП, так как это строится на разных балансовых уравнениях:

1. Активы = Капитал + Обязательства. Этот формат используется, например, в России и США.

2. Чистые активы = Капитал. Такой формат применяется в Великобритании.

При классификации активов на краткосрочные и долгосрочные необходимо учитывать, что актив должен классифицироваться как краткосрочный, если он:

- ♦ предполагается, что будет реализован, продан или использован в ходе обычного операционного цикла компании;

- ♦ предназначен для использования в торговых целях;

- ♦ как ожидается, будет реализован в течение 12 месяцев с отчетной даты;

- ♦ представляет собой денежные средства или их эквиваленты, не имеющие ограничений в использовании.

Все прочие активы классифицируются как долгосрочные.

Обязательства – это текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду. Обязательства – это долг или обязанность действовать или выполнять что-либо определенным образом.

Они могут быть юридически обязательными как следствие договора или законодательного требования. Вместе с тем обязательства могут быть обусловлены нормальной деловой практикой, сложившимися обычаями коммерческих и некоммерческих отношений, желанием компании поддерживать хорошие деловые отношения или действовать по справедливости.

Виды обязательств компании:

1. Обязательство, возникающее как следствие приобретения товаров и услуг, необходимых для процесса функционирования компании.
2. Задолженность, возникающая в результате предоплаты.
3. Другие виды обязательств, возникающие в процессе функционирования компании.

Капитал – это доля активов компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств.

Состав капитал компании:

1. Средства, внесенные акционерами компании.
2. Нераспределенная прибыль.
3. Резервы и фонды, созданные за счет нераспределенной прибыли.
4. Прочие виды собственного капитала.

Пример формата ОФП.

*Отчет о финансовом положении (ОФП)
по состоянию на 31 декабря 20__г.*

<p><i>Долгосрочные активы</i> <i>Основные средства</i> <i>Нематериальные активы</i> <i>Гудвилл</i> <i>Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости</i> <i>Инвестиции в ассоциированные компании</i> <i>Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости (СС) через ПСД</i></p>	<p><i>Капитал и резервы</i> <i>Акционерный капитал и эмиссионный доход</i> <i>Резервы переоценки</i> <i>Нераспределенная прибыль</i> <i>Доля неконтролирующих акционеров</i></p>
<p><i>Краткосрочные активы</i> <i>Товарно-материальные запасы</i> <i>Дебиторская задолженность</i> <i>Прочие дебиторы</i> <i>Финансовые активы, учитываемые по СС через прибыль / убыток</i> <i>Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости</i> <i>Денежные средства и их эквиваленты</i></p>	<p><i>Долгосрочные обязательства</i> <i>Кредиты и займы</i> <i>Отложенные налоговые обязательства</i></p> <p><i>Краткосрочные обязательства</i> <i>Кредиторская задолженность</i> <i>Кредиты и займы</i> <i>Производные финансовые инструменты</i> <i>Текущий налог на прибыль</i> <i>Резервы (оценочные обязательства)</i></p>
<p><i>Итого активов</i></p>	<p><i>Итого капитал и обязательства</i></p>

Выбор способа группировки статей ОФП (баланса) определяет сама компания, которая должна указать целесообразность разделения активов и обязательств по временному признаку в самом ОФП (балансе) или в пояснениях. Об этом необходимо указать в учетной политике.

Если компания не использует эту классификацию, то активы должны быть представлены по степени (возрастания или убывания) ликвидности, а обязательства – в порядке срочности погашения.

Зачет активов и обязательств, доходов и расходов может быть:

1. МСФО (IAS) 12 требует, чтобы взаимозачет налоговых обязательств и активов проводился, если имеется юридически закрепленное право взаимозачета, и расчет проводится по чистой сумме.

2. МСФО (IAS) 20 разрешает зачет правительственной субсидии, полученной на актив, против стоимости актива как альтернативу признания отсроченного дохода.

3. Прибыль / убыток от реализации основных средств показывается как одна сумма в ОПУ: поступления от продажи минус балансовая стоимость выбывшего объекта.

2.3. Требования к отчету о прибылях и убытках (ОПУ) и прочему совокупному доходу в соответствии с МСФО (IAS) 1

Таким образом, ниже дается информация, подлежащая представлению в разделе о прибыли или убытке или в отчете о прибыли или убытке.

Доходы и расходы являются элементами финансовой отчетности, используемыми для оценки финансовых результатов деятельности компании за отчетный период.

Все полученные за год доходы и расходы, в том числе результаты изменения учетных оценок, обесценения активов, влия-

ния инфляции, изменения валютных курсов и т.д., включаются в ОПУ. Но некоторые показатели доходов и расходов могут не включаться в ОПУ, если обусловлены, например, изменениями в учетной политике или исправлением ошибок.

В ОПУ должны быть показаны, как минимум, следующие статьи:

- ◆ выручка;
- ◆ расходы на финансирование;
- ◆ доля в прибылях и убытках ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по долевым методу;
- ◆ расходы по налогам;
- ◆ суммарная посленалоговая прибыль / убыток от:
 - прекращенной деятельности,
 - оценки до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу при выбытии активов или реализуемых групп;
- ◆ прибыль или убыток;
- ◆ распределение прибыли или убытка за период между:
 - держателями акций материнской компании группы.
 - неконтролирующими акционерами.

Компания должна представлять в ОПУ (предпочтительно) или в примечаниях к финансовой отчетности аналитическую структуру доходов и расходов, используя классификацию, основанную либо на характере расходов, либо на функции расходов. Оба формата позволяют получить одинаковый результат, но по-разному раскрывают данные о формировании финансовых результатов в ОПУ. МСФО (IAS) 1 оставляет за компанией право выбора – воспользоваться при классификации расходов одним из двух методов: характера расходов или функции расходов.

Характер расходов – это однородный вид расходов (например, материалы, заработная плата, амортизация, независимо от выполняемой им функции).

По функциональному назначению расходы подразделяются на производственные и непроизводственные. Производственные расходы участвуют в формировании производственной се-

бестоимости: прямые затраты на материалы, прямые затраты на труд и производственные накладные расходы. Поэтому они несут в себе функцию производства.

Непроизводственные расходы на практике делятся на следующие группы:

- ♦ расходы на продажу – функциональное назначение – это продвижение готового к реализации товара или продукции;
- ♦ общие и административные расходы, которые необходимы для осуществления общего руководства компанией и решения общехозяйственных задач;
- ♦ прочие расходы – это те расходы, которые нельзя отнести ни к расходам на продажу, ни к общехозяйственным расходам.

ОПУ готовится за период нарастающим итогом. Рассмотрим варианты формы ОПУ.

Пример формата ОПУ по классификационным признакам

<i>ОПУ по ХАРАКТЕРУ РАСХОДОВ</i>	<i>Сумма</i>	<i>ОПУ по ФУНКЦИИ РАСХОДОВ</i>	<i>Сумма</i>
Выручка	X	Выручка	X
Прочий операционный доход	X	Себестоимость продаж	(X)
Изменения запасов готовой продукции и незавершенного производства	X/(X)	Валовая прибыль	X
Стоимость работы, выполненной компанией	X	Коммерческие расходы	(X)
Использованное сырье и расходные материалы	(X)	Общие и административные расходы	(X)
Затраты на персонал	(X)		
Затраты на амортизацию основных средств и НМА	(X)		
Прочие расходы на основную деятельность	(X)	Прочие операционные расходы	(X)
Финансовые расходы	(X)	Финансовые расходы	(X)
Доля в прибыли ассоциированных компаний	X	Доля в прибыли ассоциированных компаний	X
Прибыль до налогов	X	Прибыль до налогов	X
Расходы по налогу на прибыль	(X)	Расходы по налогу на прибыль	(X)
Прибыль после налогов	X	Прибыль после налогов	X
Приходится на:		Приходится на:	
– держателей акций материнской компании (МК)	X	– держателей акций материнской компании (МК)	X
– неконтролирующих акционеров	X	– неконтролирующих акционеров	X

В ОПУ статьи доходов и расходов только по операционной (обычной, текущей) деятельности раскрываются в одном из перечисленных форматов.

МСФО (IAS) 1 различает условно два вида доходов:

♦ заработанные и реализованные. Например, оказали услуги, выполнили работу, продали продукцию – признаем выручку. При этом неважно, прошла оплата или нет, применяем метод начисления. Продажа основных средств также создает либо прибыль, либо убыток. Эти доходы или убытки отражаются в ОПУ, то есть они формируют финансовый результат компании за период;

♦ заработанные и нереализованные. Переоценка земли есть доход компании, так как активы увеличились в цене, их можно продать при случае по более высокой цене по сравнению с ценой покупки. Но цена земли может снизиться, когда компании примет решение о продаже этого актива. Поэтому такие доходы принято называть нереализованными. Это как бы потенциальные, отложенные доходы компании.

Для наглядности представим данную группировку доходов в табл. 3.

Т а б л и ц а 3

Сравнительная таблица по классификации доходов

Доходы и расходы за период, признанные в ОПУ	Доходы и расходы за период, не признанные в ОПУ
Примеры: оказанные услуги, продажа товаров, продажа финансовых активов, продажа основных средств	Примеры: переоценка ОС, переоценка НМА, переоценка финансовых активов в наличии для продажи, курсовая разница, не признанная в ОПУ
ОПУ – отчет о прибылях и убытках	ПСД – прочий совокупный доход
1-я часть ОСД	2-я часть ОСД

Прочий совокупный доход (ПСД) и расход включает статьи доходов и расходов, которые не отражены в ОПУ. Движение в капитальных резервах за период, связанное с доходами и расходами за период, – это прочий совокупный доход (убыток) (ПСД).

Итак, общий совокупный доход (ОСД) состоит из двух компонентов:

1. Прибыль за период. Последняя строка из ОПУ, финансовый результат работы компании, иногда называемый «чистая прибыль» (в МСФО (IAS) 1 термин «чистая прибыль» отменен).

2. Прочий совокупный доход и расход. Переоценки (до-оценки или уценки) статей капитального характера за период.

МСФО (IAS) 1 предлагает два варианта представления финансовых результатов за период:

- ◆ можно опубликовать один отчет, называемый ОСД, который включает в себя две части: 1-я часть – ОПУ, 2-я часть – ПСД;

- ◆ можно делать два отчета: ОПУ и ОСД.

Пример. Для наглядности приведем пример двух форматов ОСД. Прибыль за год равна 2000 долл., а ПСД за вычетом соответствующего налога равен 525 долл.

Пример двух форматов ОСД отчет о совокупном доходе (ОСД) за год, окончившийся 31.12.2019 (1-й вариант)

Показатель	Сумма
1-я часть ОПУ	
Выручка	X
Себестоимость	(X)
Валовая прибыль	X
Прочие доходы	X
Административные расходы	(X)
Коммерческие расходы	(X)
Прочие расходы	(X)
Операционная прибыль	X
Доход от ассоциированных компаний	X
Финансовые расходы	(X)
Прибыль до налогов	X
Налог на прибыль	(X)
Прибыль за период	2000
2-я часть ПСД	
Прочий совокупный доход, в том числе...	525
<u>Совокупный доход</u>	<u>2525</u>

*Отчет о совокупном доходе (ОСД) за год,
окончившийся 31.12.2019 (2-й вариант)*

<i>Показатель</i>	<i>Сумма</i>
<i>Прибыль за период</i>	<i>2000</i>
<i>Прочий совокупный доход или убыток</i>	
<i>Дооценка недвижимости</i>	<i>500</i>
<i>Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи</i>	<i>50</i>
<i>Курсовая разница от пересчета зарубежной деятельности</i>	<i>(25)</i>
<i>Хеджирование денежных потоков</i>	<i>–</i>
<u><i>Совокупный доход</i></u>	<u><i>2525</i></u>

2.4. Требования к отчету о движении капитала (ОДК) или об изменении капитала (ОИК)

ОДК имеет такой же статус, как ОФП и ОПУ, и должен показывать:

1. Чистую прибыль или убыток за период.
2. Каждую статью доходов и расходов, прибыли и убытков, которая согласно требованиям других МСФО признается непосредственно в капитале.
3. Кумулятивный эффект изменений в учетной политике и прямую корректировку фундаментальных ошибок.

Кроме того, компания должна представлять либо в данном отчете, либо в примечаниях к финансовой отчетности следующую информацию:

1. Операции в отношении собственников по участию в капитале и распределению прибыли.
2. Сальдо накопленной прибыли (убытка) на начало и конец отчетного периода, а также ее изменение за период.
3. сверку между балансовой стоимостью каждого класса акционерного капитала, элемента эмиссионного дохода, вида резерва на начало и конец отчетного периода с отдельным раскрытием каждого их изменения.

Изменения величины и состава капитала компании за отчетный период отражают динамику чистых активов, влияние

отдельных факторов на рост или уменьшение элементов, составляющих собственный капитал.

Наиболее распространенный табличный формат представления ОДК (табл. 4), в котором каждому элементу капитала отведена отдельная графа.

Таблица 4

Пример отчета о движении капитала по компании
«Альфа», тыс. долл.

Показатель	Приходится на держателей акций МК				НДУ	Всего капитал
	АК	ЭД	РП	НРП		
Входящий остаток	X	X	X	X	X	X
Изменения в УП, исправление ошибок				(X)	(X)	(X)
Трансформированный остаток	X	X	X	X	X	X
Всего совокупные доходы и расходы, признанные за период			X	X	X	X
Перенос на НРП			(X)	X		
Дивиденды				(X)		(X)
Эмиссия акций	X	X				X
Исходящий остаток	X	X	X	X		X

Примечание: АК – акционерный капитал; ЭД – эмиссионный доход; РП – резерв переоценки; НРП – нераспределенная прибыль; НДУ – неконтролирующая доля участия, т.е. доля неконтролирующих акционеров.

2.5. Требования к отчету о движении денежных средств (ОДДС)

Составление ОДДС регламентируется отдельным стандартом МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств». Цель МСФО (IAS) 7 – представление информации об исторических изменениях в денежных средствах и их эквивалентах посредством отчета, в котором производится классификация де-

нежных потоков в результате осуществления компанией операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

В МСФО (IAS) 7 используются следующие основные термины:

- ♦ денежные средства – наличные средства и депозитные вклады, выдаваемые по требованию;

- ♦ эквиваленты денежных средств – краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в определенную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения ценности;

- ♦ потоки денежных средств – приток (положительный поток) и отток (отрицательный поток) денежных средств и их эквивалентов;

- ♦ чистый денежный поток – нетто-результат движения положительных и отрицательных денежных потоков (прирост или уменьшение) при осуществлении операций компании;

- ♦ операционная деятельность – основной вид деятельности, создающий выручку компании, и прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой;

- ♦ инвестиционная деятельность – приобретение и реализация долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам;

- ♦ финансовая деятельность – деятельность, которая приводит к изменениям размера, состава собственного капитала компании, а также кредитов и займов;

- ♦ прямой метод составления ОДДС – отражение непосредственных положительных и отрицательных валовых потоков денежных средств;

- ♦ косвенный метод составления ОДДС – отражение потоков денежных средств по операционной деятельности, реализуется через корректировку чистой прибыли (убытка).

В общем виде структура ОДДС может быть представлена тремя видами денежных потоков:

1. Операционный денежный поток.
2. Инвестиционный денежный поток.
3. Финансовый денежный поток.

МСФО (IAS) 7 требует следующую классификацию денежных потоков по трем видам деятельности:

1. Операционная деятельность – отражает достаточность денежных средств (без обращения к внешним источникам финансирования) для:

- ◆ погашения кредитов;
- ◆ поддержания производственных мощностей;
- ◆ выплаты дивидендов;
- ◆ новых инвестиций.

Используется для прогнозирования будущих денежных потоков, окупаемости затрат инвестиционного характера.

2. Инвестиционная деятельность – отражает направления использования денежных потоков с целью генерирования в будущем доходов, положительных денежных потоков от операционной деятельности. Отрицательный чистый денежный поток в период активизации капитальных затрат будет свидетельствовать о реализации стратегии компании в части расширения масштабов бизнеса (например, продажа ненужных основных средств, продажа долевых и долговых инструментов других компаний, приобретение, создание основных средств, приобретение долевых и долговых инструментов других компаний).

3. Финансовая деятельность – отражает сложившуюся потребность компании в заимствованиях денежных средств со стороны, а также используется для прогнозирования потребности в будущем (например, эмиссия собственных акций или других долговых инструментов, выплаты владельцам в связи с выкупом собственных акций, денежное погашение заимствований, произведенных ранее).

Потоки денежных средств по операционной деятельности разрешено представлять прямым методом (поощряется) или косвенным методом (табл. 5). Необходимо отметить, что результаты ОДДС одинаковы вне зависимости от способа составления.

Таблица 5

Методы составления отчета о движении денежных средств
по операционной деятельности компании

Прямой метод	Косвенный метод
<p>Раскрывается информация об основных видах валовых поступлений и платежей, которая может быть получена:</p> <p>а) либо из данных бухгалтерского учета;</p> <p>б) либо путем корректировки продаж и их себестоимости с учетом:</p> <ul style="list-style-type: none"> – изменений в запасах, операционной кредиторской и дебиторской задолженности за отчетный период; – других неденежных статей; – прочих статей, ведущих к возникновению инвестиционных или финансовых денежных потоков 	<p>Прибыль или убыток за отчетный период корректируются с учетом:</p> <p>а) результатов операций неденежного характера;</p> <p>б) любых отсрочек или начислений в отношении операционных денежных поступлений или платежей, относящихся к прошлым или будущим периодам;</p> <p>в) статей доходов и расходов, связанных с инвестиционными или финансовыми денежными потоками</p>

*Практический пример построения ОДДС компании «Альфа»
прямым и косвенным методами*

Исходная информация:

1. ОФП, тыс. долл., на 31.12.2019 г.

Показатель	На конец года	На начало года	Изменения
1	2	3	4
<i>Денежные средства</i>	170	120	50
<i>Дебиторская задолженность</i>	600	400	200
<i>Товарно-материальные ценности</i>	840	700	140
<i>Расходы будущих периодов</i>	60	40	20
<i>Итого оборотные активы</i>	1670	1260	410
<i>Основные средства</i>	2500	2100	400
<i>Накопленная амортизация</i>	(600)	(480)	(120)
<i>Итого внеоборотные активы</i>	1900	1620	280
<i>Итого активы</i>	3570	2880	690
<i>Кредиторская задолженность</i>	350	400	-50
<i>Проценты к уплате</i>	30	40	-10
<i>Налоговые обязательства</i>	220	120	100
<i>Итого краткосрочные обязательства</i>	600	560	40

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<i>Облигации к оплате</i>	<i>900</i>	<i>640</i>	<i>260</i>
<i>Итого долгосрочные обязательства</i>	<i>900</i>	<i>640</i>	<i>260</i>
<i>Обыкновенные акции</i>	<i>950</i>	<i>800</i>	<i>150</i>
<i>Нераспределенная прибыль</i>	<i>1120</i>	<i>880</i>	<i>240</i>
<i>Итого капитал</i>	<i>2070</i>	<i>1680</i>	<i>390</i>
<i>Итого обязательства и капитал</i>	<i>3570</i>	<i>2880</i>	<i>690</i>

2. ОПУ, тыс. долл., за 2019 г.

<i>Показатель</i>	<i>Сумма</i>
<i>Выручка</i>	<i>5900</i>
<i>Себестоимость продаж (без амортизации)</i>	<i>(3000)</i>
<i>Валовая прибыль</i>	<i>2900</i>
<i>Оплата труда и другие операционные расходы</i>	<i>(2160)</i>
<i>Амортизация основных средств</i>	<i>(240)</i>
<i>Прибыль прочая</i>	<i>160</i>
<i>Убыток от продажи основных средств</i>	<i>(60)</i>
<i>Прибыль до налогообложения и выплаты процентов</i>	<i>600</i>
<i>Процентные расходы</i>	<i>(70)</i>
<i>Налог на прибыль</i>	<i>(150)</i>
<i>Чистая прибыль</i>	<i>380</i>

3. Пояснения к ОФП и ОПУ за отчетный период:

♦ *приобретены основные средства (ОС) на сумму 700 тыс. долл., из которых 100 тыс. долл. выплачены наличными, а на 600 тыс. долл. выпущены облигации и переданы продавцу;*

♦ *за 120 тыс. долл. проданы основные средства, имевшие первоначальную стоимость 300 тыс. долл. и накопленную по ним амортизацию 120 тыс. долл., операция принесла убытки в размере 60 тыс. долл.;*

♦ *дебиторская задолженность (ДЗ) образовалась в результате продажи товаров;*

♦ *кредиторская задолженность (КЗ) образовалась в результате приобретения материально-производственных запасов (ТМЗ);*

♦ *выплачены денежные средства в сумме 180 тыс. долл. при погашении облигаций балансовой стоимостью 340 тыс. долл., операция принесла доход в сумме 160 тыс. долл.;*

♦ объявлены и выплачены дивиденды в размере 140 тыс. долл.;

♦ получены денежные средства в сумме 150 тыс. долл.

В результате размещения 3000 обыкновенных акций.

Решение.

1. Для составления ОДДС прямым методом отправной точкой является выручка от продаж, корректировки которой производятся с использованием данных ОПУ, а также изменения показателей ОФП.

ОДДС, тыс. долл.
(прямой метод)

Показатель денежных потоков	Порядок расчета	Влияние на денежный поток
1	2	3
1. Выручка от продаж (с учетом изменения ДЗ)	5900–200	5700
2. Себестоимость (с учетом изменения остатков ТМЗ и КЗ)	–3000–140–50	(3190)
3. Оплата труда и другие операционные расходы (с учетом изменения расходов будущих периодов)	–2160–20	(2180)
4. Процентные расходы (с учетом изменения процентных обязательств)	–70–10	(80)
5. Налог на прибыль (с учетом изменения налоговых обязательств)	–150+100	(50)
6. Итого чистые денежные средства по операционной деятельности (п. 1 – п. 2 – п. 3 – п. 4 – п. 5)	X	200
7. Денежные потоки по инвестиционной деятельности:		
7.1. Увеличение от продажи ОС		120
7.2. Уменьшение от покупки ОС		(100)
8. Итого чистые денежные средства по инвестиционной деятельности (п. 7.1 – п. 7.2)		20
9. Денежные потоки по финансовой деятельности:		
9.1. Увеличение в результате размещения акций		150
9.2. Уменьшение в связи с погашением облигаций		(180)
9.3. Уменьшение в результате выплаты дивидендов		(140)

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
10. Итого чистые денежные средства по финансовой деятельности (п. 9.1 – п. 9.2 – п. 9.3)		(170)
11. Итого чистое увеличение денежных средств в целом		50

2. Для составления ОДДС косвенным методом проводятся корректировки чистой прибыли, информация для которых берется из ОФП (графа «Изменения») и пояснений к отчетности. Ниже приведена часть ОДДС по операционной деятельности, так как по инвестиционной и финансовой деятельности показатели отчета останутся без изменения (то есть берем эту информацию из ОДДС, составленного прямым методом выше).

ОДДС, тыс. долл.
(косвенный метод)

Показатель денежных потоков	Влияние на денежный поток
<i>1</i>	<i>2</i>
1. Чистая прибыль	380
2. Денежные потоки по операционной деятельности:	
• увеличение ДЗ	(200)
• увеличение ТМЗ	(140)
• увеличение расходов будущих периодов	(20)
• уменьшение КЗ	(50)
• уменьшение процентов к оплате	(10)
• увеличение налоговых обязательств	100
• накопление амортизации (120+120)	240
• убыток от продажи ОС	60
• прибыль от выкупа облигаций	(160)
3. Итого чистые денежные средства по операционной деятельности (п. 1 +/- п. 2)	200

Вывод. Как видно из двух представленных ОДДС, составленных прямым и косвенным методами, величина чистых денежных средств (разница между их поступлением и выбытием)

ем) абсолютно одинакова и составляет по операционной деятельности 200 тыс. долл. Полученный положительный результат говорит о том, что компания действует успешно, т.е. за счет избыточной денежной массы, генерируемой в рамках прибыльной операционной деятельности, может частично финансировать приобретение основных средств, а также выплачивать дивиденды акционерам.

Примечания к финансовой отчетности. В примечаниях к финансовой отчетности компания должна:

- ◆ представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретной учетной политике, выбранной и примененной для существенных операций и событий;
- ◆ раскрывать информацию, требуемую МСФО, которая не представлена в самой финансовой отчетности;
- ◆ обеспечивать дополнительную информацию, которая не представлена в самой финансовой отчетности, но необходима для достоверного ее представления.

Примечания к финансовой отчетности компании должны быть представлены в упорядоченном виде. Они включают описание, подробный анализ показателей финансовой отчетности, а также дополнительную информацию, которая может быть полезна пользователям. Как правило, примечания представляют информацию в том порядке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности, ее сопоставлении в динамике, в сравнении с финансовой отчетностью других компаний.

2.6. Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибках

Учетная политика (УП) – это набор методов бухгалтерского учета, которые наиболее приемлемы для конкретной компании и положены в основу составления ее финансовой отчетности.

Порядок формирования учетной политики, а также критерии ее выбора, порядок учета и раскрытие изменений в учетной

политике, порядок учета изменений в расчетных оценках, порядок учета исправлений ошибок регламентированы МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, оценки, ошибки». Компания самостоятельно выбирает учетную политику, руководствуясь при этом иерархией принятия решений, представленной в стандарте.

Структуру учетной политики любой компании можно представить следующим образом (табл. 6).

Т а б л и ц а 6

Структура учетной политики компании

Внешняя часть УП	Внутренняя часть УП
<p>Это часть финансовой отчетности компании</p> <p>Содержит выдержки из МСФО</p> <p>В МСФО имеются требования к раскрытию информации</p>	<p>Это внутренняя инструкция компании</p> <p>Может содержать следующую информацию, не подлежащую публикации:</p> <ul style="list-style-type: none"> – как компания осуществляет закрытие отчетного периода – как определяется СПИ по объектам ОС и НМА – в какой форме документа компания отражает расчет срока СПИ – уровень существенности, применяемый в компании при составлении финансовой отчетности – методика расчета резервов

При выборе и применении УП необходимо руководствоваться соответствующими стандартами и интерпретациями, а также разъяснениями по их применению, выпущенными Советом по МСФО. В отсутствие конкретных стандартов и интерпретаций руководство компании самостоятельно разрабатывает УП и обеспечивает ее применение таким образом, чтобы информация, представляемая в финансовой отчетности, была уместной и достоверной.

УП включает в себя только правила составления отчетности, которые:

- 1) имеют отношение к специфике бизнеса данной компании;
- 2) основаны на выборе наиболее уместных альтернатив для каждой области учета, если таковые альтернативы предлагаются МСФО;
- 3) позволяют наиболее объективно и прозрачно представить результаты ведения бизнеса.

Пример. Выбор учетной политики:

♦ в своей УП компания может самостоятельно выбрать, учитывать ли ей свои объекты недвижимости по переоцененной (справедливой) стоимости или по фактической исторической за минусом накопленной амортизации и обесценения, согласно требованиям МСФО (IAS) 16 «Основные средства»;

♦ выбор компанией метода учета своих запасов. МСФО (IAS) 2 «Запасы» требует оценивать запасы по наименьшей из двух величин: себестоимости, или чистой цены продажи. Себестоимость можно рассчитывать по формуле FIFO либо как средневзвешенную величину, причем к аналогичным ТМЗ необходимо применять один и тот же способ оценки. Однако к разным категориям запасов могут применяться различные способы их оценки.

При формировании УП компания должна руководствоваться следующей иерархией принятия решений, которую можно представить в следующей последовательности:

- 1) если у компании на конкретную операции есть МСФО или интерпретация к ним. Если не описана данная операция в МСФО, то
- 2) компания рассматривает Принципы подготовки и представления финансовой отчетности. А если и там нет,
- 3) то компания смотрит прочие стандарты, например US GAAP. Если там нет, то
- 4) компания рассматривает практику применения в других компаниях.

Основные принципы УП:

1. Заявление о соответствии.
2. Принципы подготовки отчетности.
3. Принципы консолидации.

Итак, выбирая методы бухгалтерского учета, специалисты компании руководствуются профессиональным суждением, которое, в свою очередь, основано на:

- ◆ понимании деталей МСФО и возможности их применения в ситуациях, релевантных для бизнеса данной компании;
- ◆ знании и применении национальных бухгалтерских и налоговых правил;
- ◆ общепринятой отраслевой практике;
- ◆ профессиональном опыте финансовых специалистов компании.

Практическая реализация бухгалтерского учета зависит от принятой УП. Если УП меняется, то меняются и ОПУ, и ОФП. УП должна применяться компанией последовательно.

Все изменения УП можно сгруппировать по следующим признакам: обязательные и добровольные, характеристику которых можно представить следующим образом (табл. 7).

Т а б л и ц а 7

Изменения учетной политики

Обязательное изменение УП	Добровольное изменение УП
Пересмотр УП в этом случае обязателен, так как это требуется стандартом или интерпретацией.	Изменение УП возможно, если это приведет к тому, что в финансовой отчетности будет опубликована более надежная и уместная информация.
В случае опубликования нового стандарта, изменение учетных политик осуществляется в соответствии с его переходными положениями.	
Если новый стандарт не содержит переходных положений, изменение применяется ретроспективно.	Если пересмотр УП осуществляется добровольно, изменение применяется ретроспективно.
Ограничение ретроспективного подхода	Ограничение ретроспективного подхода

Все способы внесения изменений в УП подразделяются на две группы:

1) перспективный способ внесения изменений, т.е. новые правила применяем в текущем периоде и в будущих периодах;

2) ретроспективный способ внесения изменений означает представление информации таким образом, как если бы новая УП действовала всегда.

Ограничение ретроспективного подхода означает:

♦ для компании практически невозможно (нецелесообразно) применить какую-либо новую УП ретроспективно, потому что она не может определить соответствующее кумулятивное воздействие применения этой политики на все предшествующие периоды;

♦ компания применяет эту новую политику перспективно с начала самого раннего периода, для которого это практически возможно. Таким образом, она пренебрегает соответствующей частью кумулятивной корректировки активов, обязательств и собственного капитала, которые появились до этой даты. А также нужно учитывать соотношение «затраты – выгода».

Финансовая отчетность, составленная по МСФО, носит оценочный характер. Существует огромное количество предположений, суждений при подготовке финансовой отчетности. Независимо, обязательное изменение в УП или добровольное, нужно применять ретроспективный подход, но учитывать при этом ограничение по его применению.

Учет бухгалтерских оценок. Изменения в бухгалтерских оценках – это корректировки балансовой стоимости активов и обязательств вследствие пересмотра их текущего статуса и ожидаемых будущих выгод / задолженностей.

Оценка подлежит пересмотру в результате:

♦ перемены обстоятельств, на которых она основывалась;

♦ появления новой информации, нового опыта или последующих событий.

Последствия пересмотра бухгалтерской оценки признаются перспективно.

Пример:

- ◆ дебиторская задолженность оценивается с учетом корректировки на безнадежную и сомнительную задолженность;
- ◆ запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой цены продажи, но с учетом возможного устаревания;
- ◆ резерв, согласно МСФО (IAS) 37, по сути есть оценка будущего оттока экономических выгод;
- ◆ амортизация внеоборотных активов осуществляется на основании допущений о сроке их полезной службы и о способе потребления сосредоточенных в них экономических выгод.

Как же отличить изменения УП от оценки? Нужно различать, что:

- ◆ УП – это общие положения конкретных стандартов, в которых иногда допускаются альтернативные варианты выбора, как правило, ДВА;
- ◆ оценки – это более конкретные многочисленные расчетные предположения по учету операций.

Пример: изменение УП или оценки?

Изменение срока полезного использования и ликвидационной стоимости основных средств представляет собой пересмотр схемы получения экономических выгод. По сути это оценка. Это не изменение УП, иначе это означало бы переход от начисления амортизации активов (что запрещено в МСФО) к ее начислению в течение срока полезного использования (СПИ).

Результат изменений в расчетной оценке должен включаться в расчет чистой прибыли или убытка за данный отчетный период. При этом имеются два вида изменений в бухгалтерской оценке:

- ◆ воздействующие на прибыли и убытки только того периода, когда произошло изменение;
- ◆ влияющие на прибыли и убытки как периода, в котором произошло изменение, так и других последующих периодов.

В обоих случаях воздействие изменения, относящееся к текущему периоду, признается как доход или расход в текущем периоде. Соответствующее воздействие на будущие периоды, если оно имеется, признается как доход или расход будущих периодов.

Пример: изменение оценок.

◆ Изменение оценки суммы безнадежных долгов в текущем периоде касается только текущего периода.

◆ Изменение СПИ основных средств повлияет на текущий период и последующие периоды до нового изменения оценки.

Пример: пересмотр бухгалтерских оценок.

Оборудование куплено в начале года за 100 тыс. долл. Компания делает выбор бухгалтерских оценок в начале учета:

◆ СПИ – 5 лет,

◆ ликвидационная стоимость – 20 тыс. долл. (т.е. компания планирует использовать оборудование пять лет и потом продать его за 20 тыс. долл. на вторичном рынке).

Учет 1-й год: амортизируемая стоимость, т.е. сумма, которая попадает под амортизацию рассчитывается за вычетом ликвидационной и равна 80 тыс. долл.

Расчет амортизации за первый год: $(100 \text{ тыс.} - 20 \text{ тыс.}) / 5 \text{ лет} = 16 \text{ тыс. долл.}$

Балансовая (остаточная) стоимость: $100 \text{ тыс.} - 16 \text{ тыс.} = 84 \text{ тыс. долл.}$

Учет 2-й год: произошел пересмотр оценок:

◆ СПИ снижен до трех лет (осталось два года);

◆ ликвидационная стоимость – 30 тыс. долл. (оборудование после трех лет использования стоит дороже, чем после пятилетнего использования).

Амортизируемая стоимость: $84 \text{ тыс.} - 30 \text{ тыс.} = 54 \text{ тыс. долл.}$

Расчет амортизации за 2-й год: $(84 \text{ тыс.} - 30 \text{ тыс.}) / 2 \text{ года} = 27 \text{ тыс. долл.}$

Балансовая (остаточная) стоимость: $84 \text{ тыс.} - 27 \text{ тыс.} = 57 \text{ тыс. долл.}$

Итоговые цифры учета оборудования:

*Учет оборудования за три года в финансовой
отчетности (тыс. долл.)*

<i>Показатель</i>	<i>1-й год</i>	<i>2-й год</i>	<i>3-й год</i>
<i>Учет оборудования в ОФП</i>			
<i>Первоначальная стоимость</i>	100	100	100
<i>Накопленная амортизация</i>	16	43	70
<i>Балансовая (остаточная) стоимость</i>	84	57	30
<i>Расходы в ОПУ по годам</i>			
<i>Расход амортизации</i>	16	27	27

Ошибки. Ошибки, допущенные в предшествующие периоды, – это пропуски в финансовой отчетности и неправильно представленные в ней данные за один или несколько предшествующих периодов вследствие игнорирования или неправильного использования надежной информации, которая имела в наличии и должна была быть получена на момент утверждения финансовой отчетности за предыдущие периоды к публикации.

Существенные ошибки за предшествующие периоды исправляются ретроспективно в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденном к публикации после их обнаружения путем повторного представления сравнительной информации за предшествующий(-ие) период(-ы), представленный в отчетности, в течение которого была допущена ошибка.

Поскольку, с одной стороны, цель составления финансовой отчетности заключается в представлении пользователям правдивой информации, а с другой – в процессе бухгалтерских процедур возможно возникновение ошибок, то МСФО уделяет особое внимание порядку их исправления. При этом в соответствии с принципом существенности речь идет только о таких ошибках, наличие которых может повлиять на надежность финансовой отчетности, снижает ее полезность для пользователей, значительно искажает картину финансового положения компании.

Причины возникновения ошибок могут быть различными.

Пример: причины ошибок.

- ◆ математические ошибки;
- ◆ неправильное применение учетной политики;
- ◆ неверная интерпретация фактов хозяйственной жизни;
- ◆ мошенничество;
- ◆ невнимательность.

Правила ретроспективного исправления ошибок в отчетности можно представить следующим образом (табл. 8).

Т а б л и ц а 8

Правила исправления ошибок

Ошибка относится к прошлому году (периоду)	Ошибка имела место до самого раннего из представленных предшествующих периодов
Пересчет сравнительных сумм за предшествующий представленный период (прошлый год), в котором была допущена соответствующая ошибка	Пересчет входящих остатков активов, обязательств и собственного капитала за самый ранний из представленных предшествующих периодов
Изменение применяется ретроспективно, но касается только данных отчетности прошлого периода	Изменение применяется ретроспективно, но корректируют входящее сальдо нераспределенной прибыли прошлого года и данные прошлого года
Ограничение ретроспективного подхода	Ограничение ретроспективного подхода

Ограничение ретроспективного подхода – если отображение влияния ошибки на сравнительную информацию практически нецелесообразно (невозможно), то входящие остатки пересчитываются, начиная с того периода, с которого это становится возможным.

В МСФО (IAS) 8 классифицируются источники возникновения ошибок. Характер возможных ошибок и их влияние на пользователей финансовой отчетности представим в табл. 9.

Таблица 9

**Характер возможных ошибок и их влияние на пользователей
финансовой отчетности**

Источник ошибок	Примеры ошибок	Последствия для внешних пользователей отчетности
Неточности в вычислениях	При начислении амортизации на объект ОС не учтена его ликвидационная стоимость. В результате сумма амортизации занижена	В отчетности в завышенной оценке признана прибыль отчетного периода, что повышает оценку компании внешними пользователями
Неверное применение положений УП, которая может соответствовать МСФО	В соответствии с МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» процентные платежи по займам, привлеченным для создания квалифицируемого актива, должны капитализироваться. Это записано в УП компании. Однако в учете эти затраты списаны на расходы периода	В отчетности в завышенной оценке признана прибыль отчетного периода, что повышает оценку компании внешними пользователями
Недооценка или неверное толкование ФХЖ	Неверно оценены ликвидационная стоимость и СПИ ОС, величина справедливой стоимости (СС); неверно определена сумма резерва или он не сформирован вовсе. Например, в преддверии уплаты крупной денежной суммы по иску резерв в отчетности компании не отражен	Неадекватная оценка пользователями данных финансовой отчетности. В отсутствие резерва при предстоящем крупном платеже прибыль показывается завышенной, информация о будущем оттоке денежных средств недооцененной
Фальсификация отчетности и мошенничество	Нераскрытие фактов о связанных сторонах; приписки в выручке; необоснованное завышение стоимости активов; применение забалансовых схем финансирования	Завышенная оценка финансового состояния и результатов деятельности компании внешними пользователями

2.7. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы

Порядок учета резервов, условных обязательств и условных активов, требования к раскрытию информации о них, а также условия, необходимые для признания резервов, установлены МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Стандарт применяется только к тем резервам, которые являются обязательствами, а также требования стандарта распространяются на резервы, созданные в связи с реструктуризацией бизнеса (включая прекращаемую деятельность).

Резерв – это текущее обязательство

- ◆ на неопределенную сумму и / или
- ◆ с неопределенным сроком.

Обязательство признается текущим, если оно возникло из прошлых (обязывающих) событий и если урегулирование этого обязательства приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

Обязывающее событие – это событие, которое приводит к возникновению юридического или традиционного обязательства, погашению которого нет альтернативы.

Юридическое обязательство – это обязательство, вытекающее:

- ◆ из договора;
- ◆ из законодательства;
- ◆ из практики применения законодательства.

Фактическое (традиционное) обязательство – это обязательство, вытекающее из действий компании, когда она продемонстрировала третьим сторонам готовность взять на себя определенные обязанности:

- ◆ установившейся практикой деятельности;
- ◆ опубликованной политикой;
- ◆ достаточно конкретным текущим заявлением.

В результате у третьих сторон возникли обоснованные ожидания, что компания эти обязанности выполнит.

Обязывающие события могут вытекать, таким образом, из двух разных категорий обязательств (табл. 10).

Т а б л и ц а 1 0

Сравнительная характеристика двух видов обязывающих событий

Признаки сравнения	Юридические обязательства	Фактические обязательства
Источник	Требование закона. Условия договора	Обычная практика компании. Публичное заявление компании
Исполнение	Обязательное. Можно обязать компанию исполнить обязательство	Необязательное. В некоторых ситуациях невозможно заставить компанию платить
Неисполнение обязательства	Может быть судебный иск, решение, скорее всего, будет не в пользу компании	Может быть судебный иск, решение обычно благоприятно для компании
Ожидания третьих лиц	Уверены в исполнении	До определенной степени есть ожидания
Примеры	Гарантийные резервы, охрана окружающей среды, разборка и удаление актива, резервы по судебным искам, реструктуризация бизнеса, обременительные контракты	Резервы по охране окружающей среды, разборка и удаление актива, возврат товара недовольными покупателями

МСФО (IAS) 37 НЕ РАСПРОСТРАНЯЕТСЯ на следующие виды резервов:

1. Контративные счета, уменьшающие величину активов в ОФП:

- ♦ резервы по сомнительным долгам (МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»);
- ♦ резервы на уценку запасов (МСФО (IAS) 2 «Запасы»);
- ♦ резерв накопленных убытков по обесценению ОС и НМА (МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»).

2. «Капитальные» резервы, признаваемые в разделе «Капитал» ОФП и в прочем совокупном доходе в составе ОСД:

♦ резервы переоценки ОС (МСФО (IAS) 16 «Основные средства») и финансовых активов (МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»)

Основная задача стандарта – дать различие между:

- ♦ резервами, признаваемыми в самих отчетах;
- ♦ условными обязательствами, раскрываемыми лишь в Примечаниях к отчетности.

Резерв подлежит признанию тогда и только тогда, когда:

♦ есть обязывающее событие – у компании имеется текущее юридическое или фактическое (исходя из сложившейся бизнес-практики) обязательство по передаче экономических выгод, возникшее в связи с прошлыми событиями;

♦ вероятно, что погашение обязательств приведет к оттоку ресурсов, заключающих экономическую выгоду;

♦ сумма обязательств может быть надежно оценена.

Пример. Фактическое обязательство: утвержденная стратегия и учетная политика компании прямо предусматривают возмещение экологического ущерба потерпевшей стороне даже без возбуждения последней судебного процесса.

Оценка резервов. Сумма, признанная в качестве резерва, должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения обязательств компании на отчетную дату.

Для определения величины резервов все оцениваемые обязательства можно условно разделить на две группы:

- 1) определенные по сумме (точно известные);
- 2) оцениваемые обязательства.

Определенные по сумме обязательства позволяют оценить и признать сумму, подлежащую возмещению уже в момент их возникновения.

Пример. Компания по производству швейных машин тратила на гарантийное обслуживание в 2017–2018 гг. суммы в размере примерно 5 % от выручки от их продажи. Создавая в 2019 г. резерв под текущие гарантийные обязательства, компания, учитывая прошлый опыт, отчисляет на образование резерва 5 % от суммы продаж швейных машин.

Оцениваемые обязательства отличаются тем, что в момент их возникновения сумма, подлежащая возмещению, неизвестна и определяется только оценочным, приближенно-расчетным путем.

Пример. Компания продает товары с гарантией покрыть покупателям затраты на устранение любого производственного дефекта, выявленного в течение 12 месяцев со дня приобретения. Предполагается, что в каждом проданном изделии будут обнаружены незначительные дефекты, затраты на устранение которых составят 200 тыс. долл. При обнаружении в каждом проданном изделии более крупных дефектов на ремонт придется израсходовать 700 тыс. долл. Опыт прошлых лет компании и прогнозы на будущее свидетельствуют о том, что в предстоящем году 80 % проданных изделий не будет иметь дефектов, 15 % будет иметь незначительные дефекты и 5 % – крупные дефекты.

Требуется рассчитать сумму резерва на покрытие обязательств по гарантиям, который необходимо сформировать в финансовой отчетности компании. Компания оценивает вероятность гарантийных обязательств в целом.

Расчет резерва. Предполагаемая сумма расходов на ремонт, а значит, и величина резерва на гарантийное обслуживание, составит:

$$(80 \times 0/100) + (15 \times 200/100) + (5 \times 700/100) = 65 \text{ тыс. долл.}$$

Возможные подходы при оценке резервов:

- ◆ оптимальная оценка затрат;
- ◆ мнение менеджеров;
- ◆ экспертные оценки;
- ◆ если событие одиночное (например, судебный иск), то наиболее вероятный результат;
- ◆ если событие множественное, то ожидаемая стоимость;
- ◆ расчет дисконтированной стоимости, если событие отсроченное.

При создании резервов компания придерживается концепции соотнесения доходов и расходов, которая требует, чтобы при признании доходов компании были признаны и все понесенные расходы, относящиеся к данным доходам, в том отчетном периоде, к которому относятся доходы. Только так можно получить надежный финансовый результат – прибыль за период. На примере резервов по гарантиям компания соотносит выручку от продажи продукции со всеми связанными с ней расходами: себестоимость продукции, коммерческие и административные расходы, а также «будущие расходы» на гарантийное обслуживание своей продукции.

***Пример. Резерв не создается:** факт загрязнения компанией окружающей среды, даже если загрязнение произошло вследствие ее действий, не приводит к возникновению обязательства, поскольку компания может и не устранять его последствия.*

Если компания видит объективную возможность избежать расходов, обязательство не возникает, и резерв не создается.

При наилучшей оценке резерва должны учитываться риски и неопределенности по хозяйственным ситуациям и будущим платежам. Наличие неопределенности и риска не может быть оправданием для создания излишних резервов и преднамеренного завышения обязательства.

***Пример. Дисконтирование долгосрочного резерва:** компания 1 апреля 2016 г. приняла объект основных средств, СПИ 10 лет и по закону через 10 лет должна потратить 10 млн долл. на разборку и демонтаж этого объекта основных средств. Резерв удовлетворяет критериям признания, ставка дисконтирования 8 %.*

1. Выписка из финансовой отчетности за первый год эксплуатации на 01.04.2016 г. Сумма определена как дисконтированный денежный поток, т.е. 10 млн долл. к оплате через 10 лет при стоимости денег 8 %.

$PV = 10 \text{ млн долл.} / (1,08)^{10} = 4.632 \text{ тыс. долл.}$

Дт Основные средства 4,632.

Кт Долгосрочное обязательство 4,632.

2. В конце года 31.03.2017 г. остается всего девять лет до погашения обязательства. Пересчитываем дисконтированную стоимость:

$PV = 10 \text{ млн долл.} / (1,08)^9 = 5,002 \text{ тыс. долл.}$

Резерв увеличился на 370 тыс. долл. (5,002–4,632), эта сумма увеличивает резерв в ОФП в корреспонденции с финансовыми расходами в ОПУ. Это и есть процесс «раскручивания» дисконта.

Дт Финансовые расходы ОПУ 370 тыс. долл.

Кт Резерв – Долгосрочное обязательство в ОФП.

Или 4,632 тыс. долл. $\times 8\% = 370 \text{ тыс. долл.}$

Дополнительная амортизация по ОС

4,632 тыс. долл. / 10 лет = 463 долл. ежегодно

Дт Расходы в ОПУ 463 долл.

Кт Амортизация 463 долл. в ОФП.

Процесс повторяется ежегодно до погашения обязательства.

Учет резервов:

1. Дт Расходы в ОПУ

Кт Резерв – Обязательство в ОФП.

2. Когда капитализируем затраты, если резерв связан с разборкой основных средств

Дт Основные средства в ОФП

Кт Резерв – Обязательства в ОФП.

Резервы необходимо пересматривать на каждую отчетную дату с целью их корректировки в свете текущей наилучшей оценки.

Если вероятность того, что погашение обязательства, ведущее к выбытию ресурсов, перестает существовать, резерв подлежит расформированию.

Четыре частных случая применения МСФО (IAS) 37:

1. Резерв под будущие убытки – запрещено. Резервы не должны признаваться в отношении будущих операционных убытков, поскольку:

- ◆ они не возникают в связи с прошлым событием;
- ◆ они не являются неизбежными.

Пример. Нет признания резерва: 31.10.2019 г. компания приобретает сеть кафе и тогда решает, что в январе 2020 г. она заменит все руководство новых кафе. При этом будут выплачены выходные пособия увольняемым руководителям, что потребует дополнительных расходов еще на 5 млн долл. и, соответственно, приведет к операционным убыткам. Резерв по состоянию на 31.12.2019 г. в сумме 5 млн долл. не формируется, так как в отношении будущих операционных убытков резервы не формируются.

2. Резерв под будущие ремонты основных средств – запрещено. Основание – расходы на ремонт активов не являются неизбежными. Активы можно продать, перестать использовать.

Пример. Запрет резервов на ремонт:

♦ *затраты на ремонт в отсутствие законодательства.*

Печь для обжига керамики имеет футеровку, которая по техническим причинам подлежит замене каждые 10 лет. На дату отчетности футеровка находится в эксплуатации уже семь лет. Текущее обязательство отсутствует, резерв не признается.

♦ *затраты на ремонт, требуемые законодательством.*

Национальная компания судоходного транспорта по закону обязана проводить капитальный ремонт судов раз в пять лет. Текущее обязательство отсутствует, резерв не признается.

3. Обременительный договор – это договор, по которому неизбежные затраты на выполнение обязательств превышают ожидаемые от него экономические выгоды.

Пример:

♦ *контракт, ставший невыгодным из-за неблагоприятного изменения рыночных условий;*

♦ *ситуация выхода из контракта, предусматривающего штрафы за выход из контракта (или его невыполнение). При этом расходы по исполнению обязательств по контракту или штрафы за выход являются неизбежными. Если компания имеет подобный контракт, то текущее обязательство по нему должно признаваться и оцениваться как резерв (включая дисконтирование будущих денежных оттоков). Сумма резерва определяется как возможный минимальный ущерб для бизнеса.*

4. Резерв на реструктуризацию не создается. Реструктуризация – это программа, спланированная и контролируемая руководством компании, которая существенно изменит масштаб хозяйственной деятельности компании либо способ осуществления этой деятельности.

Фактическое обязательство в отношении реструктуризации возникает, если компания:

1) имеет подробный формальный план реструктуризации, в котором определены как минимум:

- ◆ затрагиваемое направление деятельности или его часть;
- ◆ основные затрагиваемые региональные подразделения;
- ◆ месторасположение, функции и приблизительное количество работников, которым будут выплачены компенсации по сокращению;

- ◆ расходы, которые будут понесены;

- ◆ сроки реализации плана;

2) создала обоснованные ожидания третьих сторон (план стал публичным) относительно претворения реструктуризации в жизнь, приступив к реализации плана или объявив о его ключевых параметрах тем, кого коснется реструктуризация.

Примеры реструктуризации:

- ◆ продажа или прекращение направления хозяйственной деятельности;

- ◆ закрытие хозяйственных подразделений в регионе;

- ◆ переезд компании в другой регион;

- ◆ изменения в структуре управления;

- ◆ фундаментальная реорганизация, которая оказывает существенное влияние на характер и направленность деятельности компании.

Условное обязательство и резервы. Условное обязательство – это:

- ◆ возможное обязательство, возникающее в связи с прошлыми событиями, существование которого будет подтверждено только после наступления или ненаступления одного или не-

скольких неопределенных будущих событий, не являющихся полностью подконтрольными компании;

- ♦ текущее обязательство, возникшее в связи с прошлыми событиями, которое не признано;

- ♦ из-за малой вероятности выбытия ресурсов, заключающих экономическую выгоду, в связи с его урегулированием;

- ♦ из-за невозможности достаточно надежно оценить сумму этого обязательства.

Связь между резервами и условными обязательствами очень тесная. Решение зависит от степени уверенности компании в будущих исходящих платежах.

Для целей МСФО (IAS) 37 выбытие ресурсов считается вероятным, если вероятность того, что событие случится, больше, чем вероятность, что оно не случится, то есть более 50 %. А если вероятность менее 50 % (но больше, чем «отдаленная», – около 20 %), то такое событие вызывает условное обязательство, но не резерв. Нужно помнить, что такой подход чисто условный.

Немного запутанным является вопрос о разнице в терминах – «вероятное» и «возможное» обязательство. В английском языке это тоже разные термины – Probable и Possible. Чтобы разобраться в разграничении данных терминов, можно составить следующую сравнительную таблицу (табл. 11).

Условный актив. Условный актив – это возможный актив:

- ♦ возникающий в связи с прошлыми событиями,
- ♦ существование которого будет подтверждено только после наступления или ненаступления одного или нескольких неопределенных будущих событий, не являющихся полностью подконтрольными компании.

Условный актив является результатом прошлых событий, но отвечать требованиям признания такой актив будет только в случае возникновения некоторых событий в будущем. Причем возникновение этих событий в будущем неочевидно: они могут произойти, а могут не произойти.

Сравнительная характеристика резервов и условных обязательств

Резерв	Условные обязательства
Признается в отчетности, если выполнены критерии признания (делается обычная бухгалтерская проводка)	Раскрывается в Примечаниях к финансовой отчетности (бухгалтерская проводка не делается)
Является текущим обязательством	Являются лишь возможными обязательствами или текущими обязательствами, которые не поддаются оценке с достаточной степенью надежности
Существует вероятность погашения обязательства (отток экономических выгод скорее будет, чем не будет)	Существует лишь возможность погашения обязательств
Пример. Судебный иск против компании с неблагоприятным для нее прогнозом, по оценке независимых юристов, завершится поражением компании с вероятностью 80 %	Пример. Судебный иск против компании с неблагоприятным для нее прогнозом, по оценке независимых юристов, завершится поражением компании с вероятностью 40 %

***Пример. Условный актив:** компания подала судебный иск против поставщика, но возможность выиграть его специалисты компании оценивают как неопределенную. Условный актив не признается в ОФП до тех пор, пока компания не будет уверена в получении возмещения от поставщика. Но тогда возникнут очевидные свидетельства того, что условный актив отвечает требованиям актива, и в таком случае он перестанет быть условным активом.*

Условные активы:

- ◆ не признаются в ОФП;
- ◆ раскрываются в примечаниях (но только если будущее событие все же ожидается);
- ◆ «мониторятся» компанией на предмет изменения степени вероятности. И если она повышается приблизительно до 90 % (в самом стандарте точная цифра не указывается, она основывается на профессиональном суждении), то активы переклассифицируются из условных в реальные с признанием в ОФП.

2.8. События после отчетного периода

Временной интервал между отчетной датой и датой представления отчетной информации руководству занимает обычно несколько месяцев. За это время могут произойти события, в силу которых информация, представленная в отчетности, утрачивает актуальность, становится менее достоверной, а в ряде случаев может привести к ошибкам в принятии инвесторами тех или иных экономических решений. Эти проблемы устраняются путем информирования пользователей финансовой отчетности обо всех существенных событиях, относящихся к компании, происшедших после отчетной даты. Их последствия компания обязана учитывать либо путем внесения корректировок в уже сформированные показатели финансовой отчетности, либо путем отражения ранее не признанных объектов учета.

МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода» должен применяться для учета событий, которые произошли после отчетной даты, но до даты утверждения отчетности. Поэтому цель данного стандарта – установить, когда компания должна корректировать свою финансовую отчетность с учетом событий, произошедших после отчетной даты. Кроме того, необходимо понять тип и перечень событий после отчетной даты, информацию о которых компания только обязана раскрывать в финансовой отчетности.

События после отчетной даты – это события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые произошли между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску.

Можно выделить две группы событий после отчетной даты (СПОД), характеристика которых представлена в табл. 12.

Компания не должна составлять финансовую отчетность, исходя из допущения непрерывности деятельности, если после отчетной даты руководство намеревается ликвидировать компанию

Сравнительная характеристика СПОД

Корректирующие финансовую отчетность СПОД	Не корректирующие финансовую отчетность СПОД
События, подтверждающие свершение условных событий, признанных в отчетности	События, не связанные с условиями, в которых находилась компания на дату составления отчетности
Имеют какой-то источник, какую-то причину в текущем году на дату отчетности	Новые независимые события
<p>Пример: – банкротство должника, которое произошло после отчетной даты и подтверждающее существование убытка, связанного с дебиторской задолженностью</p>	<p>Примеры: – уничтожение значительной части основных средств компании в результате пожара после отчетной даты; – колебания справедливой стоимости финансовых активов после отчетной даты; – существенная реорганизация экономического субъекта после отчетной даты</p>
Отражаемые в отчетности после отчетной даты	Не отражаемые в отчетности после отчетной даты
Корректируются данные ОФП и ОПУ	<p>Информация раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности</p> <p>Проверить наличие принципа непрерывности деятельности организации</p>

либо приостановить ее деятельность. На практике ухудшение результатов операционной деятельности и финансового положения после отчетной даты могут указывать на то, что необходимо дополнительно рассмотреть допущение непрерывности деятельности. Если принцип непрерывности деятельности больше не является приемлемым, то в соответствии с МСФО (IAS) 10 возникает необходимость фундаментальным образом изменить методы бухгалтерского учета, а не корректировать данные, отраженные согласно первоначальному методу учета.

2.9. Представление информации по сегментам бизнеса

Крупные компании занимаются разными видами деятельности и осуществляют свою деятельность в разных регионах мира. Пользователям финансовой отчетности важно получать информацию о сравнительных размерах, доходности и потенциале роста разных отраслевых и географических направлений деятельности диверсифицированной компании.

Не все компании обязаны применять МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты». МСФО (IFRS) 8 применяется при составлении отдельной финансовой отчетности компаний, у которых акции или долговые инструменты котируются на бирже. МСФО (IFRS) 8 применяется также при составлении консолидированной финансовой отчетности группы.

Основной принцип данного стандарта – раскрываемая информация позволяет оценивать характер деятельности компании, ее финансовые результаты по видам деятельности и экономическую среду, в которой работает бизнес.

Согласно МСФО (IFRS) 8, сама компания определяет свои сегменты, но по правилам стандарта она обязана использовать собственные данные управленческого учета как основу сегментирования. Как информация представляется для принятия решений по управлению бизнесом операционными менеджерами, именно это и является базой сегментирования при подготовке финансовой отчетности.

Операционный сегмент – компонент, удовлетворяющий следующим трем критериям:

1. Участие в хозяйственной деятельности, приносящей доход и имеющей расходы, включая межсегментные.
2. Операционные результаты компонента регулярно анализируются «ответственным лицом за принятие операционных решений» (ОЛПОР; далее – главноуправляющий) в целях принятия решений о распределении ресурсов и оценки достигнутых результатов.
3. Имеется финансовая информация о компоненте.

На практике функцию главноуправляющего может исполнять генеральный директор, правление, совет директоров либо другой высший руководящий орган. Во главе операционного сегмента, как правило, стоит руководитель, непосредственно подотчетный главноуправляющему, которому он регулярно докладывает о результатах хозяйственной деятельности, финансовые результаты, представляет прогнозы и бюджеты. Удобно для понимания применять терминологию управленческого учета – Центр ответственности.

***Пример. Сегментация бизнеса железнодорожной компании:** железнодорожная компания занимается перевозками пассажиров и грузов. Сегменты бизнеса можно подразделить на следующие виды деятельности:*

- ◆ *грузовые перевозки;*
- ◆ *пассажирские перевозки дальнего следования;*
- ◆ *пригородные пассажирские перевозки и т.д.*

Отдельная информация публикуется не по всем сегментам, потому что есть мелкие сегменты, и информация была бы слишком детализированной и сложной для понимания.

Отдельная информация раскрывается в отношении операционного сегмента, если он удовлетворяет хотя бы одному из нижеперечисленных количественных критериев:

- ◆ **доходы (включая межсегментные) составляют не менее 10 % совокупного дохода всех операционных сегментов (включая межсегментные);**
- ◆ **прибыль или убыток в абсолютном выражении составляет не менее 10 % наибольшей из величин;**
- ◆ **совокупной прибыли всех прибыльных сегментов;**
- ◆ **совокупного убытка всех убыточных сегментов;**
- ◆ **активы составляют не менее 10 % активов всех операционных сегментов.**

На отчетные сегменты должно приходиться не менее 75 % доходов компании.

МСФО (IFRS) 8 – единственный стандарт, содержащий нормы относительно существенности. 10%-ный порог рекомендован стандартом исходя из практических соображений, иначе сегментная информация может оказаться излишне детализированной.

Порядок применения численных критериев для выбора отчетных сегментов:

Шаг 1. Выбираем компоненты бизнеса, соответствующие порогу 10 %, «нарезаем» крупные части.

Шаг 2. Проверяем выполнение критерия 75 % по раскрытию выручки.

Шаг 3. Если «да» по шагу 2, то заканчиваем разбивку по сегментам. Если ответ «нет» по шагу 2, то агрегируем дополнительный сегмент (выполняем критерии агрегирования стандарта), игнорируя требование порога 10 %.

Информация обо всей прочей деятельности и прочих операционных сегментах объединяется под заголовком «Все прочие сегменты». Когда операционный сегмент впервые отвечает количественным показателям, в отношении такого сегмента следует подготовить сравнительную информацию за прошлый год.

Пример. Группа компаний «Альфа» имеет:

♦ *три основных направления деятельности, которые дают около 70 % совокупной выручки;*

♦ *пять других второстепенных направлений, на каждое из которых приходится около 7 % совокупного дохода группы.*

Поскольку в сумме доходы трех основных направлений деятельности дают менее 75 % совокупного дохода компании, необходимо выделять в качестве отчетных дополнительные сегменты, даже если они не удовлетворяют пороговому значению 10 %, до тех пор, пока суммарные доходы всех отчетных сегментов не достигнут 75 % совокупного дохода.

Если хотя бы один из мелких сегментов удовлетворяет критериям агрегирования, он может быть объединен с соответствующим крупным сегментом, тогда сегментная информация будет приведена по четырем сегментам: три крупных и «прочие».

В качестве альтернативы можно объединить два или более мелких сегмента, если они удовлетворяют критериям агре-

гирования. Тогда сегментная информация будет представлена по пяти сегментам.

Если ни один из мелких сегментов не удовлетворяет критериям агрегирования, тогда любой из них следует выбрать в качестве отчетного, несмотря на несоответствие 10%-ному пороговому критерию.

По отчетным сегментам нужно раскрыть три блока информации:

- ◆ описание сегментов и экономической среды;
- ◆ финансовые данные по сегментам;
- ◆ сверки сегментных данных и консолидированных.

Так как основной принцип МСФО (IFRS) 8 – компания должна раскрывать информацию, которая давала бы пользователям финансовой отчетности возможность оценивать характер и финансовые результаты ее хозяйственной деятельности и экономическую среду, в которой работает компания, то такая информация в обязательном порядке включает в себя:

- ◆ общие сведения о сегментах (как они определены самой компанией на базе управленческого учета);
- ◆ данные о прибыли / убытке сегментов, активах и обязательствах сегментов и базе их оценки;
- ◆ согласования (или сверки) консолидированных отчетов и данных сегментов.

Эта информация должна раскрываться в отношении текущего и прошлого периодов.

Необходимо привести согласование данных по отчетным сегментам с консолидированными данными по компании по статьям:

- ◆ доходы;
- ◆ прибыль / убыток (до налогов и прекращенной деятельности);
- ◆ активы;
- ◆ обязательства;
- ◆ прочие существенные статьи.

Все существенные согласовывающие статьи должны быть отдельно идентифицированы и описаны.

Пример. Согласование доходов:	
<i>Всего доходы отчетных сегментов</i>	95 000
<i>Прочие доходы</i>	2500
<i>Исключение межсегментных доходов</i>	(10 000)

<i>Доход компании</i>	87 500

Пример. Согласование прибыли:	
<i>Всего прибыли отчетных сегментов</i>	9500
<i>Прочие прибыли / убытки</i>	250
<i>Исключение прибыли от межсегментных операций</i>	(1200)
<i>Нераспределенные статьи:</i>	
<i>– отступление от урегулирования споров</i>	1200
<i>– прочие общекорпоративные расходы</i>	(1800)
<i>Консолидационная корректировка пенсионных расходов</i>	(700)

<i>Прибыль до налогов</i>	7250

Пример. Сверка по активам:	
<i>Всего активов отчетных сегментов</i>	200 000
<i>Прочие активы 4,800</i>	
<i>Исключение дебиторской задолженности центрального аппарата</i>	(5400)
<i>Прочие нераспределенные статьи</i>	4000

<i>Активы компании</i>	203 400

2.10. Промежуточная отчетность компании

Промежуточная финансовая отчетность призвана представить заинтересованным пользователям обновленную в сравнении с годовой отчетностью информацию, она должна привлечь их внимание к новым направлениям деятельности компании, событиям и обстоятельствам, возникшим после составления годовой отчетности.

С целью успешной реализации всех перечисленных задач МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность», во-первых, определяет минимальное содержание промежуточной финансовой отчетности и, во-вторых, устанавливает принципы

признания и оценки элементов финансовой отчетности за промежуточный период.

Стандарт не настаивает на обязательном составлении промежуточной отчетности, сохраняя право подобного требования за национальным законодательством. Обязать компании составлять такую отчетность могут лишь правительственные органы, органы регулирования рынков ценных бумаг, фондовые биржи, а также организации, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в конкретной стране.

Поощряя составление промежуточной отчетности, МСФО (IAS) 34 тем не менее не устанавливает:

- ♦ перечень компаний, обязанных ее представлять;
- ♦ частоту (периодичность) опубликования такой отчетности;
- ♦ дату опубликования промежуточной отчетности.

Компаниям, ценные бумаги которых находятся в свободном обращении, МСФО (IAS) 34 рекомендует формировать промежуточную отчетность хотя бы на конец первого полугодия их финансового года.

Под промежуточным периодом понимается отчетный период, продолжительность которого короче полного финансового года. Отчетность, составленная компанией за промежуточный период, названа в МСФО (IAS) 34 промежуточной финансовой отчетностью. При составлении промежуточной финансовой отчетности следует руководствоваться принципами, заложенными в основу подготовки годовой финансовой отчетности.

МСФО (IAS) 34 предусматривает два возможных варианта представления промежуточной финансовой отчетности:

1. Полный комплект финансовых отчетов, предусмотренный МСФО (IAS) 1. Формирование отчетности в этом случае требует выполнения норм всех соответствующих МСФО.

2. Сжатый формат отчетности предполагает включение в отчет лишь заголовков и промежуточных статей, содержащихся в последнем годовом отчете. Дополнительные статьи в

соответствии с принципом существенности включаются в промежуточную отчетность только в тех случаях, когда их отсутствие может ввести в заблуждение пользователей финансовой отчетности.

2.11. Составление финансовой отчетности компании в случае существенных изменений условий ее деятельности

Компании часто имеют отношения с так называемыми связанными сторонами.

Согласно МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах», связанная сторона – это частное лицо или предприятие, связанное с предприятием, составляющим свою финансовую отчетность (в данном стандарте – «отчитывающееся» предприятие).

1. Частное лицо или близкие родственники данного частного лица являются связанной стороной отчитывающегося предприятия, если данное лицо:

- ◆ осуществляет контроль или совместный контроль над отчитываемым предприятием;
- ◆ имеет значительное влияние на отчитываемое предприятие;
- ◆ входит в состав старшего руководящего персонала отчитываемого предприятия или его материнского предприятия.

2. Предприятие является связанной стороной отчитываемого предприятия, если к нему применяется какое-либо из следующих условий:

- ◆ данное предприятие и отчитываемое предприятие являются членами одной группы (это означает, что каждое материнское, дочернее и другое дочернее предприятие являются связанной стороной для других предприятий данной группы);
- ◆ одно предприятие является ассоциированным предприятием другого, или их отношения характеризуются как совмест-

ное предпринимательство, или одно предприятие является ассоциированным предприятием члена той группы, в которую входит другое предприятие, или их отношения характеризуются как совместное предпринимательство;

- ♦ оба предприятия осуществляют совместное предпринимательство с одной и той же третьей стороной;

- ♦ одно предприятие осуществляет совместное предпринимательство с третьей стороной, а другое предприятие является ассоциированным предприятием данной третьей стороны;

- ♦ сторона представляет собой план вознаграждений по окончании трудовой деятельности, созданный для работников отчитывающегося предприятия или какого-либо иного предприятия, являющегося связанной стороной отчитывающегося предприятия. Если отчитывающееся предприятие само является таким планом, работодатели, осуществляющие взносы в данный план, также являются связанными сторонами отчитывающегося предприятия;

- ♦ предприятие находится под контролем или совместным контролем лица, указанного в пункте 1.

Близкие родственники частного лица – это члены семьи, которые, как ожидается, могут влиять на такое частное лицо или оказаться под его влиянием в ходе проведения операций с предприятием. В их число могут входить дети, а также супруг (супруга) или гражданский супруг (супруга) такого лица, дети супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица и иждивенцы такого лица, супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица.

***Пример. Связанные стороны – юридические и физические лица.** Физические лиц А и В – члены одной семьи. Компания «Альфа» находится под контролем физического лица А. Компания «Бета» находится под контролем физического лица В. Физические лица А и В являются связанной стороной для компании «Альфа». Физические лица А и В являются связанной стороной для компании «Бета». Компании «Альфа» и «Бета» тоже являются связанными сторонами.*

Пример. Связанные стороны – юридические лица: у материнской компании (МК) две дочерние компании – ДК₁ и ДК₂. У ДК₁ есть дочерняя компания (ДК₃), а у ДК₂ есть дочерняя компания (ДК₄). Для подготовки отдельной отчетности компаний МК и ДК₁, ДК₂, ДК₃, ДК₄ и консолидированной отчетности группы все компании трактуются как связанные стороны.

Пример. Связанные стороны – юридические лица: компания «Альфа» имеет договор о совместном предпринимательстве с компанией «Бета», а также компания «Гамма» является ассоциированной компанией для компании «Альфа».

Компании «Бета» и «Гамма» являются связанными сторонами.

Пример. Компания с пенсионным планом: компания «Альфа» имеет корпоративный пенсионный план, который является отдельным юридическим лицом – компанией «Бета», и учитывается по МСФО (IAS) 19 «Вознаграждение работников». «Альфа» и «Бета» являются связанными сторонами.

Какие компании не являются связанными сторонами:

1. Две компании не являются связанными сторонами в силу того только факта, что в состав их правлений или высшего руководства входит одно и то же лицо, за исключением случаев, когда такой руководитель:

- ♦ сможет непосредственно или совместно с другими лицами контролировать или существенно влиять на обе компании;
- ♦ располагает пакетом акций, обеспечивающим значительное право голоса в обеих компаниях.

2. Два участника совместного предприятия не являются связанными сторонами лишь в силу того, что они осуществляют совместный контроль над совместным предприятием.

Пример. Не связанные стороны – юридические лица: есть совместное предприятие, компания «Альфа» и компания «Бета» имеют договор о совместном контроле над совместным предприятием. Эти две компании не являются связанными сторонами.

3. Организации, представляющие финансовые ресурсы, профсоюзы, коммунальные предприятия, государственные учреждения и организации, в процессе их обычной работы с компанией.

4. Отдельный покупатель, поставщик, сторона, предоставляющая льготное право по договору о франшизе, с которым компания проводит сделку на крупную сумму просто ввиду возникающей в результате этого экономической зависимости.

Связанное с правительством предприятие – это предприятие, находящееся под контролем, совместным контролем или значительным влиянием правительства.

Отчитывающееся предприятие освобождается от применения требований к раскрытию информации в отношении операций со связанными сторонами и остатками по таким операциям, включая обязательства, если отношения между связанными предприятиями обусловлены тем, что:

- ♦ правительство осуществляет контроль, совместный контроль или имеет значительное влияние на отчитывающееся предприятие;

- ♦ существует другое предприятие, которое является связанной стороной, потому что одно и то же правительство осуществляет контроль, совместный контроль или имеет значительное влияние на отчитывающееся предприятие и на другое предприятие.

МСФО (IAS) 24 выдвигает большие требования к раскрытию информации, в том числе для предприятий, связанных с правительством. Но в стандарте есть исключения, облегчающие подготовку отчетности компаний, связанных с правительством.

Раскрытие информации по связанным сторонам в финансовой отчетности компании:

1. Характер взаимоотношений (почему эти стороны являются связанными).

2. Сделки:

- ♦ закупки;
- ♦ продажи;
- ♦ оказание услуг;

- ◆ аренда;
- ◆ передача НМА;
- ◆ финансовые сделки – кредиты, ссуды;
- ◆ гарантии, залоги.

3. Расчеты по дебиторской и кредиторской задолженности, по займам.

4. Вознаграждения высшим руководителям (топ-менеджерам).

Прекращенная деятельность. МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» классифицирует деятельность как прекращаемую на дату, когда средства, используемые в данном виде деятельности, могут классифицироваться как предназначенные для продажи или когда процесс выбытия таких средств завершен.

Прекращенная деятельность – это компонент компании, который или выбыл, или классифицируется как удерживаемый для продажи, а также:

- ◆ представляет собой отдельное крупное подразделение бизнеса или географический район, в котором осуществляется деятельность;

- ◆ есть единый скоординированный план выбытия отдельного направления деятельности или отказ от географического района, в котором осуществляется деятельность;

- ◆ является дочерней компанией (ДК), приобретенной исключительно с целью ее перепродажи.

Компонент компании – это средства, относящиеся к определенному виду деятельности компании, или потоки денежных средств, которые могут быть четко отделены от остальной деятельности компании в целях оперативного управления, а также для подготовки финансовой отчетности.

Прекращаемая деятельность, как правило, представляет собой сегмент, на который могут быть распространены требования МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

Принятие решения о прекращении отдельных видов (сегментов) деятельности обычно объясняется стратегией компании – поиском наиболее выгодных проектов инвестирования средств и стремлением закрыть те направления деятельности, которые не принесут в дальнейшем ожидаемых экономических выгод или не вписываются в стратегический план развития бизнеса. Продают в этом случае отдельную важную линию бизнеса либо географический сегмент, в котором компания работает.

Пример. Прекращенная деятельность:

1. Компания занимается гостиничным бизнесом и имеет две сети гостиниц: 100 гостиниц эконом-класса и 20 гостиниц бизнес-класса. Решено продать всю сеть гостиниц бизнес-класса и сконцентрировать все средства на развитии недорогих гостиниц (эконом-класса). Такая деятельность будет классифицирована как прекращенная.

2. Крупная консалтинговая компания занимается аудитом и консультированием в области управленческого, финансового и налогового учета. Решено выставить на продажу все аудиторское подразделение, так как компания решила, что бизнес-риски этого вида деятельности слишком высоки. Имеет место прекращенная деятельность.

3. Ведущая мировая консалтинговая компания занимается подбором персонала для предприятий по всему миру, имеет подразделения во многих странах. Два года назад компания вышла на рынок в регион Индонезии сразу в нескольких государствах. В связи с финансовым кризисом доходность бизнеса в этом регионе оказалась крайне низкой. В текущем году было решено отказаться от деятельности в странах Индонезии, то есть в отчетности должна быть показана прекращенная деятельность.

Иногда компании вынуждены замораживать производственные мощности, останавливать направления деятельности, сокращать кадры. Эти виды операций не являются прекращаемой деятельностью, но они могут стать ее следствием, например:

♦ постепенное (эволюционное) свертывание производственной линии или класса услуг;

- ◆ прекращение, возможно резкое, производства некоторых видов продукции внутри продолжающегося направления деятельности;

- ◆ пространственное перемещение отдельной производственной или сбытовой операции внутри конкретного направления деятельности компании;

- ◆ закрытие производственных мощностей с целью повышения производительности, сокращения затрат;

- ◆ продажа дочерней компании, деятельность которой аналогична деятельности материнской компании или других дочерних компаний.

В случае принятия компанией решения о прекращении деятельности одного из ее сегментов высока вероятность того, что этот компонент утратил часть своей стоимости, т.е. обесценился. Действительно, сегмент ликвидируется либо в связи с его убыточностью, либо с истощением относящихся к нему активов (например, в добывающих отраслях промышленности). В связи с этим необходимо протестировать на обесценение активы, относящиеся к прекращаемой деятельности, в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Раскрытие информации о прекращении деятельности:

1) единственный итоговый показатель непосредственно в ОПУ, включающий:

- ◆ прибыль от прекращаемой деятельности после налогообложения;

- ◆ доход или убыток после налогообложения, учитываемый по результатам оценки справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу либо по результатам выбытия активов или группы выбытия в составе прекращаемой деятельности;

2) расшифровка величины прибыли от прекращаемой деятельности после налогообложения с раскрытием следующей информации:

- ◆ выручка, расходы и доходы от прекращаемой деятельности до налогообложения в ОПУ;

♦ соответствующие расходы по налогу на прибыль (МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);

♦ доход или убыток, учитываемый по результатам оценки справедливой стоимости (СС) за вычетом расходов на продажу либо по результатам выбытия активов или группы выбытия в составе прекращаемой деятельности;

♦ соответствующие расходы по налогу на прибыль (МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»).

Расшифровка может быть приведена в Примечаниях к отчетности или непосредственно в ОПУ. При этом необходимо в ОПУ приводить расшифровки в разделе «Прекращаемая деятельность» отдельно от продолжаемой деятельности. Для вновь приобретенных дочерних компаний, предназначенных для продажи, подобную расшифровку проводить не требуется;

3) чистые денежные потоки, связанные с операционной, инвестиционной и финансовой деятельностью в рамках прекращаемой деятельности.

Пример. Отражения в финансовой отчетности показателей по прекращенной деятельности: компания «Альфа» имеет три сегмента деятельности:

А – кондитерские изделия;

В – табачные изделия;

С – пищевые добавки.

Информация, относящаяся к финансовому году до 31 декабря 2019 г., представлена в таблице.

Основные показатели компании «Альфа» по состоянию на 31 декабря 2019 г., тыс. дол.

Показатель	Сегмент А	Сегмент В	Сегмент С
Доходы	300	220	160
Расходы	200	170	180
Налог (30 %)	30	15	(6)

Сегмент С рассматривается как не соответствующий долгосрочным планам компании «Альфа», в связи с чем принято решение о его продаже.

24 ноября 2019 г. правление компании «Альфа» утвердило такое решение, сделав после этого публичное объявление. Балансовая стоимость активов сегмента С на эту дату составляла 150 тыс. долл., а его обязательства были равны 20 тыс. долл. Расчетная возмещаемая сумма активов составляла 135 тыс. долл. Руководство компании решило, что необходимо признать убыток от обесценения (до налогообложения) в сумме 15 тыс. долл. (135–150). В ноябре были сделаны все необходимые бухгалтерские проводки и включены в приведенный отчет.

По состоянию на 31 декабря 2019 г. балансовая стоимость активов сегмента С составила 135 тыс. долл., а его обязательства были равны 20 тыс. долл. В период от 24 ноября 2019 г. до конца года дальнейшего обесценения активов не происходило.

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

Необходимо показать, как приведенная информация будет отражена в финансовой отчетности компании «Альфа» за финансовый год, заканчивающийся 31 декабря 2019 г.

Решение. ОПУ за финансовый год до 31 декабря 2019 г. будет иметь следующий вид, тыс. долл.

ОПУ за финансовый год, заканчивающийся 31.12.2019 г.

Показатель	Сумма
Доходы	680
Расходы	(535)
Убыток от обесценения	(15)
Прибыль до налогообложения	130
Налог на прибыль (30 %)	(39)
Прибыль (убыток) после налогообложения	91

В примечаниях к финансовой отчетности компании «Альфа» будет раскрыта следующая информация.

24 ноября 2019 г. правление компании объявило план продажи подразделения, которое специализируется на пищевых добавках, т.е. сегмента С. Эта продажа вытекает из долгосрочной стратегии компании, предусматривающей специализацию на производстве и распространению кондитерских и табачных изделий и отказ от других видов деятельности. Компа-

ния активно ищет покупателя сегмента С и планирует продать его до конца 2020 г.

По состоянию на 31 декабря 2019 г. балансовая стоимость активов сегмента С составила 135 тыс. долл., а его обязательства были равны 20 тыс. долл.

В течение 2019 г. от деятельности сегмента С был получен доход в сумме 160 тыс. долл., расходы составили 180 тыс. долл., что привело к операционным убыткам в размере 6 тыс. долл.

2.12. Иностранная валюта

В соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» компания может вести деятельность, связанную с иностранной валютой, несколькими способами:

- 1) проводить операции в иностранной валюте;
- 2) иметь зарубежные производства.

Операции в иностранной валюте – это операции, которые осуществляет компания, требующие расчета в иностранной валюте:

- ◆ продажа товаров, услуг и т.п.;
- ◆ получение кредитов, предоставление займов;
- ◆ приобретение, продажа активов;
- ◆ принятие, погашение обязательств.

Для выбора способа пересчета валютных операций и определения финансовых последствий следует разделить статьи на следующие группы:

- ◆ монетарные статьи – это деньги, а также активы и обязательства к получению или к выплате, выраженные фиксированным или поддающимся определению количеством валютных единиц (наличные деньги, векселя к получению и оплате, прочие активы и обязательства, имеющие определенное денежное выражение), т.е. монетарные статьи включают торговую дебиторскую и кредиторскую задолженность, денежные средства и займы;

- ◆ немонетарные статьи – все остальные статьи (товарно-материальные ценности, основные средства, накопленная амортизация, prepaid расходы и т.п.), т.е. немонетарные ста-

ть включают внеоборотные активы, инвестиции и запасы. Авансы – полученные и выданные – трактуются как немонетарные статьи, если против аванса будет двигаться немонетарный актив. Например, предоплата, сделанная компанией при покупке партии товара за границей.

Разделение статей на монетарные и немонетарные определяет правила пересчета курсовых разниц.

Согласно общим правилам, финансовая отчетность составляется в валюте той страны, в которой зарегистрирована и осуществляет свои операции компания. В связи с этим возникает необходимость пересчета операций компании, осуществляемых в иностранной валюте, а также показателей финансовой отчетности ее зарубежных производств для включения их в финансовую отчетность компании в требуемых денежных единицах. Главная задача при этом – правильно определить курс пересчета валют и признать в отчетности финансовое воздействие изменений обменных курсов.

Первоначальное признание актива или обязательства в иностранной валюте требует пересчета в «свою» валюту. Валютная операция учитывается в функциональной валюте компании с использованием текущего курса на дату проведения операции.

Функциональная валюта – это валюта, используемая в главной экономической среде, в которой компания осуществляет свою деятельность.

Курсовая разница, возникающая на момент расчета по валютной операции, который осуществлен в течение того же отчетного периода, относится на прибыль или убыток за период.

На каждую отчетную дату все монетарные статьи в иностранной валюте подлежат пересчету по конечному курсу. Курсовая разница, возникающая при пересчете валютных остатков, относится на прибыль или убыток за период.

Иностранная валюта – это валюта, не являющаяся функциональной валютой компании.

Конечный курс – текущий валютный курс на отчетную дату.

Немонетарные статьи, учтенные по первоначальной фактической стоимости, пересчитываются по курсу, действующему на дату совершения операции. Немонетарные статьи, учтенные по справедливой стоимости (СС), пересчитываются с использованием валютного курса, который действовал на дату определения справедливой стоимости.

Пример. Курсовая разница, возникающая на момент расчета по валютной операции: в Австрии 1 апреля 2019 г. куплено оборудование (объект основных средств) за 2 млн евро. Функциональная валюта компании – рубль. Актив принят к учету по текущему курсу принятия к учету. Курс был 69 руб. за 1 евро. ОС принято к учету в сумме 138 млн руб.

Оплата в Австрию прошла 10 апреля 2019 года по курсу 70 руб. за 1 евро. В ОПУ признан курсовой убыток в сумме 2 млн руб. на дату оплаты.

Основное средство – немонетарный актив – не пересчитывается и амортизируется по сумме первоначального признания – 138 млн руб.

Кредиторская задолженность – монетарное обязательство – пересчитывается на дату оплаты, которая была сделана в текущем году.

Пример. Курсовая разница, возникающая на дату отчетности по монетарным статьям: 1 декабря 2019 г. выдан заем в иностранной валюте 1 млн долл. по курсу 60 рублей за 1 долл. Функциональная валюта компании – рубль. В учете компании отражен выданный заем, финансовый актив, в сумме 60 млн руб.

На дату отчетности, 31 декабря 2019 г., заем еще не погашен. Конечный (закрывающий) курс равен 62 рубля за 1 доллар. Финансовый актив является монетарным активом и подлежит пересчету на дату отчетности. Актив равен 62 млн рублей, курсовая прибыль – 2 млн рублей признается в ОПУ по строке «финансовые доходы».

Обычно компания использует валюту страны своего местонахождения либо валюту финансового рынка, на котором представлены ее ценные бумаги. Для удовлетворения информационных запросов различных пользователей компания может готовить

варианты финансовой отчетности по МСФО в нескольких валютах. Функциональная валюта играет основную роль, так как в ней совершаются операции. Результаты всех операций сначала переводятся в функциональную валюту, а затем в валюту отчетности.

Валюта отчетности – это валюта, в которой представлена финансовая отчетность компании.

Пересчет функциональной валюты в валюту отчетности производится следующим образом:

- ♦ активы и пассивы зарубежной компании пересчитываются по курсу валюты отчетности на отчетную дату;
- ♦ статьи доходов и расходов пересчитываются по курсу на дату совершения операций;
- ♦ чистая курсовая разница, образующаяся в результате операций, должна признаваться как собственный капитал.

Пример. Зарубежная компания, созданная 1 января, начала свою деятельность с продаж предоставленных третьей стороной товаров на сумму 1 млн евро. В течение месяца в результате нескольких операций товар был продан на сумму 1,1 млн евро; 1 млн евро был направлен на покрытие кредиторской задолженности. Таким образом, на 31 января остаток денежных средств составил 0,1 млн евро. Обменные курсы за 1 евро: на 1 января – 69 руб., на 31 января – 70 руб., средний курс – 69,5 руб.

Остаток денежных средств по курсу на отчетную дату:
 $0,1 \text{ млн евро} \cdot 70 \text{ руб.} = 7 \text{ млн руб.}$

Чистая прибыль по среднему курсу: $0,1 \text{ млн евро} \cdot 69,5 \text{ руб.} = 6,95 \text{ млн руб.}$

Курсовой убыток, учитываемый как собственный капитал, равен: $7 \text{ млн руб.} - 6,95 \text{ млн руб.} = 0,05 \text{ млн руб.}$

Исключение из общих правил – когда курсовая разница включается в прочий совокупный доход (ПСД).

Компания может иметь монетарную статью к получению или выплате в отношении зарубежной деятельности. Такие монетарные статьи, погашение которых в обозримом будущем не планируется и, вероятно, не произойдет, по сути являются частью чистых инвестиций в зарубежную деятельность.

Курсовая разница, возникающая в отношении таких статей, относится на прибыль или убыток в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся компании или зарубежной деятельности.

При подготовке консолидированной отчетности такие курсовые разницы, возникающие по этим статьям, должны относиться напрямую на прочий совокупный доход (и на капитальные резервы нарастающим итогом) до момента выбытия этих чистых инвестиций. В момент выбытия – отражаются как прибыли / убытки в ОПУ.

Чистые инвестиции в зарубежную компанию – это доля отчитывающейся компании в чистых активах зарубежной компании.

***Пример. Чистые инвестиции в зарубежные компании:** компания выдала долгосрочный заем зарубежному предприятию, являющемуся ее дочерней компанией. Погашение этого займа в ближайшем будущем не планируется. По финансовому активу материнской компании признается курсовая разница по статье «Прочий совокупный доход» и накапливается на резерве переоценки. При консолидации статьи – финансовый актив и обязательство исключаются.*

При продаже контрольного пакета акций дочерней компании резерв по курсовой разнице будет закрываться и переноситься в ОПУ.

2.13. Справедливая стоимость

При подготовке финансовой отчетности по МСФО оценка справедливой стоимости (СС) активов или обязательств может потребоваться в разных обстоятельствах. У любого стандарта МСФО есть сфера применения, а МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» регламентирует, как считать СС, но не указывает, где ее считать.

Например:

♦ СС на повторяющейся основе возникает тогда, когда по стандарту отчетности требуется постоянная оценка СС. В качестве примеров можно указать МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная

недвижимость» или МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», согласно которым оценку некоторых финансовых активов и обязательств требуется показывать только по СС;

◆ СС на неповторяющейся основе возникает тогда, когда оценку СС по стандарту отчетности требуется проводить только в определенных обстоятельствах. Например, МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» требует, чтобы по СС (минус расходы на продажу) оценивались активы, классифицируемые как предназначенные на продажу;

◆ СС после первоначального признания возникает тогда, когда, по стандарту отчетности, после первоначального признания требуется оценка СС. Согласно МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов», для расчета гудвилла требуется, чтобы идентифицируемые чистые активы приобретенного предприятия оценивались по СС.

Справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки.

Справедливая стоимость – это:

- 1) либо наблюдаемая на активном рынке цена;
- 2) либо оцениваемая с помощью оценочных методик;
- 3) либо величина, которая применялась бы между участниками рынка.

Участники рынка:

– это не связанные стороны (МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»);

– хорошо осведомленные;

– желающие совершить эту сделку;

– и в состоянии совершить сделку.

Оценочные технологии (методы), используемые при оценке СС:

1. Рыночный (сравнительный) подход – использует цены и прочую информацию от рыночных сделок с аналогичными

или схожими активами (идентичными). Например, котирующиеся акции на фондовом рынке; транспорт.

2. Затратный метод – отражает сумму, которая понадобилась бы для замены функции актива, и которая есть текущая стоимость замещения. Например, уникальные основные средства – здание ГЭС – оценщики моделируют объект для определения СС.

3. Доходный метод – превращает будущие доходы в одну сумму дисконтированной стоимости. Например, когда компании нужно оценить весь бизнес. У компании есть своя торговая марка, чтобы оценить бизнес, СС компании определяют по ее денежным потокам.

Таким образом, СС – это понятие шире, чем рыночная стоимость, т.е. СС можно посчитать по активам, которые не продаются активно на рынке.

***Пример. Применение оценочных технологий при определении СС:** компания приобрела станок в процессе покупки бизнеса (дочерней компании). Этот станок был куплен дочерней компанией на рынке, но со временем был переделан (модифицирован) в соответствии с производственными потребностями компании. Эти модификации не были существенными. Оптимальное использование станка – текущее, в группе с другими активами.*

Рыночный (сравнительный) метод использует рыночные цены для аналогичных машин с учетом корректировки на имеющуюся модификацию. Это цена продажи актива в его текущем состоянии (с учетом степени износа) с учетом расположения и использования (установки и отладки).

СС оценена в диапазоне 40–48 тыс. долл.

Затратный метод: расчет изготовления аналогичного станка с подобными функциями. Учет износа и модификаций.

СС оценена в диапазоне 40–52 тыс. долл.

Компания считает, что СС станка равна 48 тыс. долл.

Сравнительный метод был более репрезентативным и менее субъективным.

Разброс оценок меньше, большинство оценок лежало ближе к максимальной цене.

МСФО (IFRS) 13 устанавливает иерархию данных, используемых при оценке СС следующим образом:

◆ источники данных уровня 1 включают в себя активные рынки («наблюдаемые») с котируемыми ценами для идентичных активов и обязательств на дату оценки. Это расценивается как обеспечение самого достоверного свидетельства СС и подходит для использования без корректировки;

◆ источники данных уровня 2 – это источники, наблюдаемые прямо или косвенно, и не входящие в уровень 1. Они могут включать котируемые цены для подобных (не идентичных) активов или обязательств на активных рынках или цены идентичных или подобных активов и обязательств на неактивных рынках. Как правило, для них может требоваться определенный уровень корректировки, чтобы использовать при оценке СС. Например, у компании А есть акции компании В, которые не размещаются на фондовом рынке, тогда для оценки их по СС компания А ищет похожую компанию, выбирает формулу расчета и прогнозирует СС;

◆ источники данных уровня 3 – это ненаблюдаемые данные для активов и обязательств, которые основываются на информации, получаемой из независимых источников, включая информацию, которая может быть вполне доступной для участников рынка. Актив или обязательство расцениваются как оцененные с помощью самого низкого уровня данных, что существенно для их оценки. То есть делаем расчеты внутри компании, это методика самой компании (это «фантазии народов мира», самый ненадежный способ).

В примечаниях к финансовой отчетности компания раскрывает информацию по иерархии использованных данных для оценки СС.

Пример.

Использование данных при оценке СС

<i>Тип актива или обязательства</i>	<i>Источник информации для оценки СС</i>	<i>Уровень</i>
<i>Автомобили, учитываемые в составе ОС</i>	<i>Рыночные цены на подержанные автомобили</i>	<i>Уровень 1</i>
<i>Финансовые активы – акции, котирующиеся на бирже</i>	<i>Биржа</i>	<i>Уровень 1</i>
<i>Запасы, товарно-материальные ценности</i>	<i>Цена закупки товара</i>	<i>Уровень 2</i>
<i>Офисное здание</i>	<i>Цена за квадратный метр аналогичных зданий</i>	<i>Уровень 2</i>
<i>Оценка резерва и условного обязательства дочерней компании при покупке бизнеса</i>	<i>Прогноз оттока денежных средств. Используются данные компании</i>	<i>Уровень 3</i>

Также при оценке СС необходимо учитывать следующие факторы:

- ♦ оцениваемый актив или обязательство может быть отдельным активом (например, земельный участок) или обязательством или же группой активов и обязательств (например, единица, генерирующая денежные средства, или предприятие) в зависимости от того, что именно требуется оценить;

- ♦ компания должна определить рынок, на котором произошла бы выполняемая по правилам операция. Это будет основной (главный) рынок или, при отсутствии такового, наиболее благоприятный рынок, на который у компании есть доступ на дату оценки. Если нет свидетельств иного, то предполагается, что рынок, в котором при обычных условиях работает компания, является основным;

- ♦ СС нефинансового актива основана на наиболее интенсивном и наилучшем использовании этого актива, которое максимизировало бы его стоимость, основанную на таком использовании, которое физически возможно, юридически допустимо и финансово выполнимо. Оценка рассматривается с точки зрения участников рынка, так как они могут использовать актив по-другому. Наиболее интенсивным и наилучшим использованием

нефинансового актива предполагается текущее его использование, если нет факторов, опровергающих это предположение.

При оценке СС расходы по продаже актива не входят в ее оценку, так как они не являются характеристикой актива, но их нужно учитывать при определении наиболее благоприятного рынка.

Пример.

Расходы по продаже актива и транспортные расходы

<i>Актив</i>	<i>Рынок А</i>	<i>Рынок В</i>
<i>Цена</i>	27	26
<i>Затраты по сделке</i>	(2)	(2)
<i>Транспортные расходы</i>	(3)	(1)
<i>Цена минус транспортные и сбытовые расходы</i>	22	23
<i>Определение рынка</i>		<i>Более выгодный рынок</i>
<i>Определение СС актива</i>		<i>26 – 1 = 25</i>

Пример. Оптимальное использование актива: компания купила земельный участок и здание в процессе объединения бизнеса. Текущее использование – производство. Оптимально – снять завод, построить офисные здания и сдавать их в аренду. СС земельного участка за вычетом затрат на разборку текущего здания завода – 300 тыс. долл. (оптимальное). При текущем использовании стоимость группы активов – 160 тыс. долл.:

– завода 60 тыс. долл.;

– земли 100 тыс. долл.

Расчет:

Текущее использование – 160 тыс. долл.;

Приростная стоимость – 140 тыс. долл.;

Всего – стоимость активов – 300 тыс. долл.

Результат оценки по СС:

Оценка СС земли: 240 тыс. долл. = 140 тыс. долл. (приростное) + 100 тыс. долл. (текущее)

Стоимость завода – 60 тыс. долл.

Всего стоимость группы активов – 300 тыс. долл.

Компания пишет в финансовой отчетности, что текущее использование активов является оптимальным.

Ситуация – покупка актива с отсрочкой платежа – цена приобретения актива не является СС.

Вопросы для самоконтроля

1. Каковы цель и задач МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»?
2. Перечислите основные формы финансовой отчетности компании в соответствии с МСФО.
3. Какие условия необходимо выполнить для признания ответственности финансовой отчетности международным стандартам?
4. Что такое учетная политика компании?
5. Дайте определения основным элементам финансовой отчетности.
6. Перечислите линейные статьи отчета о финансовом положении компании.
7. Какое определение денежных средств и их эквивалентов дает МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»?
8. Что такое чистый денежный поток?
9. Как следует ранжировать денежные потоки по видам деятельности компании и почему?
10. Что означает «зарубежная деятельность компании»?
11. Что следует понимать под курсовой разницей?
12. Как определяется функциональная валюта зарубежной компании?
13. Что такое чистые инвестиции в зарубежную компанию?
14. Перечислите виды операций, совершаемых в иностранной валюте.
15. В чем заключается порядок пересчета функциональной валюты?
16. Какая информация об операциях в иностранной валюте подлежит раскрытию в финансовой отчетности?
17. Назовите критерии признания резервов согласно МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».
18. Поясните, что общего и в чем различие между резервами и условными обязательствами.

19. Компания закрывает одну из своих гостиниц в связи с ее реконструкцией. Является ли эта операция прекращаемой деятельностью?

20. Какие цели формирования сегментной отчетности? Какие критерии должны использоваться при определении отчетных сегментов?

21. Почему информированность финансовой отчетности возрастает при включении в нее информации, относящейся к отдельным сегментам?

22. Каковы основные статьи, подлежащие раскрытию в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»?

23. С какой целью составляется промежуточная финансовая отчетность?

24. Можно ли отразить в промежуточной финансовой отчетности расходы на предполагаемые выплаты премий в конце отчетного года?

25. Нужно ли формировать резерв на выплаты годовых премий персоналу?

26. Дайте определение справедливой стоимости.

27. В соответствии с требованиями каких стандартов необходимо при формировании финансовой отчетности производить оценку по справедливой стоимости. Уточните, по каким видам активов и обязательств и почему?

Задания для самопроверки

Задание 1.

Проведите идентификацию нижеприведенных операций компании «Альфа», заполнив соответствующими знаками «+» или «-» свободные ячейки таблицы, руководствуясь влиянием каждой операции на компоненты основного балансового уравнения.

Исходные данные для выполнения задания 1

№ п/п	Операция	Активы	Обязательства	Капитал
1	Приобретено в рассрочку оборудование			
2	Произведена частичная оплата приобретенного оборудования			
3	Получены денежные средства за проданную продукцию			
4	Начислена и выплачена заработная плата работникам			
5	Оплачены телефонные счета			
6	Начислена амортизация оборудования			
7	Приобретены материалы от поставщика на условиях оплаты в следующем отчетном году			
8	Объявлены дивиденды			
9	Выплачены дивиденды			
10	Получен банковский кредит			
11	Выставлен счет покупателю за отгруженную продукцию			

Задание 2.

Общая балансовая величина активов компании «Бета» на начало отчетного периода составляла 800 тыс. долл., обязательств – 300 тыс. долл.

Определите:

1) величину капитал на конец отчетного периода, если активы увеличились за период на 250 тыс. долл., а обязательства уменьшились на 150 тыс. долл.;

2) величину активов на конец отчетного периода, если активы увеличились за период на 360 тыс. долл., а капитал уменьшился на 130 тыс. долл.;

3) величину обязательств на конец отчетного периода, если за период активы уменьшились на 90 тыс. долл., а капитал увеличился на 190 тыс. долл.

Задание 3.

Зарегистрирована 10.06.2019 г. и начала свою деятельность аудиторская компания «Гамма», которой осуществлены следующие операции, в долл.:

- 1) внесен уставный капитал в обмен на обыкновенные акции – 8000;
- 2) приобретены и оплачены материалы – 500;
- 3) приобретено оборудование с рассрочкой платежа на сумму – 4000, из которой в отчетном периоде оплачено – 1000;
- 4) получено от клиентов за оказанные услуги – 3000;
- 5) выплачена заработная плата – 600;
- 6) оплачена аренда за отчетный период – 200;
- 7) выплачены дивиденды акционерам – 1500.

Составьте сводную таблицу по форме, приведенной в задании 1.

Составьте отчет о финансовом положении компании «Гамма» на отчетную дату (на 31.12.2019 г.).

Составьте отчет о прибылях и убытках компании «Гамма» на отчетную дату (на 31.12.2019 г.).

Составьте отчет об изменении капитала компании «Гамма» на отчетную дату (на 31.12.2019 г.).

Составьте отчет о движении денежных средств компании «Гамма» на отчетную дату (на 31.12.2019 г.).

Задание 4.

Компания «Дейли» производит полимерную продукцию, сбыт которой осуществляется на отечественном рынке. Расширение рынка сбыта планируется за счет экспорта некоторой части продукции. Для выполнения одного из условий выхода на зарубежный рынок (соблюдение международных экологических норм) требуется проведение дополнительной экологической проверки, стоимость которой оценивается в 100 тыс. долл. Процедура такой проверки включает следующее:

- ♦ обзор всех директив в области экологии;

- ◆ детальный анализ соблюдения этих директив;
- ◆ отчет, содержащий полный комплекс рекомендаций по реализации программы мер экологического соответствия продукции международным стандартам.

Финансовый директор компании «Дейли» предложил капитализировать затраты по экологической проверке в сумме 100 тыс. долл. с последующим списанием ее по мере получения в будущем экспортной выручки (для соблюдения принципа соответствия доходов и расходов).

Правомочно ли предложение финансового директора?

Задание 5.

Российская компания импортировала 1 января 2019 г. оборудование на сумму 10 тыс. долл., а расчеты за него были произведены 30 ноября 2019 г. Амортизация оборудования за весь период – 10 %. Обменные курсы за 1 долл. составили: 01.01.2019 г. – 57 руб. за долл.; 30.11.2019 г. – 63 руб. за долл.

Отразите в таблице информацию о финансовой отчетности компании.

Информация об отдельных показателях финансовой отчетности компании

Показатель	Сумма, тыс. руб.
Стоимость оборудования	
Амортизация оборудования	
Чистая балансовая стоимость оборудования	
Кредиторская задолженность	
Курсовая разница, относящаяся к кредиторской задолженности	

Задание 6.

В течение 2019 г., отчетная дата которого 31.12.2019 г., компания «Альфа» (валюта отчетности – доллары) произвела следующие операции (валюта операций – фунты стерлингов):

- 1) проданы товары в кредит 01.10.2019 г. на сумму 50 тыс. ф. ст., оплата которых произведена покупателем 03.12.2019 г.;

2) приобретены товары в кредит 15.12.2019 г. на сумму 60 тыс. ф. ст., которые до конца года не были оплачены;

3) приобретен и оплачен объект основных средств 01.01.2019 г. на сумму 200 тыс. ф. ст., СПИ которого – 5 лет;

4) получен долгосрочный кредит 02.12.2019 г. на сумму 800 тыс. ф. ст.

Обменный курс за 1 ф. ст. составил, долл.: 01.01.2019 г. – 1,70; 01.10.2019 г. – 1,65; 02.12.2019 г. – 1,50; 15.12.2019 г. – 1,40; 31.12.2019 г. – 1,35.

Покажите отражение операций компании «Альфа» в ОФП и ОПУ за отчетный год.

Задание 7.

Компания «Бета» вовлечена в арбитражное разбирательство на отчетную дату и с высокой степенью вероятности оценивает (на основе экспертного заключения), что судебное решение будет принято не в ее пользу. В том случае, если судом будет принято решение о возмещении только прямых потерь истца, сумма потерь компании «Бета» составит 200 тыс. долл. Если судом будет принято решение о возмещении кроме прямых потерь и суммы упущенной выгоды истца, то сумма потерь составит 280–350 тыс. долл. При этом вероятность первого и второго варианта будущих событий оценивается экспертами как 25 и 75 % соответственно.

Рассчитайте сумму резерва, который следует создать в отчетном году, а также укажите максимальную величину возможного выбытия ресурсов, раскрываемую в пояснениях к финансовой отчетности.

Задание 8.

Установите, подлежат ли признанию в отчетности следующие события (если подлежат, то каким образом).

А. Компания по состоянию на 31 декабря 2018 г. имела акций на сумму 100 тыс. долл. В феврале 2019 г. получена информация о снижении рыночной цены акций на 20 %.

В. По состоянию на 31 декабря 2018 г. компания признала в отчетности дебиторскую задолженность в сумме 50 тыс. долл. Показатели ликвидности дебитора на эту дату были неудовлетворительны. В начале февраля 2019 г. получена информация о банкротстве дебитора.

С. По состоянию на 31 декабря 2018 г. в отчете о финансовом положении компании стоимость запасов была признана в сумме 100 тыс. долл. Вместе с тем существовала большая вероятность снижения рыночных цен на материалы данного вида. 15 января 2019 г. была получена информация о том, что рыночная стоимость данных товаров снизилась на 40 %. До даты подписания отчетности рыночная стоимость не менялась.

Задание 9.

В компании выделено четыре хозяйственных сегмента, информация о которых представлена в таблице, тыс. долл.

Исходные данные для выполнения задания 9

Показатель	Сегменты				Итого
	А	В	С	Д	
Выручка от продажи	500	1000	2000	1500	5000
В том числе:					
– внешние продажи;	300	550	1100	1000	2950
– другие сегменты	200	450	900	500	2050
Результат	25	60	150	100	335
Активы	800	1500	2900	1000	6200

Проверьте выделенные хозяйственные сегменты на предмет их соответствия критериям признания отчетных сегментов.

Тесты по теме 2

1. По МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» исходные данные, используемые для оценки справедливой стоимости, уровня 1:

А) есть ценовые котировки (некорректируемые) активных рынков для идентичных активов или обязательств, к которым у компании есть доступ на дату оценки;

Б) ненаблюдаемые исходные данные в отношении актива или обязательства;

В) любые доступные данные в отношении актива или обязательства.

2. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» определяет понятие «справедливая стоимость»:

А) как цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки;

Б) как рыночную стоимость актива или обязательства;

В) как цену покупки актива или принятия обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

3. Согласно МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» компания должна вносить изменения в учетную политику, только если данное изменение:

А) требуется каким-либо МСФО;

Б) приведет к тому, что финансовая отчетность будет содержать надежную и более уместную информацию;

В) требуется каким-либо МСФО; или приведет к тому, что финансовая отчетность будет содержать надежную и более уместную информацию.

4. Согласно МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» ретроспективное применение в отношении изменения учетной политики:

А) это корректировка признания, оценки и раскрытия сумм элементов финансовой отчетности таким образом, как

если бы ошибка предыдущих периодов никогда не была допущена;

Б) подразумевает пересчет данных прошлого года;

В) заключается в применении новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям таким образом, как если бы эта учетная политика применялась всегда.

5. Компоненты прочей совокупной прибыли согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» включает:

А) изменение прироста стоимости от переоценки инвестиционной собственности;

Б) изменение прироста стоимости от переоценки основных средств и нематериальных активов и прибыли и убытки, возникающие от переоценки финансовых активов;

В) эмиссионный доход от продажи акций.

6. По МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» исходные данные, используемые для оценки справедливой стоимости, уровня 3 представляют собой ненаблюдаемые исходные данные в отношении актива или обязательства. При этом:

А) ненаблюдаемые исходные данные следует использовать для оценки справедливой стоимости в той мере, в которой релевантные наблюдаемые исходные данные недоступны;

Б) ненаблюдаемые исходные данные следует использовать в первую очередь для оценки справедливой стоимости;

В) ненаблюдаемые исходные данные не следует никогда использовать для оценки справедливой стоимости.

7. Согласно МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» монетарные статьи – это:

А) денежные средства в кассе и на банковском счете;

Б) деньги, а также активы и обязательства к получению или к выплате, выраженные фиксированным или поддающимся определению количеством валютных единиц;

В) активы к получению и обязательства к оплате, выраженные в денежных средствах или их эквивалентах.

8. Согласно МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» курсовая разница – это:

А) разница между обменными курсами двух валют;

Б) средняя разница между курсами на начало и конец периода;

В) разница, возникающая в результате отражения в отчете одного и того же количества единиц иностранной валюты по разным валютным курсам.

9. Обязателен ли взаимозачет активов и обязательств?

А) обязателен;

Б) допускается;

В) не допускается.

10. Что из перечисленного входит в состав отчета о движении денежных средств?

А) денежные средства;

Б) эквиваленты денежных средств;

В) денежные средства и эквиваленты денежных средств.

ОТВЕТЫ К ТЕСТАМ

Тест 1

Вопрос	Ответ
1.	Б
2.	Б
3.	А
4.	В
5.	Б
6.	А
7.	А
8.	А
9.	Б
10.	В

Тест 2

Вопрос	Ответ
1.	А
2.	А
3.	В
4.	В
5.	Б
6.	А
7.	Б
8.	В
9.	Б
10.	В

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Котова К.Ю. Бухгалтерская финансовая отчетность: учебное пособие для студентов, обучающихся по направлению подготовки бакалавров «Экономка». Пермь: Пермский государственный национальный исследовательский университет, 2018. ISBN 978-5-7944-3206-0.-376.

2. Константинова Е.П. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие. М.: Дашков и К, 2008. ISBN 978-5-91131-664-8.-288.

3. Поленова С.Н. Стандартизация бухгалтерского учета и отчетности. Зарубежный и российский опыт. М.: Дашков и К, 2010.

4. Сапожникова Н.Г. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие для студентов, обучающихся по направлению «Экономика». М.: КноРус, 2012. ISBN 978-5-406-01312-0.-3661.

5. Шешукова Т.Г., Рыбалко О.А. Развитие учета и внутреннего контроля внешнеторговой деятельности предприятия в условиях конвергенции российских стандартов к МСФО: монография. Пермь, 2014. ISBN 978-5-89919-193-43-231.

Периодические издания и информационные базы: журналы «Бухгалтерский учет», «Главбух», «Консультант бухгалтера»; газеты «Учет. Налоги. Право», «Финансовая газета», «Бухгалтерской приложение» к газете «Экономика и жизнь», СПС «КонсультантПлюс», «Гарант», «Кодекс».

Перечень основных нормативных актов для изучения

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

2. О консолидированной финансовой отчетности. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации / утв. приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н.

4. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России / одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997.

5. Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу / одобрена приказом Минфина РФ от 01.07.2004 № 180.

6. Концептуальные основы представления финансовых отчетов. Официальный сайт Минфина России: <http://www.minfin.ru/>, 08.11.2018.

7. Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации / утв. Постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 № 107.

8. Порядок определения стоимости чистых активов / утв. Приказом Минфина РФ от 28.08.2014 № 84н.

9. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию / утв. приказом Минфина РФ от 21.03.2000 № 29н.

10. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций / утв. приказом Минфина РФ от 20.05.2003 № 44н.

11. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» / утв. Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

12. МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» / утв. Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

13. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» / утв. Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

14. МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты» / утв. Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

15. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» / утв. Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

16. МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» / утв. Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

17. МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» / утв. Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

18. МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» / утв. Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

19. МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» / утв. Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

20. МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» / утв. Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

21. МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» / утв. Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

22. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» / утв. Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

23. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 10 «Промежуточная финансовая отчетность и обесценение» / утв. Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

24. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 16 «Хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение» / утв. Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

25. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 22 «Операции в иностранной валюте и предварительная оплата» / утв. Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

26. Разъяснение ПКР (SIC) 7 «Введение евро» / утв. Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

Учебное издание

Наам Марина Николаевна

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ
ЧАСТЬ 1. ПРАКТИКУМ**

Учебное пособие

Редактор и корректор *М.Н. Афанасьева*

Подписано в печать 20.12.2019. Формат 60×90/16.
Усл. печ. л. 7,5. Тираж 20 экз. Заказ № 224/2019.

Издательство
Пермского национального исследовательского
политехнического университета.
Адрес: 614990, г. Пермь, Комсомольский проспект, 29, к. 113.
Тел. (342) 219-80-33.