

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Ярославский государственный университет им. П. Г. Демидова

**И. П. Курочкина**

# **МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

*Учебное пособие*

*Рекомендовано*

*Научно-методическим советом университета  
для студентов, обучающихся по специальности  
Бухгалтерский учет, анализ и аудит,  
магистров и бакалавров по направлению Экономика*

Ярославль 2011

УДК 338  
ББК У052.206я73+У052.201я73  
К 93

*Рекомендовано*

*Редакционно-издательским советом университета  
в качестве учебного издания. План 2010/11 учебного года*

**Рецензенты:**

Садыкова Т. М., доктор экономических наук, профессор,  
заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита ГОУ ВПО «Саратовский  
государственный социально-экономический университет»;  
кафедра налогов и налогообложения ГОУ ВПО Московского  
государственного экономико-статистического университета

**Курочкина, И. П. Международные стандарты финансовой  
К 93 отчетности:** учебное пособие / И. П. Курочкина ; Ярослав. гос. ун-т  
им. П. Г. Демидова. – Ярославль: ЯрГУ, 2011. – 120 с.

ISBN 978-5-8397-0823-5

Учебное пособие посвящено проблемам формирования финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами, разрабатываемыми с 1973 г. КМСФО и его преемником СМСФО. В учебном пособии представлены концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности, рассмотрены важные правила отражения в отчетности активов, обязательств, капитала, расходов и доходов, устанавливаемые МСФО, раскрыто содержание основных международных стандартов, приведены формы отчетности российских компаний, составленные в соответствии с МСФО, тесты и практические ситуации по темам.

Предназначено для студентов, обучающихся по специальности 080109.65 Бухгалтерский учет, анализ и аудит; для магистров и бакалавров по направлению 080100.68 Экономика (дисциплина «Международные стандарты учета и финансовой отчетности», блоки ДС, СДН), очной, очно-заочной и заочной форм обучения, а также для слушателей Президентской программы, руководителей организаций, профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

УДК 338  
ББК У052.206я73+У052.201я73

**ISBN 978-5-8397-0823-5**

© Ярославский государственный  
университет им. П. Г. Демидова, 2011

## Введение

Переход России к рыночной экономике вызвал неизбежность реформирования системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рынка и необходимостью обеспечения прозрачности информации финансовой отчетности российских организаций для иностранных инвесторов и других пользователей. Непростым являлся вопрос о том, в какой мере и каким мировым опытом следует воспользоваться в ходе реформы бухгалтерского учета в Российской Федерации. В соответствии с постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. была принята «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности». Таким образом, в качестве основы реформирования отчетности выбраны международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), завоевавшие в последние годы большой авторитет во всех странах мира. Новый уровень программы реформирования связан с принятием Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности РФ на среднесрочную перспективу (приказ Минфина РФ от 01.07.2004 г. № 180). Она предусматривала поэтапный переход к использованию МСФО в России с 2004 по 2010 гг.

Следует отметить, что многие предприятия нашей страны в настоящее время ведут параллельный учет и составляют отчетность не только по российским правилам, но и в соответствии с международными стандартами. Организациям, выпускающим консолидированную отчетность, разрешено в качестве альтернативного варианта подготавливать ее только на основе международных стандартов. В связи с этим знание международных стандартов становится необходимым компонентом в профессиональной подготовке бухгалтеров. Руководителям, менеджерам компаний, работающим с иностранными клиентами, также необходимо хорошо ориентироваться в отчетности, подготовленной по международным стандартам.

В настоящее время в России вопросам составления отчетности по МСФО уделяется много внимания. Эти вопросы освещены в работах В. Г. Гетьмана, Т. Ю. Дружиловской, Е. А. Мизи-

ковского, С. А. Николаевой, В. А. Тереховой, Л. З. Шнейдмана О. В. Рожновой, О. В. Соловьевой и т. д.

В данном учебном пособии отражены основные моменты концептуального уровня международных стандартов, формы и порядок составления отчетности, а также рассмотрены наиболее важные положения отдельных стандартов финансовой отчетности. Для контроля усвоения материала приведены тесты и практические ситуации. В дальнейшем предполагается продолжить работу в направлении совершенствования и добавления материала по другим МСФО, включения практических задач.

## **Тема 1. Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Порядок создания МСФО**

### **Глобализация бизнеса и необходимость унификации финансовой отчетности на международном уровне**

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

ходимости бесконфликтности и бесперебойности работы рыночных отношений.

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

Наибольшую поддержку идея гармонизации получила в рамках Европейского союза (ЕС). Смысл ее заключается в том, что в каждой стране существует собственная модель учета и система национальных стандартов их регулирующих. В то же время эти национальные стандарты не должны противоречить аналогичным стандартам в странах Евросоюза. Плановая работа по гармонизации стандартов проводилась в Европейском союзе с 1961 г. За это время было принято более десяти директив, регулирующих вопросы учета и отчетности. Важное значение имеет четвертая директива Евросоюза, которая определяет состав отчетности, порядок ее представления и аудирования. Седьмая директива ЕС устанавливает стандарты консолидации финансовой отчетности. С целью придания четвертой и седьмой директивам высокого статуса содержание директив включено в законодательство, регламентирующее деятельность бизнеса в странах Евросоюза.

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

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

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

#### *Британо-американская модель*

Основная идея модели – ориентация учета на информационные запросы инвесторов и кредиторов. В этих странах, как правило, хорошо развиты рынки ценных бумаг, где большинство компаний находят дополнительные источники финансовых ресурсов. В странах, использующих британо-американскую модель, расположены штаб-квартиры многих транснациональных корпораций (ТНК), высокий уровень профессионализма бухгалтеров.

#### *Континентальная модель*

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

#### *Южно-американская модель*

Основной господствующий язык – испанский (кроме Бразилии, – там португальский). Учет ориентирован на потребности государственных органов, высокая степень унификации методик

учета. В странах, относящихся к южно-американской модели, наблюдается существенный уровень инфляции, поэтому разработаны методики корректировки финансовой отчетности на темпы инфляции.

Сравнительная характеристика основных двух моделей учета представлена в табл. 1.

Таблица 1

***Отличительные черты британо-американской и континентальной моделей учета***

<i>Британо-американская</i>	<i>Континентальная</i>
Ориентация на представление «правдивой и честной» картины	Преобладание юридического подхода, формы над содержанием
Микроэкономическая ориентация	Макроэкономическая ориентация
Общие законы	Специальные законы
Правила учёта регламентируются стандартами, которые разрабатываются частным сектором	Правила учета регламентируются законами и планами счетов
Влиятельная, хорошо развитая бухгалтерская профессия	Менее влиятельная бухгалтерская профессия
Отчетность нацелена прежде всего на инвесторов	Отчётность нацелена также на заимодателей, правительство, работников и других
Финансовая отчетность отличается от налоговой	Финансовая отчетность близка или идентична налоговой
Высокий уровень раскрытия информации	Более низкий уровень раскрытия информации
Важная роль суждений в интерпретации правил учёта	Большой акцент на унификацию
Быстрое реагирование на изменения в бухгалтерском учёте	Медленная реакция на изменения в бухгалтерском учете
Общие резервы обычно не создаются	Часто создаются налоговые резервы
Отчет о движении денежных средств	Обычно нет отчёта о движении денежных средств
Нет обязательных по закону резервов	Обязательные по закону резервы
Амортизация в течение полезного срока использования	Амортизация соответствует налоговой схеме
Отложенные налоги	Может не быть отложенных налогов

На основе анализа информации, отраженной в табл. 1, можно сделать вывод о необходимости унификации методик учета, так как основные финансовые показатели, получаемые при разных моделях, могут резко отличаться. С данной проблемой среди многих, в частности, столкнулась немецкая компания Daimler-Benz AG, которая в конце 1993 г. вынуждена была признать убыток в 1 млрд долларов по стандартам US GAAP, хотя по германскому законодательству ее прибыль составляла около 370 млн долларов<sup>1</sup>. Новый этап унификации финансовой отчетности на международном уровне – конвергенция, то есть максимальное сближение национальных систем учета с МСФО.

## **Комитет (совет) по международным стандартам финансовой отчетности**

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) был основан в 1973 г. в результате соглашения профессиональных организаций десяти стран: Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании, Ирландии, США. КМСФО – это независимая частная организация, членами которой в 2000 г. являлись 153 профессиональных объединения бухгалтеров и аудиторов из 112 стран. С 2001 г. членство в КМСФО отменено. В апреле 2001 г. был создан Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО), который заменил КМСФО. Четырнадцать членов правления СМСФО представляют разные страны. Работа СМСФО финансируется за счет взносов профессиональных объединений бухгалтеров, различных компаний, финансовых организаций, а также за счет прибыли от публикации стандартов.

Структура Совета состоит из следующих уровней:

- Институт СМСФО, который является независимым органом и координирует работу СМСФО (22 попечителя из различных географических районов и областей деятельности);

---

<sup>1</sup> Учет по международным стандартам: учеб. пособие. Изд. 2-е, перераб. М.: Фонд развития бухгалтерского учета, 200. С. 15.



- Консультативный совет по стандартам (около 40 человек из различных географических районов и областей деятельности);
- Совет по международным стандартам финансовой отчетности (14 членов, из них 12 работают на постоянной основе);
- Комитет по интерпретации международной финансовой отчетности (12 членов).

Согласно Уставу, основными целями СМСФО являются:

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

2. Проведение работы по распространению и обеспечению строгого соблюдения данных стандартов;

3. Обеспечение максимального сближения (конвергенции) национальных стандартов бухгалтерского учета с МСФО, исходя из наиболее оптимального решения вопросов учета и отчетности.

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

Следует отметить, что с 2001 г. основная цель МСФО, направленная на их конвергенцию с национальными системами учета, придает международным стандартам большую практическую ориентацию. Это связано и с расширением сферы применения МСФО. Так, Европарламентом было принято решение о переходе с 2005 г. всех европейских компаний, чьи ценные бумаги обращаются на биржах к составлению и представлению консолидированной отчетности по МСФО. Вместе с тем и сами международные стандарты существенно изменены. В частности, в настоящее время уже подготовлены и внесены изменения в ряд стандартов в соответствии с требованиями Евросоюза и других

стран. Это свидетельствует об общей тенденции на поиск путей сближения разных подходов в формировании отчетности. Новый комплект МСФО введен в действие с 1.01.2009 г.

В настоящее время разработано и утверждено более 41 стандарта МСФО. Их перечень приведен в Приложении 1.

Каждый стандарт содержит: а) определение объекта учета и основных понятий; б) признание объекту учета; в) оценку объекта учета; г) отражение в финансовой отчетности и пояснениях.

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

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

2. Публикация проекта положения для всеобщего обсуждения;

3. Рассмотрение всех полученных комментариев в установленный период;

4. Утверждение стандарта членами СМСФО.

#### *Преимущества использования МСФО в России*

1. Формирование отчетности в соответствии с МСФО является одним из необходимых условий, открывающих российским предприятиям возможность приобщения к международным рынкам капитала;

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

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

4. Использование МСФО закладывает основу для развития бухгалтерской профессии.

## Тестовые задания

1. Укажите модель учета, используемую в Испании:

- 1) британо-американская;
- 2) континентальная;
- 3) южно-американская.

2. Укажите модель учета, используемую в Аргентине:

- 1) британо-американская;
- 2) континентальная;
- 3) южно-американская

3. Укажите модель учета, используемую в Канаде:

- 1) британо-американская;
- 2) континентальная;
- 3) южно-американская.

4. Целью Совета по международным стандартам финансовой отчетности является всё ниже перечисленное, за исключением:

- 1) разработку высококачественных единых стандартов финансовой отчетности;
- 2) проведение работы по максимальному сближению МСФО с национальными стандартами учета;
- 3) проведение работы по замене национальных стандартов на международные стандарты;
- 4) обеспечение распространения и контроля соблюдения МСФО.

5. Международные стандарты финансовой отчетности:

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

## Тема 2. Концепция подготовки и представления финансовой отчетности

### Принципы подготовки и представления финансовой отчетности

Рыночные отношения представляют собой динамичную и постоянно меняющуюся систему, в которой невозможен тотальный регламент. В связи с этим построение МСФО начинается с определения основных принципов, в соответствии с которыми должна формироваться достоверная финансовая информация, отражаемая в отчетности. Раскрытием этих принципов и начинается изложение международных стандартов финансовой отчетности. Этот раздел называется «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности» (Framework). Данные принципы не являются МСФО и в силу этого не устанавливают какие-либо стандарты по конкретному вопросу измерения или раскрытия. Они могут вступать в противоречие с отдельным международным стандартом финансовой отчетности. В этих случаях требования соответствующего МСФО являются приоритетными по отношению к требованиям Принципов. Вместе с тем Принципами подготовки и представления финансовой отчетности МСФО будет руководствоваться при пересмотре соответствующих стандартов отчетности и разработке новых.

В Принципах подготовки и представления финансовой отчетности раскрываются следующие вопросы: цели финансовой отчетности; основополагающие допущения; качественные характеристики, определяющие полезность информации, включенной в финансовую отчетность; определение, признание и измерение элементов финансовой отчетности; понятие капитала и его поддержание.

**Цель финансовой отчетности** состоит в представлении информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Она нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений. Информация, предоставляемая в финансовой отчетности, обобщена в табл. 2.

Таблица 2

**Информация, представляемая в финансовой отчетности**

<i>Вид информации</i>	<i>Назначение</i>	<i>Форма отчетности</i>
Информация о финансовом положении компании	<ul style="list-style-type: none"> <li>• оценка экономических ресурсов;</li> <li>• оценка финансовой структуры компании;</li> <li>• оценка ликвидности и платежеспособности;</li> <li>• оценка способности компании адаптироваться к изменениям окружающей среды</li> </ul>	Отчет о финансовом положении
Информация о результатах деятельности компании	<ul style="list-style-type: none"> <li>• оценка потенциальных изменений в экономических ресурсах, которые компания, вероятно, будет контролировать в будущем;</li> <li>• прогнозирование способности компании создавать потоки денежных средств за счет имеющейся ресурсной базы;</li> <li>• формирование суждения об эффективности использования потенциальных ресурсов</li> </ul>	Отчет о совокупном доходе
Информация об изменениях в финансовом положении компании	<ul style="list-style-type: none"> <li>• оценка инвестиционной, финансовой и операционной деятельности;</li> <li>• оценка способности компании создавать денежные средства и их эквиваленты;</li> <li>• оценка потребностей компании в денежных средствах</li> </ul>	Отчет о движении денежных средств

В МСФО содержится два **основополагающих допущения**: непрерывность деятельности; метод начисления.

*Допущение непрерывности деятельности* предполагает, что предприятие действует и будет продолжать действовать в обозримом будущем. Отсюда следует, что оно отражает свои активы по первоначальной стоимости без учета ликвидационных расходов. Если же существует намерение или необходимость прекращения деятельности, то финансовая отчетность должна констатировать этот факт в следующем порядке. Оценка имущества должна осуществляться по ликвидационной стоимости; необходимо произвести списание активов, которые не могут быть получены в полном

объеме; осуществлять начисление обязательств в связи с прерыванием договоров и экономическими санкциями.

Учет по методу начисления исходит из того, что доходы и расходы предприятия отражаются по мере их возникновения, а не по мере фактического получения или выплаты денежных средств или их эквивалентов. Таким образом, данное допущение предполагает: признание результата операции по мере ее совершения; отражение операций в отчетности того периода, в котором они были осуществлены; формирование информации об обязательствах к оплате и обязательствах к получению, а не только о фактически произведенных и полученных платежах.

## **Качественные характеристики финансовой отчетности**

Качественные характеристики – это атрибуты, делающие информацию, содержащуюся в финансовых отчетах, полезной для пользователей. Существуют четыре основные характеристики финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО: понятность, уместность, надежность, сопоставимость.

**Понятность.** Понятность является основным качеством информации, так как предполагает ее доступность для понимания пользователем. Однако пользователь в свою очередь должен быть достаточно подготовлен в области бизнеса и бухгалтерского учета. При сложности информации необходимо найти альтернативные формы ее представления и раскрытия, а не ее исключения из финансовой отчетности.

**Уместность.** Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять свои прошлые ошибки. На уместность информации серьезное влияние оказывает ее характер и существенность, которая всегда является пороговым показателем уместности. Избыток информации может сделать ее малопонятной, затруднить процесс анализа основных идей и осложнить интерпретацию. В некоторых случаях одного характера информации достаточно, для того, чтобы определить ее уместность. Информация является

существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании финансовой отчетности.

**Надежность.** Информация является надежной, если в ней нет существенных ошибок и искажений. Основными элементами надежности являются правдивое представление информации, преобладание сущности над формой, нейтральность, осмотрительность, полнота, сопоставимость. Для того чтобы быть надежной, информация должна правдиво представлять операции и прочие события. Они должны учитываться и представляться в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только их юридической формой. Информация должна быть нейтральной, то есть непредвзятой. При подготовке финансовой отчетности учитывается принцип осмотрительности – это введение определенной степени осторожности в процесс формирования суждений при формировании отчетности в условиях неопределенности. Вместе с тем соблюдение осмотрительности не позволяет создавать скрытые резервы и чрезмерные запасы, сознательно занижать стоимость активов и доходов, завышать обязательства и расходы. Чтобы быть надежной, информация в отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на ее получение. Пропуск может сделать информацию ложной или дезориентирующей, т. е. ненадежной с точки зрения ее уместности.

**Сопоставимость.** Согласно МСФО, информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть сопоставимой во времени и сравнимой с информацией других предприятий. Если финансовые отчеты не составляются на постоянной основе, то осмысленное сравнение показателей за различные периоды времени и показателей различных компаний невозможно. Поэтому для сопоставимости необходимо знать учетную политику, ее изменения и последствия этих изменений в течение текущего и ряда предыдущих лет.

В МСФО введено понятие «**ограничение уместности и надежности информации**». К ним относятся: своевременность; баланс между выгодами и затратами; баланс между качественными характеристиками; достоверное и объективное представление.

**Своевременность.** В случае неоправданной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность. Должен быть баланс между уместностью и надежностью. Приоритетным является наилучшее удовлетворение потребностей пользователей для принятия экономического решения.

**Баланс между выгодами и затратами.** Это скорее принципиальное ограничение, а не качественная характеристика. Выгоды, извлекаемые из информации, должны быть выше затрат на ее получение.

**Баланс между качественными характеристиками.** На практике важен компромисс между качественными характеристиками. Это дело профессионального суждения.

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

## **Элементы финансовой отчетности**

Элементы финансовой отчетности – это кирпичики, из которых складывается представление о финансовом положении, финансовом результате деятельности предприятия. При определении смысла исходных понятий опираются на экономическую реальность, а не на юридическую форму. Наиболее важным с точки зрения предпринимательской деятельности является факт получения экономической выгоды, в связи с этим определения элементов финансовой отчетности построены на использовании данной экономической категории. Их понимание влияет на оценку пользователем деятельности компании и принятие им экономического решения. Элементами, непосредственно связанными с измерением финансового положения в отчете о финансовом положении, являются активы, обязательства и капитал. Элементами, непосредственно связанными с измерениями результатов деятельности в отчете о совокупном доходе являются доходы и расходы. Рассмотрим более подробно каждый элемент.



*Активы* – это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономические выгоды в будущем.

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

*Капитал* – это доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств.

*Доход* – это приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов (уменьшения обязательств). Это выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

*Расходы* – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.

## **Концепция поддержания капитала**

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

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

При выборе финансовой концепции капитала прибыль считается полученной только в случае, если финансовая (де-

нежная) сумма чистых активов в конце периода превышает аналогичную сумму чистых активов в начале периода после вычетов всех выплат владельцам и их взносов в течение периода. Финансовый капитал может быть измерен двумя способами: в номинальных денежных единицах; в единицах покупательной способности. В странах со стабильной национальной валютой компании обычно измеряют свой капитал в номинальных денежных единицах. В странах с инфляционной экономикой обычно используются единицы покупательной способности, которые корректируют показатели отчетности с учетом уровня инфляции.

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

Таким образом, принципиальная разница между двумя концепциями поддержания капитала состоит в отражении результатов изменений цен на активы и обязательства компании. Большинство компаний при составлении отчетности приняли финансовую концепцию капитала.

## **Признание элементов финансовой отчетности**

МСФО определяет признание элементов финансовой отчетности как процесс включения в отчет о финансовом положении или отчет о совокупном доходе объекта, который подходит под определение одного из элементов отчетности и отвечает критерию признания.

Объект, подходящий под определение элемента отчетности, должен признаваться если:

- существует вероятность того, что любая экономическая выгода, ассоциируемая с ним, будет получена или утрачена компанией;
- объект имеет стоимость, которая может быть надежно оценена.

## **Оценка элементов финансовой отчетности**

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

В финансовой отчетности в разной степени и в разных комбинациях используются следующие методы оценки: по фактической стоимости приобретения; восстановительной стоимости; возможной цене продажи; дисконтированной стоимости.

*Фактическая стоимость приобретения* – активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов или по справедливой стоимости, предложенной за них при приобретении. Обязательства учитываются по сумме выручки, полученной в обмен на долговое обязательство.

*Восстановительная стоимость* – активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в случае их приобретения в настоящий момент. Обязательства отражаются по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент.

*Возможная цена продажи* – активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть получена от продажи актива в нормальных условиях. Обязательства отражаются по стоимости их погашения, т. е. по недисконтированной стоимости денежных средств, которую предполагалось бы потратить для погашения обязательств при нормальных условиях.

*Дисконтированная стоимость* – активы отражаются в текущей оценке дисконтированной стоимости будущих чистых поступлений денежных средств в процессе нормальной деятельности.

сти. Обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого выбытия денежных средств, которые потребуются для погашения обязательства.

В настоящее время наиболее распространена оценка активов по фактической стоимости. Вместе с тем основной тенденцией в международном учете является переход к оценке по справедливой стоимости. Понятие справедливой стоимости появилось впервые в американских стандартах бухгалтерского учета в начале 1990-х гг. в отношении раскрытия информации о финансовых инструментах. МСФО № 39 «Финансовые инструменты» использует справедливую стоимость уже при учете практически всех финансовых инструментов, находящихся в портфеле компании, за отдельным исключением. Впервые учет по справедливой стоимости был использован в качестве основного, а не альтернативного подхода применительно к нефинансовым активам – инвестиционной собственности – в МСФО № 40 «Инвестиционная собственность».

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

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

1) финансовые инструменты – по рыночной котировке, методом дисконтированных денежных потоков, специальными методами оценки;

2) инвестиционная стоимость – по рыночной стоимости, методом дисконтированных денежных потоков;

3) основные средства – по оценочной стоимости, определяемой оценщиком (альтернативный порядок учета);

4) нематериальные активы – по рыночной стоимости (альтернативный порядок учета);

5) сельскохозяйственная продукция – по рыночной стоимости.

## Тестовые задания

1. Цель финансовой отчетности состоит в представлении достоверной информации о перечисленном ниже, за исключением:

- 1) финансового положения;
- 2) изменений финансового положения;
- 3) результатов деятельности;
- 4) эффективности управления.

2. Результаты операций по методу начисления признаются:

- 1) в момент поступления денег;
- 2) после поступления денег;
- 3) до поступления денег;
- 4) не зависят от движения денег.

3. Согласно МСФО основополагающими допущениями являются:

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

4. Качественные характеристики включают в себя все перечисленное ниже, за исключением:

- 1) понятности;
- 2) уместности;
- 3) надежности;
- 4) простоты.

5. Соблюдение принципа осмотрительности требует, чтобы в финансовой отчетности:

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

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

- 1) выгоды и затраты следует рассматривать во взаимосвязи;
- 2) выгоды превосходят затраты;

- 3) затраты превосходят выгоды;
- 4) выгоды и затраты не связаны.

7. Какой показатель ближе всего к справедливой стоимости в случае активного рынка:

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

## **Тема 3. Принципы учета и составления отчетности**

### **МСФО № 1 Представление финансовой отчетности**

Стандарт должен применяться при предоставлении всех форм финансовой отчетности общего назначения. Она предназначена для пользователей, которые не имеют возможности требовать отчетность, отвечающую их конкретным информационным потребностям. МСФО № 1 используется в отношении всех компаний, включая банки и страховые организации. Соответствующие МСФО устанавливают дополнительные требования для банков, аналогичных финансовых институтов, страховых компаний. При этом представленная финансовая отчетность должна соответствовать всем требованиям каждого применимого МСФО и соответствующим интерпретациям Комитета по интерпретации. Только в этом случае финансовая отчетность признается составленной в соответствии с МСФО. Данный факт компания обязана указать в отчетности.

Полный комплект финансовой отчетности включает следующие компоненты:

- отчет о финансовом положении;
- отчет о совокупном доходе;
- отчет об изменениях собственного капитала;

- отчет о движении денежных средств;
- учетная политика;
- пояснительные примечания.

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

## **Отчет о финансовом положении**

Согласно МСФО № 1 каждая компания должна принять решение о применении в отчете о финансовом положении классификации активов, обязательств на краткосрочные и долгосрочные. Если организация не применяет данную группировку, то активы и обязательства должны представляться в отчете в порядке их ликвидности.

Актив должен классифицироваться как краткосрочный, если:

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

Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные.

Обязательство должно классифицироваться как краткосрочное, если:

- его предполагается погасить в нормальных условиях операционного цикла компании;
- он подлежит погашению в течение двенадцати месяцев с отчетной даты.

Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

## **Информация, подлежащая представлению в отчете о финансовом положении**

Как минимум, отчет должен включать следующие линейные статьи:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- финансовые активы;
- инвестиционная собственность;
- биологические активы;
- инвестиции, учтенные по методу участия;
- запасы;
- торговая и другая дебиторская задолженность;
- денежные средства и их эквиваленты;
- задолженность покупателей и заказчиков и другая дебиторская задолженность;
- необоротные активы, предназначенные на продажу, и реализуемые группы;
  - кредиторская задолженность по основной деятельности и прочая задолженность;
  - отложенные налоговые обязательства и требования;
  - резервы;
  - обязательства, включенные в реализуемые группы, предназначенные для продажи;
  - доля неконтролирующих акционеров;
  - выпущенный капитал и резервы, принадлежащие собственникам материнской компании.

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

МСФО № 1 не предписывает порядок или формат, в котором статьи должны представляться в отчете о финансовом положении. Примерная форма отчета приведена в Приложении 2.

Компания должна раскрывать либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях к нему дальнейшее деление активов и обязательств на подклассы. При этом необоротные



активы классифицируются в соответствии с МСФО № 16; запасы – в соответствии с МСФО № 2; дебиторская задолженность разбивается на задолженность покупателей и заказчиков, других членов группы; задолженность связанных сторон; предоплаты и т. д.; резервы подразделяются на пенсионное обеспечение и любые другие статьи, классифицируемые в соответствии с операциями компании; капитал и резервы подразделяются на различные классы оплаченного капитала, эмиссионного дохода, резервов.

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

- количество акций, разрешенных к выпуску;
- количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но не оплаченных полностью;
- номинальную стоимость акции или указание на то, что акции не имеют номинальной стоимости;
- сверку количества акций в обращении на начало и конец года;
- права, привилегии и ограничения, связанные с соответствующим классом, в том числе ограничения на распределение дивидендов и возмещение капитала;
- акции компании, принадлежащие самой компании или ее дочерним или ассоциированным компаниям;
- акции, зарезервированные для выпуска по договорам опциона или продажи, включая условия и суммы; описание характера и цели каждого резерва в рамках капитала владельцев;
- обязательства по предложенным дивидендам, но официально не утвержденным к выплате; сумма любых не признанных дивидендов по привилегированным кумулятивным акциям.

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

## **Информация, подлежащая представлению в отчете о совокупном доходе**

Все доходы и расходы периода следует представлять в: отчете о совокупном доходе (т. е. в единой форме отчетности); в двух формах отчетности (1. Отдельном отчете о компонентах совокупного дохода; 2. Отчете о прочем доходе).

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

- выручка;
- затраты по финансированию;
- долю прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по методу участия;
- расходы по налогам;
- итоговую посленалоговую прибыль (убыток) от прекращенной деятельности; оценки до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу при выбытии активов или реализуемых групп;
- прибыль (убыток) за вычетом прочего дохода;
- каждый компонент прочего дохода, классифицируемый по его характеру;
- доля в прочем доходе ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемых по долевым методу;
- итого совокупный доход за период;
- доля неконтролирующих акционеров;
- доля держателей акции материнской компании.

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

**Прочий доход** включает следующие статьи доходов и расходов:

- изменения в резерве переоценки основных средств, нематериальных активов;
- изменения в справедливой стоимости финансовых активов, имеющих в наличии для продажи;

- определенные курсовые разницы;
- отложенные налоги, связанные с этими статьями.

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

Компания должна представлять в отчете о совокупном доходе или в примечаниях к нему анализ доходов и расходов, используя классификацию, основанную на характере доходов и расходов, или их функции.

Первый анализ называется *методом характера затрат*. В этом случае расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (заработная плата, амортизация, материалы, транспортные расходы, затраты на рекламу) и не перераспределяются между различными функциональными направлениями внутри компании. Этот метод обычно применяется к небольшим компаниям.

Второй анализ называется *методом функции затрат* или «себестоимости продаж». Согласно ему, расходы классифицируются в соответствии с их функцией как часть себестоимости продаж, распределения или административной деятельности.

Компания, подразделяющая расходы по функциям, должна раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, в том числе о расходах на амортизацию и оплату труда. В отчете о совокупном доходе или в примечаниях к нему должна быть раскрыта информация о сумме дивидендов на акцию, объявленных или предложенных за отчетный период. Форма отчета о совокупном доходе приведена в Приложении 4.

## **Изменения в капитале**

Согласно МСФО № 1 компания должна представлять в качестве отдельной формы своей финансовой отчетности отчет, показывающий:

- общий совокупный доход за период с разбивкой на долю неконтролируемого меньшинства и сумму, приходящуюся на акционеров материнской компании;

- по каждому компоненту капитала – влияние ретроспективного применения или исправления показателей отчетности, признанных согласно МСФО 8;
- кроме того, компания должна представлять либо в в этом отчете, либо в примечаниях к нему:
  - суммы операций с владельцами капитала, отдельно вклады и распределение дивидендов между владельцами;
  - сверку между балансовой стоимостью каждого класса акционерного капитала, эмиссионного дохода и каждого резерва на начало и конец периода с отдельным раскрытием каждого изменения.

## **Примечания к финансовой отчетности**

Компании должны:

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

## **МСФО № 7 Отчеты о движении денежных средств**

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

*Денежные средства* включают наличные денежные средства и вклады до востребования.

*Эквивалент денежных средств* – краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в определенную сумму

денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения ценности.

*Потоки денежных средств* – приток и отток денежных средств и их эквивалентов.

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

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

- *инвестиционная деятельность* – это деятельность, связанная с приобретением и выбытием долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам;
- *финансовая деятельность* – это деятельность, которая приводит к изменению объема и состава собственного капитала и заемных средств компании;
- *операционная деятельность* – это основная приносящая доход деятельность, для которой создана компания, и прочая деятельность кроме инвестиционной и финансовой деятельности.

*Операционная деятельность.* Операционная деятельность является главным направлением деятельности предприятия и основным источником дохода. Суммы денежных средств, которые получает и расходует компания в результате этой деятельности, – важнейший показатель финансового состояния предприятия.

Движение денежных средств включает в себя:

- денежные поступления от продажи товаров и оказания услуг;
- денежные поступления от предоставления прав пользования лицензиями, гонораров, комиссионных вознаграждений и иных доходов;
- денежные выплаты поставщикам товаров и услуг;
- денежные выплаты работникам;
- денежные поступления и платежи страховой компании в качестве страховых премий и исков, годовых взносов и прочих страховых вознаграждений;
- денежные выплаты или компенсации налога на прибыль, если только они не могут быть увязаны с финансовой или инвестиционной деятельностью;

- денежные поступления и платежи по контрактам, заключенным для коммерческих или торговых целей.

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

- денежные платежи, связанные с приобретением имущества, машин, оборудования, нематериальных и прочих необоротных активов. Они также включают платежи, связанные с капитализируемыми расходами на разработки и собственное строительство;

- поступления денежных средств от продаж нематериальных и других необоротных активов;

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

- денежные ссуды, предоставленные другим предприятиям, и поступления денежных средств, связанные с погашением таких ссуд;

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

*Финансовая деятельность.* Информация о движении денежных средств от финансовой деятельности важно, так как помогает прогнозировать будущие денежные обязательства со стороны источников финансирования предприятия. Движения денежных средств от финансовой деятельности включает:

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

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

- денежные платежи акционерам в связи с приобретением или выкупом акций других предприятий;

- денежные платежи арендатора для уменьшения задолженности по финансовой аренде.

Компания должна представлять потоки денежных средств от операционной деятельности, используя либо прямой, либо косвенный методы.

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

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

При этом поощряется использование прямого метода для представления потоков денежных средств. Примерные формы отчетов о движении денежных средств представлены в Приложениях 2, 3.

Компания должна отдельно представлять основные валовые денежные поступления и платежи, возникающие от финансовой и инвестиционной деятельности, за исключением денежных потоков, которые представляются на основе взаимозачета согласно п. 22, 24 МСФО № 7.

Потоки денежных средств, возникающие в результате операций в иностранной валюте, должны отражаться в валюте отчетности материнской компании путем применения валютного курса между отчетной и иностранной валютами на дату возникновения данного движения денежных средств. Потоки денежных средств иностранной дочерней компании должны пересчитываться по обменным курсам между отчетной и иностранной валютами на дату возникновения движения денежных средств. Потоки денежных средств, выраженные в иностранной валюте, представляются в соответствии с МСФО № 21.

## **МСФО (IFRS) № 8 Операционные сегменты**

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

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

В МСФО (IFRS) № 8 выведены операционные сегменты – компоненты компании, обладающие следующими характеристиками:

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

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

### **Количественные пороговые значения**

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



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

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

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

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

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

## **Алгоритм выделения отчетных сегментов**

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

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

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

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

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

## **Раскрытие информации в отчетности**

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

### ***Выручка и расходы:***

– выручка от внешних покупателей, а также от операций с другими сегментами компании;

– сумма амортизации;

– доля предприятия в прибыли (убытке) зависимых компаний и совместных предприятий, учитываемая по методу долевого участия;

– расход (доход) по налогу на прибыль;

– процентные доходы и расходы;

– существенные статьи доходов и расходов (например, от финансовых операций, доходы и расходы от реализации активов), существенные неденежные статьи.

### ***Активы:***

- величина инвестиций в зависимые компании и совместные предприятия, которые отражаются по методу долевого участия;
- суммы приобретенных необоротных активов, кроме финансовых инструментов, отложенных налоговых активов и прав, возникающих по договорам страхования.

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

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

## **МСФО (IAS) № 34 Промежуточная финансовая отчетность**

Стандарт применяется ко всем видам компаний, которые либо в соответствии с требованиями законодательства, либо по собственному выбору публикуют промежуточную финансовую отчетность, охватывающую период короче полного финансового года (квартал, полугодие).

Промежуточный финансовый отчет включает следующую информацию: сжатый отчет о финансовом положении; сжатый отчет о совокупном доходе; сжатый отчет о движении денежных средств; сжатый отчет об изменениях в капитале; выборочные пояснительные примечания.

Форма и содержание промежуточной финансовой отчетности должны отвечать следующим требованиям: как минимум, содержать каждый заголовок и промежуточные итоговые показатели, отражаемые в самой последней финансовой отчетности; выборочные пояснительные примечания, требуемые МСФО; ба-

зовая и разводненная прибыль на акцию представляется в отчете о совокупном доходе; материнская компания готовит сводную финансовую отчетность; при принятии решения о классификации и раскрытии статьи в промежуточной отчетности учитывается существенность информации промежуточного периода; в промежуточной отчетности применяется учетная политика, действующая в последней годовой финансовой отчетности с учетом принятых изменений.

## **МСФО № 24 Раскрытие информации о связанных сторонах**

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

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

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

- компании, которые непосредственно контролируют отчитывающуюся компанию, или находятся под ее контролем, или находятся вместе с ней под общим контролем (например, в случае группы компаний);
- ассоциированные компании;
- совместно контролируемые предприятия;
- частные лица, включая близких членов семьи, владеющих прямо или косвенно пакетами акций с правом голоса отчитывающейся компании, что дает им возможность влиять на деятельность компании;

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

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

- стороны, осуществляющие совместный контроль над компанией;

- участники совместного предприятия;

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

Операция между связанными сторонами представляет собой передачу ресурсов или обязательств между ними, независимо от взимания платы. К таким операциям относятся и операции между независимыми сторонами. Ниже приводятся примеры подобных операций: приобретение или продажа товаров; приобретение или продажа имущества или других активов; оказание или получение услуг; договоры аренды; арендные соглашения; передача исследований и разработок; лицензионные соглашения; финансы, включая займы и вклады в долевого капитал; гарантии и залоги; контракты на управление.

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

#### *Раскрытие информации в отчетности*

Следующая информация должна быть раскрыта в *примечаниях* к финансовой отчетности: взаимоотношения между связанными сторонами при наличии *контроля*, независимо от того, проводились ли операции между сторонами или нет; если производились операции со связанными сторонами раскрывается ха-

рактер взаимоотношений между связанными сторонами, типы и объем операций, либо сумму, или соответствующую пропорцию; сумму или соответствующую пропорцию статей, подлежащих погашению; размер вознаграждения, выплачиваемый ключевому управленческому персоналу в совокупности и по каждой из следующих категорий (краткосрочные вознаграждения работникам, вознаграждения по окончании трудовой деятельности, выходные пособия, выплаты на основании долевых инструментов и т. д.).

## **МСФО № 10 События после отчетной даты**

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

Стандарт МСФО 10 События после отчетной даты устанавливает соответствующий порядок учета для событий, имеющих место после отчетной даты, но перед датой утверждения финансовой отчетности к публикации. Подобные события могут вызвать необходимость в корректировке сумм активов и обязательств в отчете о финансовом положении на дату ее составления либо требуют раскрытия информации.

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

Основной вопрос состоит в том, нужно ли изменять суммы в финансовой отчетности. Можно выделить *два типа* событий после отчетной даты: 1) предоставляющие дополнительное подтверждение условиям, которые имелись *на* отчетную дату; 2) указывающие на условия, которые возникли *после* отчетной даты.

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

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

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

Примерами таких событий являются:

- вынесение после отчетной даты решения по судебному делу, подтверждающее наличие у организации обязанности на отчетную дату;

- получение информации после отчетной даты, свидетельствующей либо об обесценении актива по состоянию на отчетную дату, либо о необходимости корректировки величины ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива. Например, банкротство заказчика, которое произошло после отчетной даты и подтверждает существование на отчетную дату убытка, связанного с дебиторской задолженностью;

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

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

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

Если события, происшедшие после отчетной даты, не оказывают влияния на состояние активов и обязательств на отчетную дату, необходимость в каких-либо корректировках отпадает. (Примером события после отчетной даты, не отражаемого в от-

четности, является снижение рыночной стоимости инвестиций в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности.)

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

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

#### *Раскрытие информации в отчетности*

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

## **МСФО (IAS) № 8 Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки**

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

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

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

Учетная политика, согласно МСФО, может включать следующие разделы: признание выручки; основные подходы к составлению консолидированной финансовой отчетности; инвестиции в ассоциированные компании; совместная деятельность; пересчет иностранной валюты и хеджирование; финансовые инструменты



и инвестиции; исследования и разработки; аренда; признание и амортизация материальных и нематериальных активов; инвестиционная недвижимость; государственные субсидии; запасы; договоры строительного подряда; дебиторская задолженность; денежные средства и их эквиваленты; резервы предстоящих расходов и платежей; налоги, в том числе отложенные налоги; затраты на пенсионное обеспечение; определение операционных сегментов и представление информации об их деятельности; учет инфляции.

**Изменения в бухгалтерских оценках** имеют отношение к неопределенностям, присущим хозяйственной деятельности, в результате которых многие статьи нельзя достаточно точно измерить, а возможно лишь оценить. Изменения в бухгалтерских оценках – это корректировка балансовой стоимости активов или обязательств или величины периодического потребления актива, которая происходит в результате оценки текущего состояния активов и обязательств, а также связанных с ними ожидаемых будущих экономических выгод и обязанностей. Данные изменения – результат получения новой информации или наступления новых обстоятельств; они не являются исправлением бухгалтерских ошибок.

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

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

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

Организация обязана исправлять существенные ошибки предшествующего периода ретроспективно в первом комплекте

финансовой отчетности, утвержденном к выпуску после их обнаружения путем:

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

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

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

**Порядок учета:** 1) указываются любые переходные положения при принятии МСФО; 2) ретроспективно: корректируется балансовая стоимость активов и обязательств по состоянию на начало самого раннего периода, для которого ретроспективное применение является практически возможным; начальное сальдо каждого затронутого компонента собственного капитала. Пересчитываются сравнительные показатели за каждый предшествующий период, как если бы новая учетная политика применялась всегда.

#### *Раскрытие информации в финансовой отчетности*

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

## **МСФО № 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции**

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

***Характерными чертами гиперинфляционной экономики являются:***

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

- Цены обычно указываются в стабильной иностранной валюте.

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

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

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

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

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

Пересмотр информации содержащейся отчетности в соответствии с МСФО № 29 требует применения определенных процедур, а также субъективного решения. Их последовательное применение из периода в период является более важным, чем точность представленных в пересчитанной отчетности конкретных сумм.

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

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

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

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

- когда гиперинфляция прекращается, пересчет также должен быть прекращен.

К пересчету **отчета о финансовом положении** применяются следующие правила: а) денежные статьи не подлежат пересчету; б) активы и обязательства, связанные по договору с изменением цен, пересчитываются в соответствии с договором; в) пересчет неденежных статей в текущих единицах измерения производится с учетом изменений в индексе или валюте, применяемых к балансовой стоимости, начиная с даты приобретения (или первого периода пересчета) или с учетом справедливой стоимости на дату оценки; г) неденежные активы не подлежат пересчету, если они указаны на отчетную дату в размере возможной чистой цены продажи, по справедливой стоимости или в размере возмещаемой суммы; д) на начало первого периода применения МСФО № 29 компоненты капитала, за исключением нераспределенной прибыли или любой суммы переоценки, подлежат пересчету начиная с даты их внесения; е) в конце первого периода и в последующем все составляющие капитала подлежат перерасчету с даты их внесения; ж) изменения в капитале включаются в капитал.

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

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

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

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

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

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

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

Если зарубежная дочерняя ассоциированная компания или совместное предприятие материнской компании ведут отчетность в условиях гиперинфляции, финансовая отчетность таких предприятий должна, во-первых, подлежать **пересчету** в соответствии с МСФО № 29, а затем должна быть переведена по курсам на конец периода, как это предусмотрено МСФО № 21 Влияние изменений валютных курсов.

Пересчет финансовой отчетности в соответствии с МСФО № 29 может привести к возникновению разницы между налоговой и учетной прибылью. Данные вопросы регулируются МСФО № 12 Налоги на прибыль.

#### *Раскрытие информации в отчетности*

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

*Ситуация:* корпорация «Юстас» была образована 1 января 2011 г. с акционерным капиталом в 40 млн долларов. Отчет о финансовом положении на начало и конец первого отчетного года были следующими:

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

Отчет о совокупном доходе за 2011 год :

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

Дополнительная информация:

1. Уровень инфляции составил 120% в год.
2. Запасы представляют собой двухмесячные закупки, все статьи отчета о совокупном доходе начислены равномерно в течение года.

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

## Отчет о финансовом положении:

	Учетная величина, тыс. долларов	Пересчитан- ная величина, тыс. долларов	Расчеты
Активы			
Основные средства			
Запасы (Расчет а)			
Дебиторская задолженность			
Капитал и обязательства			
Акционерный капитал			
Накопленная прибыль			
Заемные средства			

## Отчет о совокупном доходе

	тыс. долларов	тыс. долларов
Выручка (Расчет б)		
Операционные расходы		
Амортизация (Расчет с)		
Выплаченные проценты		
Расходы по налогу на прибыль		
Прибыль до прибыли от пере- счета		
Прибыль от поправки на инфля- цию		
Прибыль с учетом результата поправки на инфляцию		

### Расчеты

#### **а. Индекс для пересчета запасов.**

Закупки запасов в среднем на 30 октября.

$$\text{Индекс на эту дату} = 1,00 + (1,20 * 11 / 12) = 2,10$$

#### **б. Индекс для пересчета доходов и расходов.**

$$\text{Средний за год} = 1,00 + (1,20 / 2) = 1,60$$

#### **с. Индекс для пересчета амортизации.**

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

## Тестовые задания

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

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

2. Отчет о финансовом положении отражает финансовое положение предприятия:

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

3. В отчете о финансовом положении величина капитала равна:

- 1) Активы + Обязательства;
- 2) Активы – Обязательства;
- 3) Активы + Пассивы;
- 4) Активы – Пассивы.

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

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

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

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



6. Отчет о совокупном доходе отражает:

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

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

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

8. Согласно МСФО № 1 предусмотрены:

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

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

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

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

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

11. Выплата дивидендов:

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

12. Продажа акций по цене выше номинальной:

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

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

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

14. В финансовых отчетах необходимо приводить ссылки на:

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

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

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

16. Какой показатель определяется в отчете о совокупном доходе и переходит в отчет об изменениях в капитале:

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

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

- 1) активы, или финансовый результат, или выручка от продажи внешним покупателям составляет не менее 10% от общей соответствующей величины всех сегментов;

2) активы, или результат, или выручка от продажи составляет не менее 25% от общей соответствующей величины всех сегментов;

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

## Тема 4. Нефинансовые активы

### МСФО (IAS) № 2 Запасы

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

В МСФО № 2 содержится определение материально-производственных запасов.

*Материально-производственные запасы* – это активы:

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

Согласно МСФО, запасы классифицируются следующим образом:

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

*Оценка запасов.* В соответствии с основным правилом, заложенным в МСФО № 2, запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости, возможной чистой цене продажи.

*Себестоимость* запасов включает следующие составляющие:

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

В *затраты на приобретение* запасов включаются:

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

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

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

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

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

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

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

Под *возможной чистой ценой продажи* понимается предполагаемая продажная цена при нормальном ходе деятельности за

вычетом возможных затрат на выполнение работ и затрат на реализацию.

Практика списания запасов ниже себестоимости до возможной чистой цены продажи отвечает суждению, что активы не должны учитываться выше сумм, получение которых ожидается от их продажи или использования.

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

*Метод нормативных затрат* используется в том случае, если результаты приблизительно выражают значение себестоимости. Данные издержки учитывают нормальные уровни использования сырья и материалов, труда, эффективности и мощности. Они должны регулярно проверяться и пересматриваться. *Метод розничных цен* используется в розничной торговле для оценки быстроменяющихся запасов, имеющих одинаковые маржи, когда применение других методов является нецелесообразным. Себестоимость запаса определяется путем уменьшения общей стоимости проданного запаса на соответствующий процент валовой прибыли. Для каждого подразделения торговли может использоваться среднее значение процента.

#### *Формулы расчета себестоимости запаса*

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

Основные формулы расчета себестоимости запаса:

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

#### *Раскрытие информации в отчетности*

Согласно МСФО, в финансовой отчетности должна раскрыться следующая информация:

- учетная политика, принятая для оценки запасов, в том числе использованный метод расчета их себестоимости;
- общая балансовая стоимость запасов и их отдельных классов согласно классификации, принятой в компании;
- справедливая стоимость минус расходы на продажу;

- запасы, списанные на затраты;
- величина возврата любого списания, которая признается в качестве дохода отчетного периода;
- суммы любых уценок запасов;
- балансовая стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств.

## **МСФО (IAS) № 16 Основные средства**

Порядок учета основных средств определяется МСФО № 16. В нем приведены следующие определения, которые используются в стандарте.

*Основные средства* – это материальные активы, которые:

1) используются компанией для производства или поставки товаров, услуг, сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей; 2) предполагается использовать в течение более одного периода.

*Фактическая стоимость (первоначальная)* – это сумма уплаченных денежных средств (денежных эквивалентов) или справедливая стоимость другого возмещения, переданного для приобретения актива или его сооружения.

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

*Справедливая стоимость* – это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, осуществляемой на общих условиях.

*Балансовая (учетная) стоимость* – это сумма, в которой актив отражается в отчете о финансовом положении за вычетом суммы накопленной амортизации.

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

*Амортизируемая стоимость* – это себестоимость актива, отраженная в финансовой отчетности за вычетом ликвидационной стоимости.

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

*Срок полезной службы:*

- ожидаемый (расчетный) период использования активов компании;

- количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием актива.

Срок полезного использования и ликвидационная стоимость должны пересматриваться не реже, чем в конце каждого отчетного периода. Если их величина существенно меняется, то изменения подлежат отражению в учете в соответствии с МСФО № 8 как пересмотр бухгалтерских оценок.

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

*Первоначальная оценка основных средств*

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

Элементами фактической стоимости основных средств являются: покупная цена; импортные пошлины; невозмещаемые налоги; прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению.

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

Признание и капитализация затрат прекращается, когда объект основных средств находится на месте и используется по на-

значению. Затраты, связанные с использованием и перемещением объекта основных средств, не включаются в балансовую стоимость этого объекта.

#### *Последующие затраты*

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

#### *Последующая оценка*

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

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

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

Учет по переоцененной (справедливой) стоимости основных средств включает следующие элементы:

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

- переоценивается весь класс основных средств;
- частота переоценок зависит от изменения их справедливой стоимости;
- увеличение балансовой стоимости основного средства в результате переоценки отражается в разделе Капитал по статье «Результат (резерв) от переоценки»;
- уменьшение балансовой стоимости основного средства в результате переоценки отражается как расход отчетного периода;



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

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

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

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

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

При переоценке основных средств накопленная амортизация учитывается одним из следующих способов: переоценивается пропорционально с изменением валовой балансовой стоимости актива; списывается путем уменьшения валовой балансовой стоимости актива.

### *Раскрытие информации в отчетности*

В финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация. *Учетная политика*: по каждому классу активов способы их оценки; методы и нормы амортизации по группам основных средств.

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

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

## **МСФО (IAS) № 38 Нематериальные активы**

МСФО № 38 применяется ко всем нематериальным активам, кроме: активов, описанных в других стандартах; прав на минеральные ресурсы и затрат на разведку, разработку и добычу минералов и пр., а также нематериальных активов, возникающих в страховых компаниях из договоров с владельцами полисов.

### *Определение нематериальных активов*

*Нематериальный актив* – идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы. Нематериальный актив, внутренне созданный или полученный в результате объединения компаний, является идентифицируемым, если он отделяем или пристокает из договорного или иного юридического права.

Нематериальный актив должен быть признан, если он отвечает определению НМА и критериям признания, приведенным в МСФО № 38.

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

Согласно МСФО № 38, нет закрытого списка состава нематериальных активов. Ими могут быть: патенты; авторские права; программное обеспечение; лицензии; торговые марки; база (постоянных) клиентов; франшизы; затраты в процессе разработки и т. д.

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

#### *Первоначальная оценка нематериального актива*

Нематериальный актив должен **оцениваться по первоначальной стоимости (себестоимости)** вне зависимости, был ли он приобретен извне или создан внутри компании.

Первоначальная стоимость приобретенных НМА определяется по тем же правилам, что и формируется стоимость основных средств.

При создании нематериального актива внутри компании могут возникать следующие проблемы: а) признание и оценка внутренне созданной деловой репутации; б) признание и оценка других активов, создаваемых компанией.

Согласно МСФО № 38, *внутренне созданная деловая репутация (гудвилл)* не признается нематериальным активом. Для *других активов* период их создания делится на две стадии:

1) *стадия исследования* – оригинальные и спланированные исследования, предпринимаемые с целью получения в перспективе новых научных и технических знаний и умений. Например, деятельность, направленная на получение новых знаний; поиск, оценка и отбор заявок на исследовательские открытия или другие знания; поиск альтернативных материалов, приспособлений, продуктов, процессов, систем или услуг; формулировка, проек-

тирование, оформление, оценка и окончательный отбор возможных альтернативных новых или улучшенных материалов, приспособлений, продуктов, процессов, систем или услуг.

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

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

***Затраты на разработки*** признаются нематериальным активом при выполнении определенных условий.

*Условия признания затрат на разработку в качестве НМА:*

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

- намерение завершить нематериальный актив и использовать или продавать его;

- наличие способности использовать или продавать нематериальный актив;

- определение способа получения возможных будущих экономических выгод от нематериального актива. В частности, должно быть продемонстрировано наличие рынка для продукта, в производстве которого участвует нематериальный актив, или рынка для самого нематериального актива, или, если нематериальный актив предполагается использовать для внутренних целей, – полезность такого нематериального актива для компании;

- наличие адекватных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки и для использования или продажи нематериального актива;

- возможность надежно измерять (оценивать) затраты, связанные с нематериальным активом, в процессе его разработки.

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

*Последующие затраты:*

- последующие затраты, связанные с НМА, признаются расходами периода, в котором они были понесены;

- увеличивают балансовую стоимость нематериального актива, если компания с большей долей вероятности получит будущей экономической выгоды, превышающие первоначально полученные нормативные показатели.

*Последующая оценка нематериальных активов*

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

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

*Начисление амортизации по НМА:*

- применяемый метод амортизации должен отражать график потребления компанией экономических выгод от актива;

- если график не может быть надежно определен, применяется равномерный метод ее начисления;
- начисление амортизации происходит на протяжении срока полезной службы.

Если срок службы нематериального актива не определен, то данный объект признается как нематериальный актив с неопределенным сроком экономической службы. Он не подлежит амортизации, но ежегодно проверяется на предмет обесценения стоимости НМА. Данная проверка может быть проведена также при наличии признаков обесценения актива. Если срок полезного использования перестает быть неопределенным, то он устанавливается в соответствии с МСФО № 38. Возникшая корректировка признается как изменение в бухгалтерской оценке и отражается в соответствии с МСФО № 8.

#### *Раскрытие информации в отчетности*

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

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

*Ситуация:* компания «Альфа» приобрела права на программный продукт у компании Орион за 18 тыс. долларов.

Расходы на регистрацию приобретенных прав составили 1 000 долларов. 500 долларов было уплачено юридической компании за составление договора уступки прав.

Каждые 6 месяцев компания «Альфа» уплачивает сбор за поддержание регистрации права в размере 150 долларов.

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

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

## **МСФО (IAS) № 17 Аренда**

Стандарт применяется ко всем договорам аренды, по которым арендодатель передает арендатору в обмен на оплату или серию оплат право на использование актива в течение оговоренного периода времени. Отношения аренды – это та сфера, где стандартами учета впервые применен принцип преобладания сущности над формой с целью правдивого представления информации в финансовой отчетности.

Согласно МСФО № 17, выделяются следующие типы арендных соглашений: 1) *финансовая аренда* – это аренда, при которой происходит передача практически всех рисков и выгод, вытекающих из владения данным активом. Право собственности на данный актив может передаваться или не передаваться; 2) *операционная аренда* – представляет собой аренду, отличную от финансовой аренды.

**Классификация аренды** происходит в начале ее срока. При этом исходят из *содержания, а не из формы* договора аренды. Группировка арендных отношений основывается на том, в какой степени риски и выгоды, связанные с владением арендуемым активом, распределяются между арендатором и арендодателем.

*Риски* – это потенциальные убытки, образующиеся в результате простаивающих мощностей, устаревших технологий, а так-

же отклонений в поступлениях, вызванных изменением экономических условий.

*Выгоды* – это ожидание прибыльных операций в течение срока экономической службы актива, а также дохода от прироста стоимости или от реализации остаточной стоимости актива.

#### *Признаки финансовой аренды*

Аренда является финансовой, если выполняется хотя бы один из перечисленных признаков:

- к концу срока аренды право собственности на актив переходит к арендатору;
- арендатору предоставлена возможность приобретения актива по льготной цене, и данная возможность может быть реализована с достаточной определенностью;
- срок аренды составляет большую часть срока экономической службы актива;
- в начале срока аренды дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей приближается к справедливой стоимости арендованного актива;
- арендованные активы носят специальный характер и подходят для использования только арендатору;
- арендатор принимает на себя убытки, связанные с отменой аренды;
- прибыли и убытки в связи с колебаниями остаточной стоимости переходят на арендатора;
- возможна аренда на вторичный период по цене, значительно ниже рыночной.

МСФО № 17 требует оценивать арендованные активы и соответствующие обязательства по аренде по наименьшей из справедливой и дисконтированной стоимостей минимальных арендных платежей. При их расчете определяется ставка дисконта. Обычно это или процентная ставка в договоре аренды, или ставка, которую арендатору пришлось бы заплатить на начало срока аренды за заемные средства, полученные на такой же срок и на том же обеспечении, в объеме, необходимом для покупки актива.



## ***Учет аренды у арендатора***

### ***Финансовая аренда***

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

- в начале аренды актив включается в состав необоротных активов, подлежащих амортизации; арендные обязательства в отношении будущих платежей показываются в разделе обязательства. Активы и задолженность по аренде отражаются в равных суммах;

- первоначальные прямые затраты, связанные с арендной деятельностью, включаются в стоимость арендуемого актива;

- арендные платежи состоят из затрат на финансирование и сокращения непогашенного обязательства;

- затраты на финансирование представляют собой постоянную периодическую ставку процента, начисляемую на оставшееся сальдо обязательства за каждый период в течение срока аренды. Они определяются, как правило, актуарным или кумулятивным методами;

- учет амортизации происходит в соответствии с МСФО № 16.

### ***Операционная аренда***

**Платежи** отражаются в отчете о совокупном доходе как расходы, распределенные на равномерной или систематической основе, рассчитанные в соответствии с графиком времени получения выгод пользователем, даже в случае, если действительные платежи по аренде производятся на другой основе.

## ***Учет аренды у арендодателя***

### ***Финансовая аренда***

По сути арендодатель не является владельцем актива, в связи с этим актив отражается в качестве дебиторской задолженности. В течение срока аренды арендодатель отражает следующую информацию:

- дебиторская задолженность представляется в сумме, равной чистой инвестиции в аренду;

- признание финансового дохода от аренды основано на графике, отражающем постоянную периодическую норму дохода на данную чистую инвестицию;

- первоначальные прямые затраты либо признаются сразу как расходы, либо распределяются против финансового дохода от аренды на протяжении срока аренды.

#### *Операционная аренда*

Операционная аренда отражается в отчетности арендодателя следующим образом:

- имущество, переданное в аренду, остается на балансе у арендодателя. Амортизация признается в соответствии с МСФО № 16, 38;

- доход от аренды признается на равномерной основе за исключением случаев, когда больше подходит иная систематическая основа;

- первоначальные прямые затраты признаются либо сразу как расходы, либо распределяются пропорционально финансовому доходу от аренды на протяжении срока аренды.

#### **Операции продажи с обратной арендой**

Операции продажи актива с последующей его обратной арендой (возвратный лизинг) часто практикуют компании, испытывающие недостаток оборотного капитала. Отражение продажи в учете зависит от того, является ли обратная аренда финансовой или операционной.

#### **Финансовая аренда**

- Любое превышение выручки от продажи актива над его балансовой стоимостью в учете арендатора (продавца) следует отсрочить и амортизировать на протяжении срока аренды.

- Операция является средством, за счет которого арендодатель предоставляет финансирование арендатору. Следовательно, немедленное признание превышения выручки от продажи актива над его балансовой стоимостью в качестве дохода является неправильным.

#### **Операционная аренда**

Прибыли / убытки от аренды, осуществленной по справедливой стоимости, признаются немедленно.

Операции, проведенные ниже или выше справедливой стоимости, учитываются следующим образом:

- если справедливая стоимость ниже балансовой стоимости актива, то убыток, равный полученной разнице, признается немедленно;

- если продажная цена выше справедливой стоимости, то такое превышение над справедливой стоимостью следует отсрочить и амортизировать на протяжении срока аренды;

- если продажная цена ниже справедливой стоимости, любая прибыль / убыток признается немедленно. Исключение – когда убыток компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной стоимости. В этом случае убыток следует перенести и списывать пропорционально арендным платежам.

#### *Раскрытие информации в отчетности*

##### *Арендаторы*

Для финансовой аренды должна быть раскрыта следующая информация.

*Для каждого класса актива* – чистая балансовая стоимость на отчетную дату; сверка между общими минимальными арендными платежами и их дисконтированной стоимостью, а также оба этих показателя для каждого из следующих трех периодических поясов погашения (не более года, от 1 года до 5 лет, более 5 лет); общее описание существенных договоров аренды и т. д.

*Для операционной аренды:* общее описание существенных арендных соглашений; платежи по аренде и субаренде с выделением минимальных арендных платежей, в т. ч. в трех периодических поясах погашения.

##### *Арендодатели*

Для финансовой аренды отражается: сверка между суммой валовой инвестиции в аренду и дисконтированной стоимостью задолженности по минимальным арендным платежам в трех периодических поясах; неполученный финансовый доход; общее описание существенных арендных соглашений, накопленный резерв на покрытие безнадежной задолженности по минимальным арендным платежам; условные арендные платежи, признанные в доходе, и т. д.

Для операционной аренды по каждому классу активов представляется информация о балансовой стоимости, накопленной амортизации, накопленных убытках от обесценения; общее описание существенных арендных соглашений и т. д.

*Ситуация:* оборудование приобретено за 440000 \$. Был заключен договор финансовой аренды на следующих условиях: срок аренды 2 года, процентная ставка – 25% годовых. Первоначальный взнос согласно договора составляет 40 000 \$. В конце каждого полугодия производится выплата в размере 87 900 \$. Срок полезного использования установлен 4 года.

## **МСФО (IAS) № 40 Инвестиционная недвижимость**

*Инвестиционная недвижимость* – это недвижимое имущество (земля, или здания, или часть здания, или земля и здания вместе), которым компания владеет (в качестве собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью сдачи в аренду, или увеличения его стоимости (роста капитальной ценности), или того или другого вместе. Оно не используется в процессе производства продукции или продажи товаров и услуг, для административных целей или продажи в процессе обычной хозяйственной деятельности.

Компания-собственник или арендатор (в случае финансовой аренды) может инвестировать деньги в недвижимое имущество **с целью:** сдачи в аренду; увеличения стоимости имущества в результате определенных условий; того и другого вместе, а именно земли, здания или его части, земли и здания.

Примерами инвестиционной собственности являются следующие:

- земля, которой компания владеет с целью увеличения ее стоимости в будущем, а не с целью перепродажи в ближайшей перспективе в ходе обычной хозяйственной деятельности;
- земля, которой компания владеет, но цель ее использования еще не определена;
- здание, принадлежащее компании и сдаваемое в аренду на условиях операционной аренды (если актив сдается в аренду на условиях финансовой аренды, он классифицируется и учитывается в соответствии с требованиями МСФО № 17, регламентирующими лизинговые операции);

- здание, арендованное на условиях финансовой аренды и сдаваемое в аренду на условиях операционной аренды;
- свободное здание, которое держится компанией с целью сдачи в аренду (на условиях операционной аренды) в будущем.

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

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

#### *Учет инвестиционной недвижимости*

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

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

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

2) **модель фактической (первоначальной) стоимости приобретения.** Инвестиционная собственность учитывается по фактической стоимости с начислением амортизации и признанием убытков от обесценения (аналогично основному варианту учета основных средств). В этом случае справедливая стоимость инве-

стиционной недвижимости должна раскрываться в примечаниях к отчетности.

*Раскрытие информации в отчетности*

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

*Ситуация:* в январе 2011 г. компания ААА, специализирующаяся на инвестициях в недвижимость, приобрела здание торгового комплекса за 1 миллион долларов, торговые площади которого предназначены для сдачи по договору операционной аренды. В процессе обсуждения сделки купли-продажи руководство ААА прибегло к услугам независимого оценщика. По результатам отчета рыночная стоимость данного здания на 15.12.10 г. оценена в 1,2 миллиона долларов.

При составлении отчетности за 2011 г. компания не привлекала независимых оценщиков, при этом за 2011 г. недвижимость заметно подорожала. В январе 2012 г. было приобретено аналогичное здание за 2 миллиона долларов, но меньшей площадью (на 15%). Срок полезного использования торгового комплекса 50 лет.

*Требуется:* определить, можно ли применить модель учета по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) № 40. На основе приведенной информации отразить в формах финансовой отчетности за 2011 г. объект инвестиций в недвижимость возможными моделями. Составить фрагмент Отчета о финансовом положении и Отчета о совокупном доходе за 2011 г.

## МСФО (IAS) № 36 Обесценение активов

Цель данного стандарта заключается в установлении процедур, применяемых для того, чтобы с максимальной осмотрительностью оценить активы, отраженные в отчете о финансовом положении. Активы в этом отчете не должны показываться по стоимости, превышающей сумму денежных потоков, которые ожидаются от них в будущем.

МСФО № 36 применяется в отношении большинства активов, за исключением тех, которые охвачены специальными положениями других стандартов (МСФО № 2, 11, 12, 19, 39, 40, 41, IFRS № 5). Он также применяется в отношении инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместные компании.

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

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

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

- *чистая продажная цена* представляет собой сумму, получаемую от продажи актива, в результате сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку незави-

симыми сторонами, за вычетом дополнительных затрат, связанных с продажей актива;

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

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

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

В отчете о совокупном доходе убыток от обесценения должен признаваться в качестве расхода для активов, учтенных по себестоимости, и в качестве уменьшения резерва от переоценки для активов, учтенных по переоцененной стоимости (в соответствии с МСФО № 16, 38). Если убыток от обесценения превышает сумму, имеющуюся на счете резерва переоценки данного актива, то сумма превышения отражается в отчете о совокупном доходе. После признания убытка от обесценения актива происходит и соответствующая корректировка амортизационных отчислений на основе пересмотренной балансовой стоимости.

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

Принципы признания и оценки убытков от обесценения генерирующих единиц аналогичны принципам, предусмотренным



для отдельных активов. При проведении теста на обесценение необходимо принимать во внимание гудвилл, возникший в результате объединения бизнеса. Он должен относиться на каждую генерирующую единицу, которая получит экономическую выгоду в результате объединения компаний.

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

#### *Раскрытие информации в отчетности*

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

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

	<i>Балансовая стоимость, \$</i>	<i>Чистая продажная цена, \$</i>	<i>Стоимость использования, \$</i>
Статья № 1	119 000	121 000	114 000
Статья № 2 (примечание 1)	237 000	207 000	205 000
Статья № 3 (примечание 1)	115 000	117 000	123 000
Статья № 4	83 000	75 000	79 000
Статья № 5 (примечание 2)	31 000	26 000	-

### ***Дополнительная информация***

1. Статьи 2 и 3 отражаются по переоцененной стоимости, а сумма переоценки, увеличивающая добавочный капитал, по данным статьям составляет 12 000 долларов и 6 000 долларов соответственно. Обе статьи представляют производственное оборудование.

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

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

### **Тестовые задания**

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

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

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

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

3. Сверхнормативные расходы в себестоимость запасов:

- 1) не включаются;
- 2) включаются.

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

- 1) НДС, связанного с приобретением товаров;

- 2) стоимости страховки при транспортировке;
- 3) стоимости доставки для продавца;
- 4) пошлин, уплаченных при покупке товаров.

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

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

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

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

7. При учете по фактической стоимости актив учитывается по:

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

8. Переоценки основных средств должны производиться:

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

9. Какое из приведенных ниже утверждений верно:

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

4) накопленная амортизация представляет собой возрастание денежных средств.

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

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

11. Согласно МСФО № 16, земля и здания учитывается:

- 1) отдельно;
- 2) вместе.

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

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

13. Приобретенный патент на изготовление нового лекарства является:

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

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

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

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

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

16. Объект признается как нематериальный актив, если:

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

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

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

18. Затраты на исследования могут капитализоваться:

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

19. Примерами отдельных классов нематериальных активов не являются:

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

20. Кто начисляет амортизацию основного средства в случае операционной аренды:

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

21. Кто начисляет амортизацию основного средства в случае финансовой аренды:

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

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

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

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

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

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

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

25. Согласно МСФО № 36, возмещаемая сумма актива равна:

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

26. Обесценение (снижение стоимости) актива признается, когда:

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

27. Восстановление стоимости ранее обесцененного актива производится:

- 1) когда рыночные цены на аналогичные активы превышают его балансовую стоимость;
- 2) когда его возмещаемая сумма превышает его балансовую стоимость;
- 3) когда поступления денежных средств от его эксплуатации превышают ранее заложенные нормативы;
- 4) при выбытии актива;
- 5) не производится.

## **Тема 5. Раскрытие информации о финансовых результатах, налоге на прибыль**

### **МСФО (IAS) № 18 Выручка**

Настоящий стандарт применяется при учете выручки, полученной от обычной деятельности: продажи товаров; предоставления услуг; использования другими лицами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды.

**Выручка** представляет собой валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании, приводящее к увеличению капитала иного, чем за счет взносов собственников.

*Выручка исключает средства, собранные от имени третьих лиц, таких как, например, НДС, суммы, получаемые от комитента.*

*Оценка выручки.* Выручка оценивается по *справедливой стоимости* полученного или ожидаемого к получению возмещения. *Справедливая стоимость* – эта сумма средств, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

При определении справедливой стоимости должны быть вычтены торговые и оптовые скидки. Платежные скидки не вычитаются.

Отсрочка поступления денежных средств (например, предоставление беспроцентного кредита) по сути представляет собой финансовую операцию. В этом случае следует определить условную процентную ставку. Разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой возмещения признается и раскрывается как процентный доход.

В случае, когда товары или услуги обмениваются на товары и услуги, аналогичные по характеру и стоимости, признания выручки не происходит. Если товары или услуги предоставляются в обмен на товары и услуги, отличные по характеру и стоимости от предоставляемых, выручка признается и измеряется по справедливой стоимости *полученных* товаров или услуг. Если ее невозможно надежно определить, то выручка определяется по справедливой стоимости *переданных* товаров, услуг (ПКИ(SIC)-31).

*Идентификация сделки.* Следующие правила применяются при идентификации операций, в результате которых образуется выручка:

- в случае если сделка и продажная цена товара включает в себя сумму на последующее обслуживание, данная величина признается как выручка за период, в течение которого предоставляется обслуживание;
- если компания продает товары и в то же самое время заключает договор о выкупе этих товаров в будущем, обе операции рассматриваются как одна сделка.



### *Признание выручки от продажи товаров*

Выручка от продажи товаров должна признаваться, когда выполняются следующие условия:

- значительные риски и выгоды, связанные с собственностью на товары, переносятся на покупателя;
- компания больше не участвует в управлении собственностью в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, а также не контролирует проданные товары;
- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует вероятность, что экономические выгоды по данной сделке поступят в компанию;
- затраты, связанные с операцией можно надежно измерить.

*Признание затрат:* обычно выручка и затраты должны признаваться одновременно; затраты могут быть надежно оценены, если выполнены условия признания выручки; выручка не может быть надежно оценена, если невозможно надежно оценить затраты. В этом случае полученное за товар вознаграждение признается в качестве обязательства.

### *Признание выручки по оказанию услуг*

Если результат сделки по оказанию услуг может быть надежно оценен, выручка признается в зависимости от стадии завершения операции на отчетную дату.

Результат сделки может быть надежно оценен, если выполнены все следующие условия: а) сумма выручки может быть надежно оценена; б) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с данной операцией, поступят в компанию; в) степень завершения сделки может быть надежно определена на отчетную дату; г) затраты при проведении работ и на завершение сделки могут быть надежно оценены.

Стадия завершения сделки определяется с использованием МСФО № 11. Если результат сделки по оказанию услуг не может быть надежно оценен, выручку следует признавать только в размере возмещаемых расходов.

*Признание выручки от использования другими лицами активов компании*

Выручка должна признаваться на основе следующего подхода:

- **проценты** – на повременно-пропорциональной основе (основная сумма долга к выплате, %, срок);
- **лицензионные платежи** – на основе метода начисления (в соответствии с содержанием соответствующего договора);
- **дивиденды** – когда установлено право акционеров на получение выплаты.

*Раскрытие информации в отчетности*

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

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

*Ситуация*: компания осуществляет строительство здания для клиента. Общая выручка по договору составляет 20 млн долларов. За отчетный период расходы компании составили 6 млн долларов. Для завершения проекта необходимо потратить еще 10 млн долларов по расчетным данным. На настоящий момент клиент утвердил расходы в объеме 4 млн долларов, и его персонал в течение месяца будет находиться в отпуске. Вы считаете, что сумма 2 млн долларов (6 млн – 4 млн) будет утверждена? Платеж от клиента не поступил.

*Требуется*: определить, следует ли в данном случае признать выручку. Если «да» – в каком объеме выручка может быть признана в данной ситуации. Заполнить фрагменты Отчета о финансовом положении и Отчета о совокупном доходе по данной ситуации.

## **МСФО (IAS) № 11 Договоры подряда**

Данный стандарт определяет порядок учета выручки и затрат по договорам подряда. МСФО № 11 рассматривает договоры подряда, по которым даты их подписания и выполнения оказываются в разных отчетных периодах.

*Договор подряда* – это договор, специально предусматривающий сооружение объекта или комплекса объектов, которые взаимосвязаны или взаимозависимы по их конструкции, технологии и функциям либо по конечному назначению или использованию.

МСФО № 11 рассматривает договоры в отношении: предоставления услуг, непосредственно связанных с сооружением объектов; разрушения или восстановления объектов и восстановления окружающей среды после такого разрушения.

*Типы договоров*

*Различают два типа договоров:*

1) **договор с фиксированной ценой** – договор на строительство, в котором, как правило, имеется фиксированная договорная цена или фиксированная ставка, которая может повышаться в связи с ростом затрат.

2) **договор «затраты плюс»** – это договор на строительство, по которому подрядчику возмещаются затраты по договору плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение.

Группу договоров следует рассматривать как **единый договор подряда**, если в переговорах такая группа обсуждается как единый пакет.

Если договор включает в себя более одного объекта, сооружение каждого из них рассматривается как отдельный договор при соблюдении следующих условий:

- по каждому объекту представлено отдельное предложение;
- по каждому объекту могут быть определены затраты и выручка;
- по каждому объекту велись отдельные переговоры, в связи с этим и у подрядчика, и у заказчика имелась возможность принять или отклонить часть договора подряда.

*Выручка по договору* включает:

- первоначально согласованную сумму по договору;
- отклонения от условий договора, претензии и поощрительные платежи (включаются при условии, если есть вероятность получения выручки и она поддается надежной оценке).

*Затраты по договору* включают:

- затраты, непосредственно связанные с договором (например, материалы, оплата труда, амортизация, затраты на перемещение машин и механизмов, их аренду, затраты на конструкторскую и техническую поддержку и т. д.);

- затраты, которые относятся к деятельности по договору в целом и могут быть отнесены на конкретный контракт (страховые платежи, накладные расходы в строительстве и т. д.);

- затраты, которые по условиям договора возмещаются заказчиком (например, часть административных расходов, затрат на исследования и разработки и т. д.).

### *Признание*

Если результат договора подряда может быть надежно оценен, выручка и затраты должны признаваться по мере завершенности работ. Этот способ иногда называют *методом процента выполнения работ*.

### *Определение стадии завершенности работ*

Стадия выполнения контракта может быть определена рядом способов:

- по доле понесенных затрат в общей расчетной величине затрат по договору;

- по результатам наблюдения за выполненной работой;

- по фактическому подсчету стадии завершенности работ по договору.

Выручка по договору признается в соответствии с работой, проделанной за отчетный период.

Затраты по этому договору признаются и соотносятся с доходом с целью определения прибыли по договору подряда за период.

### ***Если результат договора невозможно надежно оценить:***

- выручка признается в той степени, в которой затраты по договору, вероятно будут возмещены;

- затраты по договору признаются как расходы по факту их возникновения;

- любое ожидаемое превышение всех затрат по договору над всей выручкой по договору признается немедленно как расход.

### *Раскрытие информации в отчетности*

*Учетная политика:* методы, использованные для признания дохода и определения стадии завершенности работ. *Отчет о совокупном доходе:* сумма признанного в течение периода дохода по договору подряда; общая сумма понесенных затрат по договору и признанных прибылей(убытков). *Отчет о финансовом положении*

*нии и примечания:* сумма полученной предоплаты; незавершенные работы по договору; задолженность заказчиков и заказчикам и т. д.

*Ситуация:* договор подряда на строительство заключен в 2007 г. на 4 года. Его цена 12 000 тыс. руб. Информация по годам представлена в таблице.

Показатели	2008	2009	2010	2011
Затраты/год (тыс.руб.)	2 750	3 000	4 200	1 150
Предполагаемые будущие затраты (тыс. руб.)	7 750	7 750	1 550	
Принятые работы (тыс.руб.)	3 000	5 000	11 000	12 500

В 2011 г. цена договора была пересмотрена до 12 500 тыс. руб. Распределить выручку и себестоимость, найти прибыль за все 4 года. Процент завершенности рассчитать по методу затрат.

**Требуется:** определить выручку, расходы и финансовый результат за 4 года. Рассчитать процент завершенности работ по методу затрат.

## **МСФО (IAS) № 23 Затраты по займам**

Стандарт применяется при учете затрат по займам.

*Затраты по займам* представляют собой проценты и другие расходы предприятия, связанные с получением заемных средств. Они могут включать: проценты по банковским овердрафтам, краткосрочным и долгосрочным займам; постепенное списание, амортизацию облигационных займов; дополнительных затрат, связанных с получением ссуды; финансовые выплаты в рамках финансового лизинга; курсовые разницы, возникающие в результате получения займов в иностранной валюте, связанные с затратами на выплату процентов.

МСФО № 23 в основном требует немедленного признания затрат по займам в качестве расходов. По альтернативному методу допускается капитализация затрат по займам, связанным с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива.

**Квалифицируемые активы** представляют собой активы, подготовка которых к целевому использованию или продаже требует значительного времени. К ним относятся: запасы, требую-

щие значительного времени для подготовки к продаже; другие активы, такие как производственные компании, электростанции и инвестиционная собственность, нематериальные активы.

*Методы учета затрат по займам*

**Основной порядок учета** – затраты по займам признаются в качестве расходов того периода, в котором они были произведены.

**Допустимый альтернативный порядок учета** – затраты по займам должны признаваться расходами того периода, в котором они были произведены, за исключением той части затрат, которую разрешено капитализировать, то есть включать в стоимость актива.

Затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, можно капитализировать при соблюдении следующих условий: а) существует вероятность, что они приведут к будущим экономическим выгодам для компании; б) затраты можно надежно измерить.

Капитализация затрат по займам начинается, когда: произведены расходы по квалифицируемому активу; произведены затраты по займам; ведется работа по подготовке актива для его целевого использования или продажи.

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

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

Сумма, которая должна быть капитализирована, представляет собой затраты по займам, которые можно было бы избежать, если бы не были произведены расходы на соответствующие квалифицируемые активы.

### *Определение величины капитализируемых затрат*

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

- Если средства **заимствованы на общие цели**, а использованы для приобретения квалифицированного актива, то сумму затрат по займам, подлежащая капитализации, определяется на основе средневзвешенных затрат по займу к затратам на данный актив.

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

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

### *Раскрытие информации в отчетности*

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

## **МСФО (IAS) № 21 Влияние изменений валютных курсов**

Данный стандарт применяется для учета операций в иностранной валюте

и зарубежных производств.

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

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

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

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

### ***Финансовая отчетность об операциях за рубежом***

Согласно МСФО № 21, введены понятия валюта отчетности и функциональная валюта. *Валюта отчетности* группы компаний – это валюта, используемая при предоставлении финансовой отчетности материнской компании и консолидированной финансовой отчетности. Обычно компания использует валюту страны своего местонахождения либо валюту финансового рынка, на котором представлены ее ценные бумаги. *Функциональная валюта* – это основная валюта той экономической среды, в которой данная ком-



пания осуществляет свою деятельность. При составлении отчетности в соответствии с МСФО функциональная валюта играет основную роль. Результаты всех операций сначала отражаются в функциональной валюте, а затем они переводятся в валюту отчетности. Среди прочих факторов, которые могут повлиять на выбор функциональной валюты, можно выделить следующие: валюта, в которой поступают средства от финансовой деятельности (долговые и фондовые инструменты); валюта, в которой обычно ведется первичная документация, относящаяся к хозяйственной деятельности.

Согласно МСФО № 21, с 01.01.2005 г. изменилась классификация зарубежной деятельности. *Зарубежная деятельность* – это филиал, ассоциированная компания, совместное производство или дочерние компании, которые осуществляют свою деятельность в другой, по сравнению с отчитывающейся компанией, стране. Операции за рубежом рассматриваются как активность, составляющая неотъемлемую часть деятельности материнской компании. *Зарубежная компания* – это зарубежное производство, деятельность которого не является неотъемлемой частью материнской компании. Она обладает определенной степенью независимости либо является отдельным юридическим лицом. Каждая компания определяет для себя функциональную валюту, которая становится общей для всех предприятий, входящих в группу. Все статьи в иностранной валюте пересчитываются в эту валюту.

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

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

- являются ли потоки денежных средств от зарубежной деятельности достаточными для покрытия долговых обязательств без привлечения средств отчитывающейся компании.

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

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

*Пересчет функциональной валюты в валюту отчетности* производится следующим образом. Активы и обязательства зарубежной компании пересчитываются по курсу валюты отчетности на отчетную дату. Статьи доходов и расходов пересчитываются по курсу на дату совершения операции. В практических целях допускается также использовать округленные или усредненные курсы. Курсовая разница, образующаяся в результате операций, должна рассматриваться как собственный капитал. Специальные правила применяются для зарубежных компаний в странах с гиперинфляцией. При выбытии (продаже) зарубежной компании общая сумма курсовой разницы, накопленная в капитале, признается в качестве дохода или расхода.

#### *Раскрытие информации в отчетности*

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

## МСФО (IAS) № 33 Прибыль на акцию

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

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

Компания может выпускать несколько классов обыкновенных акций.

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

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

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

### **Средневзвешенное количество акций**

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

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

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

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

#### **Разводненная прибыль на акцию**

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

#### **Разводненная прибыль**

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

#### **Средневзвешенное число акций**

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

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

### **Прибыль на акцию**

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

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

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

### *Раскрытие информации в отчетности*

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

*Ситуация:* до 31 июля 2011 г. компания «Бета» имела 400 000 обыкновенных акций, находящихся в обращении уже много лет. 1 августа 2011 г. компания произвела бонус-эмиссию одной обыкновенной акции на каждые имеющиеся четыре акции. Результаты деятельности компании «Бета» после вычета налогов выглядят соответственно: 2010 г. – 1 040 000 руб.; 2011 г. – 3 200 000 руб.

*Требуется:* определить прибыль на акцию в 2011 г., скорректированную прибыль на акцию 2010 г. с учетом бонус-эмиссии.

## МСФО (IAS) № 12 Налоги на прибыль

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

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

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

**Отложенный налог** – сумма налогов к уплате или возмещению в будущие периоды в отношении: временных разниц; переноса неиспользованных налоговых убытков на будущие периоды; переноса неиспользованных налоговых кредитов на будущие периоды.

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

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

- **вычитаемыми временными разницами**, которые приводят к возникновению сумм, вычитаемых из налогооблагаемой прибыли будущих периодов.

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

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

**Отложенное налоговое обязательство** признается по всем налогооблагаемым временным разницам, если только оно не возникает в результате: деловой репутации, амортизация которой

не вычитается для налоговых целей; или первоначального признания актива или обязательства в сделке, которая не является объединением компаний и в момент ее проведения не оказывает влияния ни на учетную, ни на налогооблагаемую прибыль.

**Отложенное налоговое требование** признается по всем вычитаемым временным разницам в той степени, в которой вероятно их возмещение из будущей налогооблагаемой прибыли. Отложенное налоговое требование не признается, когда оно возникает из: первоначального признания актива или обязательства в операции, которая не является объединением компаний и на момент ее проведения не оказывает влияния ни на учетную, ни на налогооблагаемую прибыль.

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

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

#### *Раскрытие информации в отчетности*

Текущие и отложенные налоги должны быть признаны в качестве доходов / расходов и включены в отчет о совокупном доходе, за исключением налогов, возникающих в результате операции или события, признаваемых непосредственно на счете капитала; объединения компаний в форме покупки.

## Тестовые задания

1. Выручка от продаж признается, когда:

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

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

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

3. Согласно МСФО № 11 выручка по контракту должна включать:

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

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

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

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

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



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

- 1) к приобретению актива;
- 2) к строительству актива;
- 3) к продаже актива;
- 4) к производству актива.

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

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

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

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

9. Затраты по займам можно капитализировать, если:

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

10. Капитализация затрат начинается, если:

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

11. Монетарные статьи должны представляться с использованием:

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

12. Немонетарные статьи должны представляться с использованием:

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

13. Курсовая разница по монетарным статьям:

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

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

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

15. Курсовая разница-это:

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

16. Валюта отчетности – это:

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

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

### **МСФО (IAS) № 37 Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы**

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

Данный стандарт разделяет понятия оценочные, условные обязательства и другие обязательства следующим образом:

**Оценочные обязательства** – это обязательства с неопределенным сроком и суммой.

Обязательство является **текущим обязательством** компании, возникающим из прошлых событий, погашение которого ожидается в результате выбытия из компании ресурсов, заключающих экономические выгоды, в соответствии с принципами подготовки и представления финансовой отчетности.

**Условное обязательство** представляет собой либо:

- **возможное обязательство**, которое возникает из прошлых событий, но еще не подтвержденное текущим обязательством.

Оно может привести к выбытию ресурсов компании, содержащих экономические выгоды;

либо

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

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

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

- их существование будет подтверждено в результате будущих неопределенных событий, неконтролируемых компанией; или
- они не отвечают критерию признания.

**Оценочное обязательство** должно признаваться только в том случае, если:

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

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

3) может быть надежно оценена сумма обязательства.

**Правовое обязательство** обычно возникает в результате договора или действия законодательства. **Вмененное (традиционное) обязательство** возникает только при наличии одновременно двух условий: 1) компания показала другим сторонам своей практикой, заслуживающей доверия в прошлом, открытой политикой или достаточно конкретными текущими заявлениями, что она примет на себя определенные обязательства; 2) компания

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

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

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

1. Возмещение признается только тогда, когда действительно определено, что оно будет получено компанией, погашающей обязательство. Величина, признанная в отношении возмещения, не должна превышать сумму оценочного обязательства.

2. Возмещение должно учитываться в качестве отдельного актива.

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

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

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

МСФО №37 предоставляет руководство по применению принципов признания и оценки в трех конкретных случаях, а именно будущих операционных убытков, обременительных контрактов и реструктуризации:

- Оценочное обязательство не следует признавать для **будущих операционных убытков**. Предположение о будущих операционных убытках указывает на возможное обесценение определенных активов. В данном случае, более уместно применение МСФО № 36 «Обесценение активов».

- Текущее обязательство по **обременительному контракту** должно признаваться и оцениваться в качестве оценочного обязательства. Обременительный контракт представляет собой

контракт, в котором неизбежные затраты на выполнение обязательств по контракту превышают экономические выгоды, которые ожидается по нему получить.

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

**Вмененное обязательство** по реструктуризации возникает только тогда, когда компания:

- располагает подробным формальным планом по реструктуризации;
- создала обоснованные ожидания среди тех, кого охватывает план по реструктуризации, в том, что она будет проводить реструктуризацию путем осуществления этого плана или путем объявления его основных характеристик.

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

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

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

#### *Условные активы*

**Условный актив** представляет собой возможный актив, возникающий в результате прошлых событий, существование которого будет подтверждено только в случае появления или не появления одного или более неопределенных событий, не контролируемых компанией (например, страховой иск, предъявлен-

ной компанией в судебном порядке, когда результат является неопределенным).

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

*Раскрытие информации в отчетности*

Для каждого класса оценочных обязательств необходимо раскрывать: балансовую стоимость на начало и конец периода; использованные и неиспользованные суммы в течение периода; краткое описание характера обязательств; факторы, относящиеся к неопределенности суммы или времени такого выбытия, и т. д.

*Ситуация:* компания N производит и продает системы сигнализации, по которым предоставляется годовое гарантийное обслуживание. Компания N составляет промежуточную финансовую отчетность в соответствии с МСФО № 34. По опыту работы компании N для 3% проданных систем потребуется гарантийный ремонт. Резервы компании под гарантийное обслуживание в первом квартале 2008 г. сформированы на основе этого опыта. Во втором квартале 2008 г. компания обнаруживает брак в новой партии систем сигнализации и пересматривает свои расчетные данные в отношении гарантийного обслуживания с 3 до 5%.

100 000 – объем продаж в первом квартале. Объем продаж во втором квартале также составил 100 000.

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

## **МСФО (IAS) № 20 Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи**

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

В стандарте даны следующие определения.

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

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

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

**Государственные субсидии** – это государственная помощь в форме передачи определенным компаниям ресурсов в обмен на соблюдение этой компанией в прошлом или будущем определенных условий, связанных с ее операционной деятельностью.

Выделяют **два типа** государственных субсидий:

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



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

Существуют **два общих подхода** к учету государственных субсидий:

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

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

*В соответствии с МСФО № 20 требуется применять второй подход.*

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

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

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

• Правительственные субсидии, выданные в качестве компенсации уже понесенных затрат и потерь или полученные в виде срочной финансовой поддержки без каких-либо соответствующих затрат в дальнейшем, признаются как доход в том периоде, в котором они предоставлены.

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

• Правительственные субсидии, подлежащие возврату, учитываются как пересмотр учетной оценки ( МСФО№ 8) следующим образом:

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

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

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

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

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

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

*Раскрытие информации в отчетности*

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

*Ситуация:* корпорация «Оникс» получила субсидию от правительственного органа в размере 10 млн долларов на инвестиционный проект по строительству завода, стоимостью, как минимум, 88 млн долларов. Согласно основному условию, предоставление субсидии осуществляется при обеспечении определенного уровня капитальных затрат. В соответствии со вторым условием

предприятие должно обеспечить 500 рабочих мест. Если капитальные затраты окажутся меньше необходимых, то часть субсидии должна быть возвращена правительственному органу в соответствующей пропорции. 20% гранта должны быть возвращены, если рабочие места не будут предоставлены в течение 12 месяцев после даты последнего приобретения активов. Завод был сдан в эксплуатацию 1 января 2010 г., его общая стоимость составила 90 млн долларов. Ожидаемый срок эксплуатации завода составляет 20 лет, а его амортизация рассчитывается по методу равномерного начисления. Ликвидационная стоимость равна 0.

**Требуется:** определить, как данная субсидия будет отражена в финансовой отчетности корпорации.

**Ситуация:** компания «Орион» получила субсидию от правительства в виде земельного участка. Справедливая стоимость данного участка составляет 50 тыс. долларов. На данном участке строится здание стоимостью 1 млн 200 тыс., которое будет амортизировано в течение 20 лет.

**Требуется:** определить, как будет отражаться в отчетности правительственная субсидия, стоимость данного участка и построенное здание.

## Заключение

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

Вместе с тем переход на международные стандарты финансовой отчетности в любой стране связан с большими трудностями объективного и субъективного характера. Согласно принятой Концепции развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу Россия постепенно должна перейти на МСФО к 2010 г. К этому времени должна быть проведена большая методологическая и организационная работа, в том числе по подготовке и переподготовке бухгалтерских кадров. Следует отметить, что многие направления этой Концепции уже реализованы. В середине 2010 г. принят закон РФ № 208-ФЗ «О консолидированной отчетности». Согласно ему, консолидированная отчетность российских компаний, выходящих

на фондовые рынки, должна составляться по МСФО. Кроме того, 25.02.2011 г. принято Постановление Правительства РФ «Об утверждении Положения о порядке признания Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и Разъяснений МСФО для применения на территории Российской Федерации». Данный документ позволяет внедрить международные стандарты финансовой отчетности в правовую систему России. В учебном пособии раскрыты основные понятия и принципы, на которых базируются международные стандарты финансовой отчетности. В работе также изложено содержание части международных стандартов, большинство из которых имеют российские аналоги (ПБУ или методические рекомендации). В связи с этим есть возможность сравнить их содержание, найти основные отличия и определить направления трансформации финансовой отчетности при ее составлении в соответствии с МСФО. В пособии отражены изменения, которые внесены в МСФО в связи с принятием нового комплекта МСФО с 01.01.2009 г. К сожалению, до сих пор нет переводов на русский язык новых и измененных международных стандартов финансовой отчетности. Надеемся, что данная работа даст возможность студентам понять концепцию МСФО и освоить технику составления отчетности в соответствии с международными стандартами.

## Список литературы

1. Агеева, О. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / О. А. Агеева. – М.: Бухгалтерский учет, 2008. – 64 с.
2. Международные стандарты финансовой отчетности [издание на русском языке]. М.: Аскери-АССА, 2010. – 1060 с.
3. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / под ред. В. Г. Гетьмана. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 656 с.
4. МСФО. Точка зрения КПМГ: Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности 2009/2010: в 2 ч. – 6-е изд. – М.: Альбина паблишерз, 2010. – 2135 с.
5. Применение МСФО 2009: в 3 ч. – М.: Альпина Паблишерз, 2009. – 3220 с.
6. Соловьева, О. В. Международные стандарты финансовой отчетности / О. В. Соловьева. – М.: ЭКСМО, 2010. – 288 с.

# Приложения

## Приложение 1

### **Международные стандарты финансовой отчетности**

- МСФО 1. Представление финансовой отчетности
- МСФО 2. Запасы
- МСФО 7. Отчеты о движении денежных средств
- МСФО 8. Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
- МСФО 10. События после отчетной даты
- МСФО 11. Договоры подряда
- МСФО 12. Налоги на прибыль
- МСФО 16. Основные средства
- МСФО 17. Аренда
- МСФО 18. Выручка
- МСФО 19. Вознаграждения работникам
- МСФО 20. Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи
- МСФО 21. Влияние изменений валютных курсов
- МСФО 23. Затраты по займам
- МСФО 24. Раскрытие информации о связанных сторонах
- МСФО 27. Консолидированная и отдельная финансовая отчетность
- МСФО 28. Инвестиции в ассоциированные компании
- МСФО 31. Участие в совместной деятельности
- МСФО 32. Финансовые инструменты: представление информации
- МСФО 33. Прибыль на акцию
- МСФО 34. Промежуточная финансовая отчетность
- МСФО 36. Обесценение активов
- МСФО 37. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы
- МСФО 38. Нематериальные активы
- МСФО 39. Финансовые инструменты: признание и оценка
- МСФО 40. Инвестиционная недвижимость
- МСФО 41. Сельское хозяйство

## **IFRS**

IFRS № 1. Первое применение МСФО

IFRS № 2. Выплаты долевыми инструментами

IFRS № 3. Объединение компаний

IFRS № 4. Договоры страхования

IFRS № 5. Необоротные активы, предназначенные на продажу, и прекращенная деятельность

IFRS № 6. Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов

IFRS № 7. Финансовые инструменты: раскрытие информации

IFRS № 8. Операционные сегменты



**Отчет о движении денежных средств,  
составленный с использованием прямого метода**

	2012	2011
<b>Потоки денежных средств от операционной деятельности</b>		
Денежные поступления от клиентов	30,150	
Денежные средства, выплаченные поставщикам и служащим	<u>(27,600)</u>	
Денежные средства от операционной деятельности	2,550	
Выплаченные проценты	(270)	
Уплаченный налог на прибыль	<u>(900)</u>	
Поток денежных средств до результатов чрезвычайных событий	1,380	
Поступления компенсации за ущерб от землетрясения	<u>180</u>	
<b>Чистые денежные средства от операционной деятельности</b>		1,560
<b>Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности</b>		
Приобретение дочерней компании X, за вычетом денежных средств	(550)	
Покупка основных средств	(350)	
Выручка от продажи оборудования	20	
Полученные проценты	200	
Полученные дивиденды	<u>200</u>	
<b>Чистые денежные средства, использованные в инвестиционной деятельности</b>		(480)
<b>Потоки денежных средств от финансовой деятельности</b>		
Поступление от выпуска акций	250	
Поступления от долгосрочный займов	250	
Выплата обязательств по финансовой аренде	(90)	
Выплаченные дивиденды	(1,200)	
<b>Чистые денежные средства, использованные в финансовой деятельности</b>		(790)
Чистое увеличение денежных средств и их эквивалентов		290
Денежные средства и их эквиваленты на начало периода		<u>120</u>
Денежные средства и их эквиваленты на конец периода		<u>==</u> <u>410</u>

**Отчет о движении денежных средств, составленный  
с использованием косвенного метода**

	2012	2011
<b>Потоки денежных средств от операционной деятельности</b>		
Чистая прибыль до налогообложения и зачета результатов чрезвычайных событий	3,350	
Корректировки на:		
Амортизация	450	
Курсовой убыток	40	
Инвестиционный доход	(500)	
Расходы на выплату процентов	<u>400</u>	
Операционная прибыль до изменения оборотного капитала	<u>3,740</u>	
Увеличение дебиторской задолженности покупателей и прочей дебиторской задолженности	(500)	
Уменьшение запасов	1,050	
Уменьшение кредиторской задолженности поставщикам	<u>(1,740)</u>	
Денежные средства от операционной деятельности	2,550	
Выплаченные проценты	(270)	
Уплаченный налог на прибыль	<u>(900)</u>	
Потоки денежных средств до результатов чрезвычайных обстоятельств	(1,380)	
Поступления от компенсации ущерба от землетрясения	<u>180</u>	
<b><i>Чистые денежные средства от операционной деятельности</i></b>		1,560
Поток денежных средств от инвестиционной деятельности		
Покупка дочерней компании X за вычетом приобретенных денежных средств	(550)	
Покупка основных средств	(350)	
Поступления от продажи оборудования	20	
Полученные проценты	200	
Полученные дивиденды	<u>200</u>	
<b><i>Чистые денежные средства, использованные в инвестиционной деятельности</i></b>		(480)
Потоки денежных средств от финансовой деятельности		
Поступления от выпуска акций	250	

Поступления от долгосрочных займов	250	
Выплата обязательств по финансовой аренде	(90)	
Выплаченные дивиденды	<u>(1,200)</u>	
<b><i>Чистые денежные средства, использованные в финансовой деятельности</i></b>		<b><i>(790)</i></b>
Чистое увеличение денежных средств и их эквивалентов		290
Денежные средства и их эквиваленты на начало периода		120
Денежные средства и их эквиваленты на конец периода		<u>410</u>

## ОАО «Газпром»

**Консолидированный отчет  
о совокупном доходе по МСФО за год,  
закончившийся 31 декабря 2010 г.  
(в миллионах российских рублей)**

ОАО «ГАЗПРОМ»  
**КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ ОТЧЕТ О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ ПО МСФО**  
**ЗА ГОД, ЗАКОНЧИВШИЙСЯ 31 ДЕКАБРЯ 2010 Г.**  
 (в миллионах российских рублей)

Прим.	За год, закончившийся 31 декабря		
	2010 г.	2009 г.	
25	Выручка от продаж	3 597 054	2 991 001
5	Чистый доход по торговым операциям без фактической поставки	6 256	4 171
26	Операционные расходы	(2 440 777)	(2 092 832)
	Резерв под обесценение активов и прочие резервы	(48 711)	(45 428)
	<b>Прибыль от продаж</b>	<b>1 113 822</b>	<b>856 912</b>
34	Приобретение доли меньшинства в ОАО «Газпром нефть»	-	13 865
40	Прибыль от выбытия доли в ОАО «НОВАТЭК»	77 375	-
38	Прибыль от сделки по обмену активами	-	105 470
27	Доходы от финансирования	171 841	375 799
27	Расходы по финансированию	(169 147)	(441 487)
13	Доля чистой прибыли ассоциированных и совместно контролируемых компаний	76 520	62 557
	Прибыль от выбытия финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи	3 292	6 319
	<b>Прибыль до налогообложения</b>	<b>1 273 703</b>	<b>979 435</b>
	Текущий налог на прибыль	(249 387)	(182 255)
	Отложенный расход по налогу на прибыль	(26 323)	(3 387)
21	Налог на прибыль	(275 710)	(185 642)
	<b>Прибыль за год</b>	<b>997 993</b>	<b>793 793</b>
	<b>Прочий совокупный доход</b>		
	Прибыль от изменений справедливой стоимости финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи, за вычетом налога	18 904	32 193
	Доля прочего совокупного дохода ассоциированных и совместно контролируемых компаний	4 100	7 098
	Курсовые разницы	(9 407)	1 704
	Переоценка доли участия	-	9 911
	<b>Прочий совокупный доход за год, за вычетом налога</b>	<b>13 597</b>	<b>50 906</b>
	<b>Совокупный доход за год</b>	<b>1 011 590</b>	<b>844 699</b>
	<b>Прибыль за год, относящаяся к:</b>		
32	акционерам ОАО «Газпром»	968 557	779 585
	доле меньшинства	29 436	14 208
		<b>997 993</b>	<b>793 793</b>
	<b>Совокупный доход за год, относящийся к:</b>		
	акционерам ОАО «Газпром»	981 280	835 182
	доле меньшинства	30 310	9 517
		<b>1 011 590</b>	<b>844 699</b>
29	<b>Базовая и разводненная прибыль в расчете на одну акцию, относящаяся к акционерам ОАО «Газпром» (в рублях)</b>	<b>42,20</b>	<b>33,18</b>



А.Б. Миллер  
 Председатель Правления  
 28 апреля 2011 г.



Е.А. Васильева  
 Главный бухгалтер  
 28 апреля 2011 г.

Прилагаемые примечания являются неотъемлемой частью данной консолидированной финансовой отчетности.

## Оглавление

Введение .....	3
Тема 1. Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Порядок создания МСФО .....	4
Тема 2. Концепция подготовки и представления финансовой отчетности .....	12
Тема 3. Принципы учета и составления отчетности .....	22
Тема 4. Нефинансовые активы .....	51
Тема 5. Раскрытие информации о финансовых результатах, налоге на прибыль .....	79
Тема 6. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы. Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи .....	99
Заключение .....	108
Список литературы .....	110
Приложения .....	111

Учебное издание

**Курочкина Ирина Петровна**

# **МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Учебное пособие

Редактор, корректор М. В. Никулина  
Верстка И. Н. Иванова

Подписано в печать 31.10.11. Формат 60×84 1/16.  
Бум. офсетная. Гарнитура «Times New Roman».  
Усл. печ. л. 6,97. Уч.-изд. л. 5,0.  
Тираж 60 экз. Заказ

Оригинал-макет подготовлен  
в редакционно-издательском отделе  
Ярославского государственного университета им. П. Г. Демидова.

Отпечатано на ризографе

Ярославский государственный университет им. П. Г. Демидова.  
150000, Ярославль, ул. Советская, 14.



