

**Министерство науки и высшего образования Российской Федерации**  
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

**«Санкт-Петербургский государственный университет  
промышленных технологий и дизайна»  
Высшая школа технологии и энергетики**

**Н.В. Котельникова**

# **МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**Учебное пособие**

Утверждено Редакционно-издательским советом ВШТЭ СПбГУПТД

Санкт-Петербург  
2021

**УДК 658.012**  
**ББК 65.290**  
**М-801**

*Рецензент:*

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры продюсирования кино и телевидения Санкт-Петербургского института кино и телевидения  
Л. А. Еникеева;

*Эксперт:*

кандидат экономических наук, доцент кафедры маркетинга и логистики Санкт-Петербургского государственного университета промышленных технологий и дизайна Высшей школы технологии и энергетики  
Д.Ю. Воронова

**Котельникова Н.В.**

**М-801** Международные стандарты финансовой отчётности: учеб. пособие / Н.В. Котельникова. — СПб.: ВШТЭ СПбГУПТД, 2021. — 160 с.  
ISBN 978-5-91646-236-4

Учебное пособие соответствует программам и учебным планам дисциплины «Международные стандарты финансовой отчётности» для студентов, обучающихся по направлению подготовки 38.03.02 «Менеджмент». Изложены теоретические аспекты МСФО, принципы формирования отдельной и консолидированной финансовой отчётности. Приведены примеры применения отдельных стандартов и контрольные вопросы для закрепления материала.

Пособие предназначено для подготовки бакалавров очной и заочной форм обучения. Отдельные разделы пособия могут быть полезны магистрантам и специалистам, работающим в области финансов и учёта.

**УДК 658.012**  
**ББК 65.290**

ISBN 978-5-91646-236-4

© ВШТЭ СПбГУПТД, 2021  
© Котельникова Н.В., 2021

## ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	5
<b>Учебный модуль 1. Причины возникновения и процесс разработки МСФО .....</b>	<b>7</b>
Тема 1. Классификация систем бухгалтерского учёта.....	7
Тема 2. Международные стандарты бухгалтерского учёта и финансовой отчётности.....	9
Тема 3. Создание и развитие международной системы регулирования финансовой отчётности .....	14
Резюме первого модуля.....	18
Контрольные вопросы.....	19
<b>Учебный модуль 2. Содержание МСФО.....</b>	<b>20</b>
Тема 4. Теоретические аспекты международных стандартов финансовой отчётности.....	20
Тема 5. Концептуальные основы представления финансовых отчётов .....	24
Тема 6. Представление финансовой отчётности.....	34
Тема 7. Объединение бизнеса и консолидированная финансовая отчётность...	45
Тема 8. Признание выручки.....	56
Тема 9. Стандарты, регламентирующие отражение активов .....	65
Тема 10. Стандарты, регламентирующие отражение обязательств .....	84
Тема 11. Стандарты, регламентирующие отражение активов, обязательств и капитала .....	100
Тема 12. Раскрытие информации в примечаниях к отчётности.....	129
Резюме второго модуля.....	141
Контрольные вопросы.....	144

---

<b>Учебный модуль 3. Российская система учёта и международные стандарты.....</b>	<b>148</b>
Тема 13. Практика применения МСФО в РФ.....	148
Тема 14. Порядок трансформация первой отчётности из РСБУ в формат МСФО .....	152
Резюме третьего модуля.....	155
Контрольные вопросы.....	156
Заключение.....	157
Библиографический список .....	160

## ВВЕДЕНИЕ

Одним из факторов, влияющих на инвестиционную привлекательность компании, является прозрачность её финансового состояния для инвестора. Оценить которое можно только на основании финансовой отчётности, составленной по определённой методологии. Инвесторам важно понимать, что вложенные средства в бизнес принесут доход. Их конечно интересуют уже заработанный финансовый результат и нынешняя оценка стоимости бизнеса, но ещё больше их интересует, какими эти показатели будут через один-два года, три-пять-десять и так далее лет. Это накладывает требования к отражению данных в отчётности: прежде всего к стоимостной оценке объектов и раскрытию уместной информации в примечаниях о наличии и движении экономических ресурсов, эффективности их использования.

Чтобы информация финансовых отчётов была уместной, то есть позволяла принять решения пользователям, она должна иметь подтверждающую и/или прогнозную ценность, – данные финансовых отчётов должны подтвердить уже достигнутые показатели и/или позволить спрогнозировать будущее. Общеизвестно, что в наибольшей степени требованиям инвесторов соответствует отчётность, составленная в формате МСФО. Именно поэтому в настоящий момент международные стандарты применяют компании в ста пятидесяти странах мира, в том числе и в РФ.

Целью настоящего пособия является формирование компетенции обучающегося в области Международных стандартов финансовой отчётности (МСФО).

**В результате изучения материала пособия студенты должны:**

Знать:

\* принципы формирования отчётности по МСФО;

положения МСФО для формирования учётной политики организации;

\* порядок трансформации финансовой отчётности из РСБУ в МСФО.

Уметь:

---

\* использовать стандарты МСФО в деятельности организации на основе использования современных методов обработки деловой информации;

\* формировать информацию для составления финансовой отчётности с учётом последствий влияния различных методов и способов учёта объектов.

Владеть:

\* терминологией МСФО;

\* методикой трансформации финансовой отчётности из РСБУ в формат МСФО.

Структура пособия отражает авторскую концепцию преподавания МСФО, которая выражается в группировке модулей и предлагаемой к изучению последовательности тем. Применён метод дедукции: сначала изучаются общие положение и концепция представления финансовой отчётности, затем предлагаются к изучению стандарты. Темы по отдельным стандартам располагаются по принципу балансоориентированного подхода: стандарты активов, затем обязательств и капитала. В завершение уделяется внимание стандартам, посвящённым раскрытию информации в примечаниях к отчётности. Завершает учебное пособие модуль, отражающий практику применения МСФО в РФ. В целом пособие состоит из трёх модулей, в которых отражены четырнадцать тем. Для закрепления полученных навыков предлагаются к рассмотрению практические примеры и контрольные вопросы. В конце пособия приведён библиографический список. Авторский подход к изучению дисциплины позволит повысить знания и выработать практические навыки применения МСФО. Структура пособия соответствует разработанной рабочей программе учебной дисциплины «Международные стандарты финансовой отчётности».

Дисциплина МСФО находится в тесной корреляции с дисциплинами «Бухгалтерский учёт» и «Финансовый менеджмент». Закрепить изученный материал в пособии рекомендуется выполнением заданий, которые расположены на портале дистанционного обучения moodle СПбГУПТД ВШТЭ.

---

## Учебный модуль 1. Причины возникновения и процесс разработки МСФО

### Тема 1. Классификация систем бухгалтерского учёта

Требования основных пользователей отчётности определили принципы и правила отражения финансовой отчётности каждой стране. В ряде стран, например в США, информация, представляемая в финансовой отчётности, исторически была направлена прежде всего на удовлетворение потребностей инвесторов и кредиторов. В других странах, например Германии, была ориентация на предоставление информации банкам. В целом, различия в требованиях к формированию финансовой отчётности определены причинами:

- наличием национальных исторических традиций;
- особенностями правового регулирования бухгалтерского учёта;
- спецификой экономической ситуации в стране;
- степенью участия в международных отношениях.
- разнообразием существующих форм организации хозяйственной деятельности;
- составом и численностью определённых групп пользователей финансовой информации;
- степенью развития финансового рынка;
- инфляционными процессами в экономике.
- наличием или отсутствием профессиональных организаций в стране;
- уровнем профессиональной подготовки кадров.

Несмотря на вышеуказанные отличия, существующие в национальных бухгалтерских системах, принято выделять три основные модели бухгалтерского учёта: англо-американскую, континентальную, южноамериканскую.

*Англо-американская модель.* Развитие этой модели наблюдается в Великобритании, США и Голландия. Странах, где финансовая (бухгалтерская) отчётность рассматривается как основной источник информации для держателей ценных бумаг компании. Данная модель предполагает использование принципа

---

учёта – отражение активов на основе права контроля. То есть отражение на балансе не только тех активов, которыми владеет бизнес на основе права собственности, но и арендованных объектов.

*Континентальная (европейская) модель*, получила распространение в странах континентальной Европы и Япония, где основные пользователи отчётности – банки и налоговая. Данная модель предполагает использование принципа учёта – отражение активов на основе права собственности.

*Южноамериканская модель* распространена в таких странах как Аргентина, Бразилия, Чили, Перу и другие страны этого региона. Их объединяет язык, за исключением Бразилии, – это испаноговорящие страны. Модель ориентирована на предоставление отчётности для налоговых органов, что требует унификации бухгалтерского учёта. Отличительной характеристикой этой модели является метод корректировки показателей отчётности с учётом изменения общего уровня цен.

Помимо перечисленных моделей, некоторые страны используют смешанные системы с национальной спецификой. Например, можно отметить исламскую модель, которая развивалась под сильным влиянием мусульманской религии. Многообразие стандартов учёта привело к несопоставимости финансовых отчётов компаний из разных стран для владельцев собственного и заёмного капитала, росту затрат на формирование финансовой отчётности транснациональных корпораций. Стала возможна ситуация, когда стандарты учёта одной страны предписывают признать прибыль, а стандарты другой страны предписывают отложить признание полученных доходов. В результате финансовая отчётность компании может не соответствовать стандартам, принятым в одной из стран. Примером является отчёт немецкой компании Daimler-Benz AG, которая в конце 1993 г. вынуждена была признать убыток в размере 1 млрд. рубаров согласно GAAP, в то время как в соответствии с национальным законодательством Германии её прибыль составила примерно 370 млн рубаров.



---

Деление на модели учёта весьма условно – не существует и двух стран с полностью идентичными системами учёта. Например, регулирование учёта в Японии происходит по континентальной модели, но в то же время сильно влияние США, что является следствием взаимопроникновения капиталов этих стран в экономику друг друга. Некоторые страны используют смешанные системы с характерной местной спецификой. Поэтому, в силу объективных процессов в мировой экономике, стала необходимость международной стандартизации представления финансовой отчётности.

## **Тема 2. Международные стандарты бухгалтерского учёта и финансовой отчётности**

В XX веке стали активно зарождаться и распространяться транснациональные корпорации. Им стало необходимо составлять отчётность, объединяющую показатели бухгалтерских балансов компаний, находящихся в разных странах, понятную при этом инвесторам во всем мире.

Потребовались единые стандарты финансовой отчётности, которыми бы руководствовались все компании мира компании при подготовке финансовой отчётности.

С целью улучшения и гармонизации практики финансовой отчётности в международном масштабе в 1973 году общественные бухгалтерские и аудиторские организации ряда стран (Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Ирландии, Великобритании и США) создали международную профессиональную, неправительственную организацию – Комитет по Международным стандартам финансовой отчётности (КМСФО) (International Accounting Standards Committee, IASC).

Комитетом по международным стандартам финансовой отчётности разрабатывались IAS – International Accounting Standards (**международные стандарты бухгалтерского учёта**), аббревиатура МСФО до 2001 г

---

В 2001 году произошла реструктуризация Комитета по Международным стандартам финансовой отчётности (КМСФО), в результате которого Совет по Международным стандартам финансовой отчётности заменил КМСФО.

Начиная с 2002 года Советом МСФО были разработаны стандарты IFRS – International Financial Reporting Standards (**международные стандарты финансовой отчётности**).

Перевод на русский IAS, IFRS один – МСФО.

Начиная с 2002 года происходит постепенная замена стандартов с аббревиатурой IAS на стандарты с аббревиатурой IFRS. При принятии нового IFRS ему присваивается очередной порядковый номер, а не идёт замена старого. Поэтому при изучении стандартов важно обращать внимание на аббревиатуру и название, а не на номер. Например, есть два разных стандарта с одинаковым номером: IAS 2 «Запасы» и IFRS 2 «Выплаты на основе долевых инструментов».

На момент подготовки пособия (апрель-май 2021 года) действуют МСФО с обоими аббревиатурами: IAS International Accounting Standards) – 24 стандарта, IFRS (International Financial Reporting Standards) – 17 стандартов.

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

В целях получения замечаний и предложений Совет по МСФО выпускает документы для обсуждения (Discussion paper) и проекты стандартов (Exposure draft). На открытых встречах Совет по МСФО обсуждает план работ, текущие приоритеты и технические вопросы с членами Консультативного совета.

Процесс принятия стандарта включает следующие этапы:

1. Всесторонний анализ проблемы, и оценка возможности применения «Концептуальных основ подготовки и представления финансовой отчётности».

---

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

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

4. Создание рабочей группы.

5. Публикация дискуссионного документа (Discussion paper) для всеобщего обсуждения.

6. Публикация проекта стандарта (Exposure draft) для всеобщего обсуждения.

7. Вместе с проектом стандарта публикуется документ «Основания для принятия решения» (Basis for Conclusion) и позиции членов СМСФО, не согласных с положениями проекта стандарта.

8. Рассмотрение всех комментариев, полученных в течение периода, отведённого для сбора комментариев.

9. Если это необходимо, то проводятся общественные слушания и тестирование применимости стандарта.

10. Утверждение стандарта, для этого требуется, по крайней мере, 9 голосов членов СМСФО.

11. Публикация стандарта вместе с основаниями для принятия решений, где описывается, помимо всего прочего, процесс создания стандарта и приводятся комментарии СМСФО в ответ на критические замечания, полученные от профессионального сообщества, а также приводятся альтернативные точки зрения членов СМСФО которые не нашли своего отражения в итоговом тексте стандарта.

Стандарты МСФО:

- повышают **прозрачность** путём улучшения качества и международной сопоставимости финансовой информации, что позволяет инвесторам и другим участникам рынка принимать экономически обоснованные решения;

---

- усиливают **общественную отчётность** путём снижения информационной асимметрии между инвесторами и теми людьми, которым они доверили свои деньги. Стандарты обеспечивают информацией, которая помогает держать подотчётными менеджеров компаний. Стандарты МСФО – важный источник глобально сопоставимой финансовой информации для регулирующих органов по всему миру;

- способствуют **экономической эффективности**, помогают инвесторам определять инвестиционные возможности и риски, тем самым улучшая процесс распределения капитала. Использование единого, надёжного стандарта финансовой информации снижает стоимость привлечения капитала и сокращает расходы на международную отчётность.

В июле 2009 года Совет МСФО выпустил МСФО для малых и средних предприятий (МСФО для МСП). Целью МСФО для МСП является применение компаниями, не являющимися общественно значимыми, единых стандартов финансового учёта и отчётности.

Компания является общественно значимой, если:

- долевые или долговые инструменты компании котируются на открытом рынке или находятся в процессе выпуска; или
- компания управляет активами большого числа лиц – например, банк, страховая компания, пенсионный фонд, брокер/дилер ценных бумаг.

Определение МСП, таким образом, основывается не на размере компании, а на природе/сути компании и её деятельности.

Одним из основных аргументов в пользу создания отдельного стандарта (МСФО для МСП) является неоправданная дороговизна для таких компаний составления финансовой отчётности компаниями в соответствии с полной версией МСФО (настройка систем, сбор информации, обучение сотрудников, и т.д.). При этом такая финансовая информация зачастую не отвечает требованиям пользователей, предъявляемых к ней (полная версия МСФО сфокусирована в основном на потребностях в информации держателей ценных бумаг компании).

---

МСФО для МСП – это единый стандарт (не множество документов, а всего один), который могут применять компании, не являющиеся общественно значимыми (publicly accountable).

Если материнская компания готовит консолидированную отчётность в соответствии с полной версией МСФО, то дочерняя компания (если она сама не является общественно значимой), может готовить свою отдельную отчётность на основе МСФО для МСП.

Ниже перечислены основные различия МСФО для МСП и полной версии МСФО:

- упрощены и существенно сокращены требования к раскрытию информации;
- более редкие изменения в стандарте (по плану Совет МСФО вносит изменения в МСФО для МСП не чаще одного раза в 3 года);
- некоторые аспекты не включены в МСФО для МСП (по сравнению с полной версией МСФО), – например, стандарты IAS 33 «Прибыль на акцию» и IFRS 8 «Операционные сегменты», которые применимы для компаний чьи долевые или долговые инструменты котируются или находятся в процессе выпуска на фондовый рынок, ведь такие компании не удовлетворяют определению МСП;
- не затрагивает МСП отражение операций по страхованию, так как по определению страховые компании являются общественно значимыми;
- не требуется от МСП формировать промежуточную финансовую отчётность;
- тема «Активы, предназначенные для продажи» и требования исключены из МСФО для МСП, но решение о продаже актива является одним из индикаторов возможного обесценения;
- упрощены принципы признания и оценки по сравнению с полной версией МСФО. Если полная версия МСФО предусматривает два варианта выбора учётной политики компании, то в МСФО для МСП оставлен только один, наиболее простой вариант.

---

### **Тема 3. Создание и развитие международной системы регулирования финансовой отчётности**

Распространению МСФО в мире способствовала заинтересованность международных сообществ. Так Комитет по МСФО, являясь независимой организацией, с 1983 г. тесно взаимодействует с Международной федерацией бухгалтеров (МФБ): в состав КМСФО входят все профессиональные бухгалтерские организации, которые являются членами МФБ; федерация проводит конгрессы бухгалтеров; вносит существенные вклады в доходную часть бюджета КМСФО.

В 1984 г. было опубликовано мнение Лондонской фондовой биржи: всем иностранным корпорациям, желающим котировать свои ценные бумаги в Лондоне, рекомендовано придерживаться международных учётных стандартов. В 1985 г. такое же мнение было высказано одной из крупнейших американских корпораций – General Electric, объявившей, что ее отчётность за 1984 г. составлена в соответствии с национальными (GAAP) и международными (IAS) стандартами.

1987 год положил начало сотрудничеству КМСФО с Международной организацией комиссий по ценным бумагам (МОКЦБ, IOSCO). На очередной ежегодной конференции МОКЦБ было принято решение о необходимости способствовать расширению практики использования международных стандартов в области учёта и аудита.

В 1993 г. между КМСФО и МОКЦБ было подписано соглашение, в соответствии с которым компании, желающие получить котировку на фондовой бирже, должны составлять отчётность в соответствии с международными стандартами учёта. Более того, несколькими годами ранее, в сентябре 1988 г. Комитет по международным стандартам учёта опубликовал документ «Анализ использования и применения международных стандартов учёта», в котором сравнивались международные стандарты учёта с национальными бухгалтерскими требованиями и практикой в различных странах. В нём было

---

описано использование международных стандартов учёта постоянными национальными органами по разработке стандартов, включены примеры работ предприятий, представляющих финансовую отчётность в соответствии с международными стандартами учёта.

Концепция единых глобальных стандартов финансовой отчётности находит свою поддержку и у других организаций, входящих в структуру международного регулирования. Эти организации включают Базельский комитет по банковскому надзору, Совет по финансовой стабильности (FSB), Большую двадцатку (G20), Международный валютный фонд (МВФ), Международную организацию комиссий по ценным бумагам (IOSCO) и Всемирный банк.

На сайте Фонда МСФО [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) доступно исследование на английском языке, в котором проанализировано применение стандартов в 150 юрисдикциях. В 126 из 150 юрисдикциях применение Стандартов МСФО обязательно для всех или большинства компаний с публичной отчётностью. Например, ещё в 2002 Европейская комиссия приняла Директиву Европейского Союза о том, что все компании, чьи акции котируются на биржах Европы, начиная с 2005 года, обязаны готовить консолидированную отчётность по МСФО. Стандарты МСФО для МСП обязательны или допущены к применению в 85 юрисдикциях.

Фонд МСФО – это независимая, некоммерческая организация частного сектора, деятельность которой служит общественным интересам. Управление и процедура утверждения стандартов разработаны с целью сохранения независимости принятия стандартов от групп с особыми интересами и обеспечения подотчётности нашим ключевым партнёром по всему миру.

Миссия Фонда МСФО – разработка международных стандартов финансовой отчётности, которые обеспечивают прозрачность, подотчётность и экономическую эффективность финансовым рынкам по всему миру. Деятельность фонда служит общественным интересам, так как она способствует

---

повышению доверия, роста и долгосрочной финансовой стабильности в мировой экономике.

Фонд МСФО и Совет по международным стандартам финансовой отчётности были основаны в **2001** г. Они заменили собой Комитет по международным стандартам финансовой отчётности (IASC), который был создан в **1973** г. Согласно данным сайта [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org), Фонд МСФО финансируется из различных источников: добровольные взносы юрисдикций (55%), взносы аудиторских компаний (25%), доход от собственной деятельности (20%).

Управляющим органом Совета МСФО является Институт Попечителей (**Trustees**), функциями которого являются:

- назначение членов СМСФО и Консультативного совета по стандартам;
- контроль эффективности работы всех органов МСФО;
- обеспечение финансирования;
- утверждение бюджета;
- внесение изменений в устав.

**Совет по Международным стандартам финансовой отчётности (International Accounting Standards Board – IASB)** состоит из 15 членов (12 из которых работают на постоянной основе) и назначаются попечителями на срок от трёх до пяти лет. Функции СМСФО:

- разработка и издания МСФО;
- разработка и публикация проектов стандартов;
- установление порядка рассмотрения комментариев, полученных по опубликованным для обсуждения Проектам стандартов;
- публикация основ для выработки заключений.

Перед СМСФО поставлены три основные цели:

- разработать в интересах общества единый комплект высококачественных, понятных и практически реализуемых всемирных стандартов учёта, которые требуют предоставления высококачественной,



---

прозрачной и сравнимой информации в финансовой отчётности и прочих финансовых отчётах для помощи участникам международных фондовых рынков и другим пользователям в принятии решений;

- способствовать принятию, соблюдению и единой интерпретации стандартов во всем мире;
- активно сотрудничать с национальными органами, отвечающими за разработку и внедрение стандартов финансовой отчётности для обеспечения максимального сближения стандартов финансовой отчётности во всем мире.

**Комитет по интерпретациям МСФО (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC) (КИМФО)** до реорганизации 2002 года – Постоянный комитет по интерпретациям (ПКИ был создан в апреле 1997 года).

В состав КИМФО входят 14 экспертов в области бухгалтерского учёта, назначаемых Попечителями и имеющих право голоса, а также председатель без права голоса. КИМФО может выпускать проекты интерпретаций для обсуждения. Однако окончательные тексты интерпретаций утверждает СМСФО, после чего интерпретации становятся частью нормативной базы МСФО, и имеют такую же силу, как и МСФО.

**Функции КИМФО:**

- разъяснять применение МСФО (IAS и IFRS) и своевременно предоставлять рекомендации в вопросах учёта, специально не рассматриваемых в самих МСФО, а также выполнять другие обязанности по запросу СМСФО;
- при выполнении вышеуказанных функций обращаться к цели СМСФО по активной работе с национальными стандартами финансовой отчётности для обеспечения максимального сближения стандартов финансовой отчётности во всем мире;
- после рассмотрения СМСФО проектов интерпретаций публично их опубликовывать для получения комментариев от общественности в течение разумного периода времени до окончательного принятия интерпретаций;
- отчитываться перед СМСФО и получать от него одобрение об окончательном варианте интерпретаций.

---

Интерпретации КИМФО обозначаются как IFRIC (до 2002 года они именовались SIC). Интерпретации вступают в силу непосредственно сразу после утверждения и публикации, если не предусмотрено иное.

**Консультативный Совет по стандартам** консультирует членов СМСФО и КИМФО и предоставляет форум для организаций и лиц, желающих участвовать в обсуждении методических и иных вопросов, касающихся применения и формулировки стандартов, – а также в выработке рекомендаций Совету и Попечителям по вопросам повестки дня и приоритетам

Консультативный совет по стандартам состоит из 48 представителей из 43 организаций, назначаемых Попечителями на 3 года, представляющих различные географические регионы и области деятельности (инвесторы, аудиторы, аналитики, представители регулирующих органов и профессиональных сообществ). Консультативный совет проводит, как минимум, 3 открытые встречи с СМСФО в год.

#### **Резюме первого модуля**

Комитетом по международным стандартам финансовой отчётности. разрабатывались IAS – International Accounting Standards (**международные стандарты бухгалтерского учёта**), аббревиатура МСФО до 2001 г

В 2001 году произошла реструктуризация Комитета по Международным стандартам финансовой отчётности (КМСФО), в результате которого Совет по Международным стандартам финансовой отчётности заменил КМСФО.

Начиная с 2002 года Советом МСФО были разработаны стандарты IFRS – International Financial Reporting Standards (**международные стандарты финансовой отчётности**). Перевод на русский IAS, IFRS один – МСФО.

Начиная с 2002 года происходит постепенная замена стандартов с аббревиатурой IAS на стандарты с аббревиатурой IFRS. При принятии нового IFRS ему присваивается очередной порядковый номер, а не идёт замена старого. Поэтому при изучении стандартов важно обращать внимание на аббревиатуру и название, а не на номер. Например, есть два разных стандарта с одинаковым номером: IAS 2 «Запасы» и IFRS 2 «Выплаты на основе долевых инструментов».

---

На момент подготовки пособия (апрель-май 2021 года) действуют МСФО с обоими аббревиатурами: IAS International Accounting Standards) – 24 стандарта, IFRS (International Financial Reporting Standards) – 17 стандартов. Стандарты публикуются после прохождения регламентированного процесса рассмотрения и одобрения, который включает подробное обсуждение и консультации с участием профессионального сообщества: профессиональных бухгалтеров, финансовых аналитиков, бирж и других заинтересованных пользователей и регулирующих органов.

На сайте Фонда МСФО [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) доступно исследование на английском языке, в котором проанализировано применение стандартов в 150 юрисдикциях. В 126 из 150 юрисдикциях применение Стандартов МСФО обязательно для всех или большинства компаний с публичной отчётностью. Например, ещё в 2002 Европейская комиссия приняла Директиву Европейского Союза о том, что все компании, чьи акции котируются на биржах Европы, начиная с 2005 года, обязаны готовить консолидированную отчётность по МСФО. Стандарты МСФО для МСП обязательны или допущены к применению в 85 юрисдикциях.

### **Контрольные вопросы**

- 1) Почему на ваш взгляд возникла необходимость в разработке глобальных стандартов?
- 2) Что такое IAS, IFRS?
- 3) Чем отличается полная версия МСФО от МСФО для МСП?
- 4) Какие международные организации поддерживают разработку глобальных стандартов?
- 5) Чем занимается Фонд МСФО?
- 6) Как происходит процесс принятия стандартов?
- 7) Чем Институт попечителей отличается от Консультативный Совета

---

## Учебный модуль 2. Содержание МСФО

### Тема 4. Теоретические аспекты международных стандартов финансовой отчётности

При изучении МСФО надо понять нижеприведённые положения.

**Первый** – все МСФО делятся на четыре категории:

- стандарты, определяющие структуру и содержание отчётности:

IAS 1 «Представление финансовой отчётности»;

IAS 7 «Отчёты о движении денежных средств»

IAS 8 «Учётная политика, изменения в расчётных оценках и ошибки»;

IFRS 1 «Принятие международных стандартов финансовой отчётности впервые»;

IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов»;

- стандарты, определяющие процедуру объединения бизнеса и консолидации:

IAS 27 «Отдельная финансовая отчётность»;

IFRS 3 «Объединение бизнеса»;

IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчётность»;

IFRS 11 «Соглашения о совместной деятельности»

- стандарты, определяющие прочие раскрытия информации в примечаниях к финансовой отчётности:

IFRS 13 «Справедливая стоимость»;

IFRS 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях»;

IAS 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»;

IAS 33 «Прибыль на акцию»;

IFRS 8 «Операционные сегменты»;

IFRS 7 «Финансовые инструменты – раскрытие информации»;

IFRS 5 «Необоротные активы, предназначенные на продажу, и прекращённая деятельность»;

---

- все остальные стандарты, регламентируют е как отражать объекты (активов, обязательств, капитала, доходов и расходов) в финансовой отчётности.

**Второй** – Большинство стандартов имеют следующую структуру:

- объект учёта – определение объекта учёта и основных понятий, связанных с этим объектом;
- признание объекта учёта – описание критериев отнесения объектов учёта к различным элементам отчётности;
- оценка объекта – требования к стоимостной оценке объекта на дату признания и на отчётную дату;
- изменение оценки объекта – указание, где отражать изменения оценки объектов активов, обязательств, капитала за период: в отчёте о прибылях и убытках или отчёте о прочем совокупном доходе;
- отражение в финансовой отчётности – раскрытие информации об объектах отчётности в примечаниях.

**Третий** – отчётность в формате МСФО формируется в соответствии с учётной политикой.

Учётная политика – это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчётности. Организация обязана последовательно применять свою учётную политику при отражении аналогичных операций и категорий. Основные параметры учётной политики, определены в IAS 8 «Учётная политика, изменения в расчётных бухгалтерских оценках и ошибки».

При выборе положений учётной политики для конкретного объекта финансовой отчётности применяется соответствующий Международный стандарт финансовой отчётности (МСФО).

Для правильной интерпретации цифр финансовой отчётности следует обратить внимание на пункт 32 IAS 8, к котором указано, что в результате неопределённостей, присущих хозяйственной деятельности, по многим статьям учёта финансовой отчётности может быть получена не точная, а лишь расчётная оценка. Расчётная оценка предполагает суждения, основывающиеся на самой

---

последней доступной надёжной информации. Например, могут требоваться расчётные оценки:

- безнадежных долгов;
- устаревания запасов;
- справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств;
- сроков полезного использования или ожидаемых особенностей потребления будущих экономических выгод, заключённых в амортизируемых активах; и
- гарантийных обязательств.

Использование обоснованных расчётных оценок является неотъемлемой частью подготовки финансовой отчётности и не снижает её надёжность. Расчётная оценка может потребовать пересмотра, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации или накопления опыта. По своей сути пересмотр расчётной оценки не имеет отношения к предыдущим периодам и не является исправлением ошибки.

**Четвёртый** – при подготовке и анализе отчётности следует помнить, что она формируется после конца отчётного периода времени. Согласно IAS10 «События после конца отчётного периода» существенные события, происходящие **после конца отчётного периода**, но до даты утверждения отчётности к выпуску, можно разделить на два вида: корректирующие и некорректирующие события (рис. 2.1).

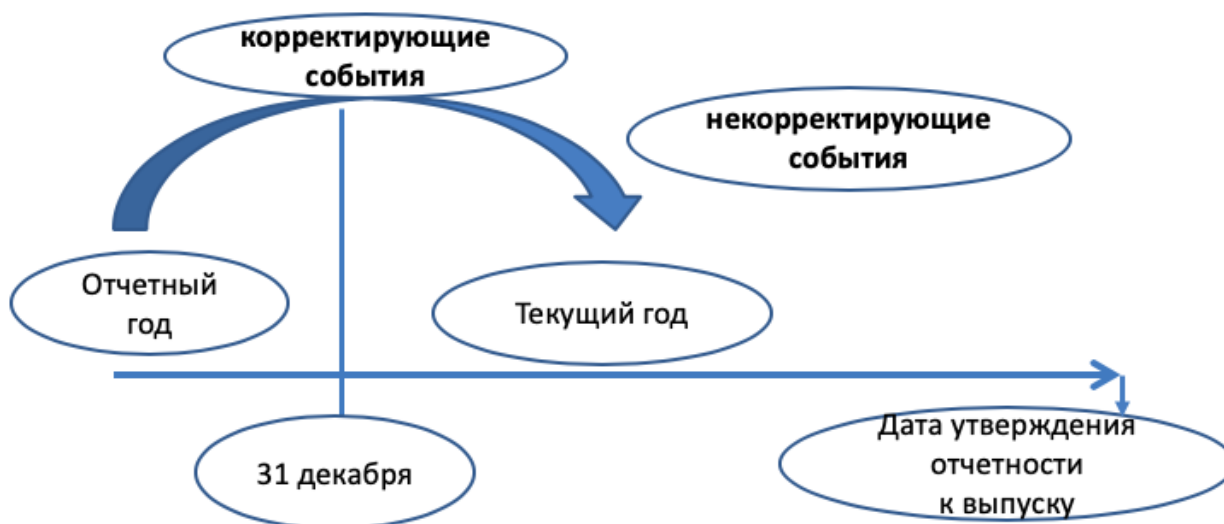


Рис. 2.1. События после конца отчётного периода

**Корректирующие события**, которые подтверждают существовавшие на конец отчётного периода условия. При возникновении данных событий требуется корректировка финансовой отчётности за отчётный период. Примеры корректирующих событий:

- вынесение после отчётной даты решения по судебному делу;
- получение информации после конца отчётного периода, свидетельствующей об обесценении актива по состоянию на конец отчётного периода;
- определение после конца отчётного периода стоимости активов, приобретённых до конца отчётного периода, или поступлений от выбытия активов, проданных до конца отчётного периода;
- определения после конца отчётного периода величины выплат по планам участия в прибыли или премировании, если по состоянию на конец отчётного периода у организации имелась юридическая или вменённая обязанность произвести такие выплаты в связи с событиями, произошедшими до конца отчётного периода;
- обнаружение фактов мошенничества или ошибок, подтверждающих, что финансовая отчётность искажена.

---

**Некорректирующие события**, свидетельствующие о возникших после конца отчётного периода условиях, делятся на два типа:

*события, которые не должны раскрываться* ни в финансовых отчётах, ни в примечаниях финансовой отчётности за отчётный период, так как они относятся исключительно к текущему периоду времени;

*существенные события, которые подлежат раскрытию* только в примечаниях к финансовой отчётности за отчётный период, например:

- существенное объединение предприятий или выбытие крупной дочерней компании;
- принятие плана, предусматривающего прекращение деятельности;
- крупные сделки, связанные с приобретением активов;
- уничтожение важных производственных мощностей организации в результате пожара, произошедшего после конца отчётного периода;
- объявление о готовящейся реструктуризации;
- выпуск ценных бумаг организации;
- слишком значительное изменение стоимости активов или курсов иностранных валют;
- изменение налоговых ставок или налогового законодательства;
- принятие значительных договорных обязанностей или условных обязательств, например, предоставление крупных гарантий
- начало крупного судебного разбирательства.

## **Тема 5. Концептуальные основы представления финансовых отчётов**

В концептуальных основах представлены: цель, качественные характеристики финансовых отчётов, критерии признания и подходы к оценке активов, обязательств, капитала, доходов и расходов.



---

**Цель финансовой отчётности** – представлять финансовую информацию о компании, полезную прежде всего для основных пользователей инвесторов, заимодавцев и иных кредиторов, принимающих инвестиционные решения.

К инвестиционным решениям следует отнести:

- покупку, продажу или удержание акций и облигаций публичных компании;
- вложения в уставный капитал частных компаний;
- предоставление и получение кредитов и займов;
- участие в стратегическом управлении бизнесом, нацеленном на рост стоимости бизнеса.

Пользователям необходима информация:

- об экономических ресурсах и обязательствах компании;
- насколько рационально и эффективно руководство компании использует ресурсы;
- какие происходят изменения в ресурсах обязательствах компании.

Информация в финансовой отчётности должна соответствовать нижеперечисленным характеристикам.

***Фундаментальные качественные характеристики финансовой отчётности.***

**Уместность.** Информация уместна, когда она помогает пользователям оценивать прошлые и настоящие события, осуществлять прогноз на будущее. Финансовая информация способна значительно влиять на решения, если она имеет **прогнозную или подтверждающую ценность** либо и то, и другое.

**Достоверное представление.** Информация характеризуется как надёжная, когда она не содержит существенных ошибок, непредвзята и когда она представляет действительно то, для представления чего и была предназначена.

Полное отображение включает в себя всю информацию, необходимую пользователю для понимания отображаемого экономического явления, включая все необходимые описания и пояснения.

---

В нейтральном отображении отсутствует предвзятость в выборе или представлении финансовой информации.

Нейтральность подкрепляется использованием осмотрительности. Осмотрительность заключается в проявлении осторожности при использовании суждений в условиях неопределённости. Применение осмотрительности означает, что активы и доходы не завышаются, а обязательства и расходы не занижаются.

Описание события, выбор и использование процесса подготовки отчётности не должно содержать ошибки или упущения.

***Дополнительные качественные характеристики финансовой отчётности.***

**Понятность.** Предполагается, что пользователи имеют определённые знания в области хозяйственной деятельности и бухгалтерского учёта, а также готовы изучать информацию с надлежащим усердием

**Сопоставимость.** Пользователи должны получить возможность сопоставлять финансовую отчётность компании с предыдущим периодом и с отчётностью других компаний.

**Своевременность.** Отчётность должна быть предоставлена пользователям для принятия решений в установленные сроки.

**Проверяемость** гарантирует пользователям, что информация точно раскрывает экономические явления. Прямая проверка может заключаться в проверке счетов учёта денежных средств. Косвенная проверка может осуществляться путём проверки формул расчёта.

***Элементы финансовой отчётности и критерии их признания.***

**Актив** – это ресурс, контролируемый компанией, возникший в результате прошлых событий, экономические выгоды от которого будут получены компанией.

Актив признается в том случае:

- когда вероятно (т.е. скорее да, чем нет), что компания получит экономические выгоды от использования актива;

- 
- компания контролирует приток экономических выгод от актива;
  - актив имеет стоимость (или ценность), которая может быть надёжно оценена.

Актив не признается в том случае, когда затраты понесены, маловероятно (т.е. скорее нет, чем да) получение экономических выгод от таких расходов после окончания текущего отчётного периода. Результатом такой операции становится признание расхода в отчёте о прибылях и убытках. Стандарт, определяющие порядок, отражения активов: IAS 16 «Основные средства», IAS 2 «Затраты по займам», IAS 40 «Инвестиционная недвижимость», IAS 38 «Нематериальные активы», IFRS 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов», IAS 36 «Обесценение активов», IAS 2 «Запасы».

**Обязательство** – это существующая в настоящее время обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий. Обязательство признается, когда вероятен отток ресурсов в связи с исполнением обязательства и величина оттока может быть надёжно оценена. Стандарты, определяющие порядок отражение объектов обязательств и капитала в отчётности: IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», IAS 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», IAS 19 «Вознаграждение работников», IFRS 2 «Платежи с использованием акций», IAS 32 «Финансовые инструменты – представление информации».

**Капитал** – это остаток активов после вычитания из них обязательств. Стандарты, определяющие как отражать объекты капитала в отчётности: IFRS 2 «Платежи с использованием акций», IAS 32 «Финансовые инструменты - представление информации».

Стандарты, определяющие как отражать объекты активов и обязательств и капитала в отчётности: IAS 16 «Аренда», IAS 12 «Налоги на прибыль», IFRS 9 «Финансовые инструменты».

**Доходы** – это увеличение экономических выгод в форме получения (или прироста) активов (или уменьшения обязательств), результатом чего является

---

увеличение капитала (без учёта вкладов собственников). Стандарт, определяющие как отражать доход бизнеса: IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями»

**Расходы** – это уменьшение экономических выгод в форме оттока (уменьшения) активов (или увеличения обязательств), результатом чего является уменьшение капитала (без учёта его распределения между собственниками). Нет стандартов, отдельно регламентирующих отражение расходов. Признание расходов возникает либо в результате списания/ прекращения признания активов, либо в результате признания обязательств.

***Оценка элементов финансовой отчётности.***

В стандартах, регламентирующих процесс отражения в отчётности объектов учёта, отражаются требования к оценке различных элементов отчётности. Оценка – это процесс определения сумм, по которым учитываются статьи, отражаемые в бухгалтерском балансе или в отчёте о совокупном доходе. В международных стандартах финансовой отчётности используются оценки, приведённые ниже.

**Первоначальная (фактическая) себестоимость.** Активы учитываются в сумме оплаченных денежных средств или справедливой стоимости переданного за актив возмещения. Обязательства учитываются по сумме средств, полученных в обмен на обязательство, или по суммам, подлежащим уплате для исполнения обязательства при нормальном ходе ведения хозяйственной деятельности (например, по таким статьям как обязательство по налогу на прибыль). По фактической себестоимости первоначально признаются, например, основные средства (IAS 16), приобретённые нематериальные активы (IAS 38).

**Балансовая стоимость** основных средств и нематериальных активов представляет собой разницу между фактической (переоценённой стоимостью) актива и накопленной амортизацией.

**Предполагаемая/ условная первоначальная стоимость.** Сумма, используемая в качестве замены для стоимости или амортизированной стоимости, как правило, на дату перехода компании на МСФО. Последующий

---

износ или амортизация предполагает, что предприятие первоначально признало актив или обязательство на данную дату и его стоимость была равна условной первоначальной стоимости. Данный вид стоимости может использоваться для оценки основных средств и нематериальных активов при применении IFRS1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности».

**Переоценённая стоимость.** Активы отражаются в сумме, которая была бы уплачена, если бы тот же самый актив (или эквивалентный) был бы приобретён сегодня. Обязательства учитываются по недисконтированной сумме, которая бы потребовалась для погашения обязательства сегодня. По данной стоимости могут отражаться основные средства (IAS 16), нематериальные активы (IAS 38).

**Чистая стоимость продажи** – это предполагаемая цена продажи в обычных условиях ведения бизнеса за вычетом расходов на выполнение работ и расходов на продажу. Например, рыночная стоимость актива, предназначенного для продажи 10 000 тыс. руб., юридические и административные расходы, связанные с продажей 200 тыс. руб., цена продажи 9800 тыс. руб. Цена продажи используется, например, при применении IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность», IAS 2 «Запасы».

**Справедливая стоимость** – цена, которая может быть получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки. Оценка справедливой стоимости осуществляется для конкретного актива или обязательства. Оценка активов и обязательств по справедливой стоимости производится при применении стандартов IFRS9 «Финансовые инструменты», IAS40 «Инвестиции в недвижимость», IAS41 «Сельское хозяйство», IFRS3 «Объединение бизнеса» и др.

**Условная первоначальная стоимость.** Сумма, используемая в качестве замены для стоимости или амортизированной стоимости, как правило, на дату перехода компании на МСФО. Последующий износ или амортизация

предполагает, что предприятие первоначально признало актив или обязательство на данную дату и его стоимость была равна условной первоначальной стоимости. Данный вид стоимости может использоваться для оценки основных средств и нематериальных активов при применении IFRS 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчётности».

### **Дисконтированная (приведённая, текущая) стоимость**

Актив отражается по текущей дисконтированной стоимости чистого притока денежных средств, создаваемого данным активом.

Обязательства отражаются по текущей дисконтированной стоимости чистого оттока денежных средств, который потребуется для погашения данного обязательства.

Дисконтирование – приведение к сопоставимому виду доходов и результатов разных периодов времени. Числовым выражением временной стоимости денег является ставка процента –  $r$ , называемая нормой (ставкой) дисконта и показывающая относительное изменение стоимости денег за единицу времени. Стоимость суммы денег  $PV$ , полученной через  $t$  лет, приведённая к настоящему времени, равна:

$$PV = FV \times \text{коэффициент дисконтирования}$$
$$\text{коэффициент дисконтирования} = 1 / (1+r)^t,$$

где  $PV$  – сегодняшняя стоимость будущих денежных потоков (платежей),  
 $FV$  – ожидаемые денежные потоки (оттоки) в будущем.

Данный вид стоимости используется, например, при применении IAS36 «Обесценение активов» для расчёта ценности использования актива.

### **Пример 1**

За товар, приобретённый в рассрочку платежа, компания должна заплатить поставщику через два года сумму 100 млн руб. Годовая ставка дисконтирования для использования в расчётах приведённой стоимости равна 10%, а соответствующий коэффициент дисконтирования равен 0,826. В отчёте о финансовом положении следует отразить дисконтированную стоимость обязательств перед поставщиками  $100 \times 0,826 = 82,6$

## Пример 2

Компания ожидает получить чистые денежные потоки от функционирования актива в следующие пять лет: 1-й год – 100 млн руб., 2-й год – 150 млн руб., 3-й год – 170 млн руб., 4-й год – 150 млн руб., 5-й год – 150 млн руб. Стоимость капитала компании 10 %. Дисконтированная стоимость актива (ценность использования актива), представлена в табл. 2.1.

Таблица 2.1 Расчёт дисконтированной стоимости актива

Год	Денежные потоки млн руб.	Коэффициент дисконтирования, ставка 10 %	Дисконтированная стоимость млн руб.
1	100	$1 / (1+0,1)^1 = 0,909$	$100 \times 0,909 = 90,9$
2	150	$1 / (1+0,1)^2 = 0,826$	123,9
3	170	$1 / (1+0,1)^3 = 0,751$	127,8
4	150	$1 / (1+0,1)^4 = 0,682$	102,3
5	150	$1 / (1+0,1)^5 = 0,62$	93
Итого	720	-	537,9

Итого общая величина ожидаемых к получению денежных потоков от использования активов 720 млн руб. Если из данной стоимости убрать процентную составляющую получится 537,9 млн руб.

## Пример 3

Фраза: при использовании годовой ставки дисконтирования 8% приведённая стоимость доллара, выплачиваемого через пять лет, равняется 68 центам, означает, что соответствующий коэффициент дисконтирования равен 0,68. Коэффициент дисконтирования позволяет определить приведённую (текущую) стоимость платежа, который будет сделан через какой-то период времени. В данном примере через пять лет.

## Пример 4

Фраза: приведённая стоимость доллара к уплате в конце каждого года в течение пятилетнего периода равняется 3,99 долларов, означает, что сумма

коэффициентов дисконтирования за пять лет равна 3,99. Сумма коэффициентов дисконтирования позволяет определить приведённую (текущую) стоимость платежей, которые будут сделаны ежегодно в течении какого-то периода времени. В данном примере в течении пяти лет.

### **Амортизируемая стоимость финансового инструмента**

Стоимость актива или обязательства на начало периода плюс начисленный финансовый доход (расход), рассчитанный по эффективной ставке процента, минус реально полученные (выплаченные) денежные средства.

Эффективная ставка процента – ставка, которая в точности дисконтирует ожидаемые будущие денежные потоки или поступления в течение ожидаемого срока признания финансового инструмента к стоимости, по которой признан соответствующий инструмент. Эффективную ставку процента рассчитывают при первоначальном признании финансового инструмента. *Для вычисления эффективной ставки процента в Excel необходимо:*

- а) рассчитать чистый денежный поток, связанный с финансовым инструментом по периодам времени (месяцам или годам);
- б) выбрать в Excel функции – финансовые, показатель ВСД.

В таблице 2.2 представлен рекомендуемый порядок заполнения строк Excel для расчёта эффективной ставки процента.

Таблица 2.2 Платёжный ряд

Период	1	2	3	4	5
Денежный поток, руб.	-280	80	150	140	120

После внесения в Excel данных, указанных в таблице, следует выбрать функцию ВСД, выделить платёжный ряд, данные расчёта в Excel должны показать, ВСД равно 25 %.

**Пример расчёта амортизированной стоимости дебиторской задолженности.** Компания продаёт оборудование за 3000 млн руб. Первоначальный платёж 500 тыс. руб. Далее предоставляется рассрочка платежа 2,5 года. Покупатель гасит задолженность раз в полгода равными долями на начало отчётного периода. Стоимость оборудования без рассрочки 2500 млн руб.



Расчёт дисконтированного денежного потока:  $500 + 500 / (1 + r_e / 100)^1 + 500 / (1 + r_e / 100)^2 + 500 / (1 + r_e / 100)^3 + 500 / (1 + r_e / 100)^4 + 500 / (1 + r_e / 100)^5 = 2500$  руб. В таблице 2.3 показан расчёт эффективную ставку процента ( $r_e$ ) с использованием Excel.

Таблица 2.3 Денежные потоки для расчёта эффективной ставки процента

Период времени	Дата признания	Полугодовой платёж				
		1	2	3	4	5
Денежный поток	500-2500= - 2000 (от стоимости оборудования, реализуемого без рассрочки платежа, отнимаем первый первоначальный платёж)	500	500	500	500	500

После внесения в Excel данных, указанных в таблице, следует выбрать функцию ВСД, выделить платёжный ряд, данные расчёта в Excel должны показать, ВСД равно 7,93 % – это и есть эффективная ставка процента. Далее с использованием этой ставки рассчитывается амортизированная стоимость дебиторской задолженности (табл. 2.4).

Таблице 2.4 Расчёт амортизированной стоимости дебиторской задолженности

Отчётная дата	Платёж в начале полугодия	Проценты	Амортизированная стоимость
Дата признания 01.2019	500		2500-500=2000
30.06.2019	500	$2000 \times 7,93\% = 159$	$2000 + 159 - 500 = 1\ 659$
31.12.2019	500	$1\ 659 \times 7,93\% = 132$	$1\ 659 + 132 - 500 = 1\ 290$
30.06.2020	500	102	892
31.12.2020	500	71	463
30.06.2021	500	37	0

Обратите внимание, если расчёт произведён верно, то в последней строке последней колонки всегда будет ноль. Рассчитанные проценты, отражаются в отчёте о прибылях и убытках за отчётный период времени по строке финансовые доходы. Амортизированная стоимость дебиторской задолженности отражается в отчёте о финансовом положении на отчётную дату. Платёж влияет на отчёт о движении денежных средств.

---

Расчёт амортизированной стоимости используется при применении стандартов IFRS 9 «Финансовые инструменты», IAS 17 «Аренда» и др. Более подробно каждый вид оценки будет рассмотрен в соответствующих стандартах финансовой отчётности.

## **Тема 6. Представление финансовой отчётности**

Согласно IAS 1 «Представление финансовой отчётности» Полный комплект финансовой отчётности включает следующие компоненты:

- отчёт о финансовом положении;
- отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе;
- отчёт о движении денежных средств;
- отчёт об изменении в собственном капитале;
- примечания к финансовой отчётности.

Структура примечаний к финансовой отчётности:

- заявление о соответствии МСФО;
- краткое описание значительных аспектов применяемой учётной политики;
- сопроводительная информация по статьям, представляемым в отчёте о финансовом положении, отчёте о прибылях и убытках, а также отчётах об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств, в том же порядке, в котором строятся соответствующие отчёты и линейные статьи в этих отчётах;
- прочие раскрытия информации, в том числе:
  - условные обязательства (IAS 37) и непризнанные договорные обязанности;
  - раскрытие нефинансовой информации, например, цели и политика управления рисками в организации.

### **Критерии классификации активов как краткосрочных (оборотных):**

1) предполагается, что актив будет реализован или потреблён при обычных условиях операционного цикла. Операционный цикл – это интервал времени между приобретением активов для переработки и их конвертированием в денежные средства. Если обычный операционный цикл не может быть чётко идентифицирован, предполагается, что он равен двенадцати месяцам;

2) актив удерживается главным образом для целей продажи;

3) предполагается, что актив будет реализован в течение двенадцати месяцев после отчётного периода; или

4) актив представляет собой денежные средства или эквивалент денежных средств.

Все прочие активы должны классифицироваться как внеоборотные.

### **Критерии классификации обязательств как краткосрочных:**

1) предполагается, что обязательство будет погашено в течение обычного операционного цикла;

2) обязательство предназначается, главным образом, для целей продажи;

3) срок его погашения наступает в течение двенадцати месяцев после отчётной даты;

4) организация не имеет безусловного права отложить погашение обязательства как минимум на двенадцать месяцев после отчётного периода.

Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

В стандарте нет форм отчётности, есть только перечень строк, на основании которого можно составить формы.

Требования к предоставлению информации об изменениях в денежных средствах и эквивалентах денежных средств компании регламентируется **IAS 7 «Отчёты о движении денежных средств»**. Рекомендуется запомнить следующие определения для понимания стандарта:

Денежные средства – включают деньги в кассе и на текущем счёте компании.

---

Эквиваленты денежных средств – краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в заранее известную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения их стоимости.

Движение денежных средств – поступления и платежи денежных средств и их эквивалентов.

Операционная деятельность – основная приносящая выручку деятельность компании и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности.

Инвестиционная деятельность – приобретение и продажа долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

Финансовая деятельность – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и заёмных средств компании.

В отчёте о движении денежных средств должны отражаться денежные потоки отчётного периода с их разделением по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Компания представляет движение денежных средств в результате ведения операционной, инвестиционной и финансовой деятельности в такой форме, которая наиболее адекватна специфике ее хозяйственной деятельности.

Классификация потоков по категориям деятельности обеспечивает представление информации, позволяющей пользователям оценить влияние каждого вида деятельности на финансовое положение компании и на сумму денежных средств (и их эквивалентов). Данная информация может также использоваться для анализа связи между указанными категориями деятельности.

### **Операционная деятельность**

Сумма денежных средств, возникающая в результате операционной деятельности, является важнейшим показателем того, создаёт ли данная категория деятельности достаточно денежных средств для погашения займов, поддержания производительной способности компании, выплаты дивидендов (и осуществления новых инвестиций) без привлечения внешних источников финансирования.

---

Денежные потоки по операционной деятельности формируются главным образом в ходе основной деятельности, создающей выручку компании. Таким образом, они обычно являются результатом операций, влияющих на образование чистой прибыли.

Примерами потоков денежных средств по операционной деятельности могут служить:

- поступления от продажи товаров и предоставления услуг;
- поступления рентных платежей за предоставление прав;
- выплаты поставщикам товаров (и услуг);
- выплаты работникам;
- выплаты (или возмещение) налогов на прибыль, кроме относящихся к финансовой или инвестиционной деятельности.

### **Инвестиционная деятельность**

Раскрытие информации о денежных потоках по инвестиционной деятельности отражает масштабы расходов на ресурсы, предназначенные для создания в будущем дохода и потоков денежных средств. Примерами потоков денежных средств по инвестиционной деятельности могут служить:

- выплаты для приобретения основных средств, нематериальных активов и прочих внеоборотных активов. К ним относятся выплаты, связанные с капитализацией затрат квалифицируемых активов;
- поступления от продажи основных средств, нематериальных активов и прочих внеоборотных активов;
- выплаты по приобретению акций или долговых инструментов других компаний, а также долей в совместных предприятиях.

### **Финансовая деятельность**

Информации о потоках денежных средств по финансовой деятельности необходима для прогнозирования денежных требований со стороны тех, кто предоставляет компании капитал. Примерами денежных потоков по финансовой деятельности могут служить:

---

- поступления от эмиссии акций или выпуска других долевого инструментов;

- выплаты собственникам при выкупе или погашении акций компании;

- поступления от эмиссии облигаций, векселей, закладных, займов, а также от прочих краткосрочных или долгосрочных долговых инструментов;

- выплаты в погашение займов;

- выплаты арендатором в погашение обязательства по финансовой аренде.

Компания должна представлять данные о движении денежных средств **от операционной деятельности**, используя либо:

а) **прямой метод**, в соответствии с которым раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и платежей

либо

б) **косвенный метод**, при котором прибыль или убыток корректируется с учётом результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или платежей по основной деятельности, и статей доходов и расходов, связанных с поступлением или выбытием денежных средств по инвестиционной или финансовой деятельности.

Компаниям рекомендуется в отчёте о движении денежных средств отражать денежные потоки по операционной деятельности на основе прямого метода, так как данный метод обеспечивает представление той информации, которую не позволяет получить косвенный метод. В соответствии с **прямым методом** информация об основных видах валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей может быть получена либо:

1) из учётных записей компании

либо

2) путём корректировки показателей продаж, себестоимости продаж (доходов в виде процентов и аналогичных доходов, расходов на выплаты процентов и аналогичных расходов для финансовых учреждений) и других статей в отчёте о прибылях и убытках с учётом:

---

– изменений в запасах и операционной дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода;

– других неденежных статей;

– прочих статей, ведущих к возникновению инвестиционных или финансовых денежных потоков.

При использовании *косвенного метода* чистый поток денежных средств от операционной деятельности определяется путём корректировки прибыли или убытка с учётом следующего:

а) изменений в запасах и операционной дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода;

б) неденежных статей, таких как амортизация, оценочные обязательства, отложенные налоги, нереализованные прибыли или убытки по операциям с иностранной валютой, нераспределённые прибыли ассоциированных компаний и доля меньшинства;

и

в) всех прочих статей, результатом которых является движение денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

Компания должна отдельно представлять основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей, возникающих **от инвестиционной и финансовой деятельности.**

Информацию о движении денежных средств, обусловленном получением и выплатой процентов и дивидендов, следует раскрывать отдельно и соответственно классифицировать как потоки по операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

В отчёте о движении денежных средств раскрывается информация о совокупных процентных платежах в течение отчётного периода (независимо от того, отражалась ли она как расход в отчёте о прибылях и убытках или капитализировалась в соответствии с МСФО 23 «Затраты по займам»).

В отчётности финансовых институтов выплаченные и полученные проценты и дивиденды обычно классифицируются как денежные потоки по

---

операционной деятельности. Что же касается других компаний, то единое мнение о классификации таких потоков отсутствует.

Выплаченные проценты, полученные проценты и дивиденды могут классифицироваться как потоки денежных средств по операционной деятельности, если они участвуют в формировании чистой прибыли.

Альтернативным образом выплаченные проценты, полученные проценты и дивиденды, могут рассматриваться соответственно как потоки по финансовой или инвестиционной деятельности, поскольку они представляют собой затраты на приобретение финансовых ресурсов или доход на инвестированный капитал.

Выплаченные дивиденды могут классифицироваться как потоки денежных средств по финансовой деятельности, так как они представляют собой затраты на приобретение финансовых ресурсов.

Альтернативным образом выплаченные дивиденды могут отражаться как денежные потоки по операционной деятельности, чтобы помочь пользователям оценить способность компании выплачивать дивиденды за счёт денежных средств, формируемых операционной деятельностью.

Выплаты налогов обычно относятся к потокам по операционной деятельности. В тех случаях, когда связанные с налогами потоки денежных средств относятся к двум и более видам деятельности, раскрывается информация об общей сумме выплаченных налогов.

Информация о движении денежных средств, обусловленном выплатой налогов на прибыль, должна раскрываться отдельно, а соответствующие потоки денежных средств должны классифицироваться как операционная деятельность, за исключением случаев, когда такие денежные средства можно однозначно соотнести с финансовой и инвестиционной деятельностью.

Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств, в отчёт о движении денежных средств не включаются.

Данные о подобных операциях должны раскрываться в финансовой отчётности так, чтобы обеспечить представление всей значимой информации о данной инвестиционной и финансовой деятельности.



Многие виды инвестиционной и финансовой деятельности не оказывают прямого влияния на текущие денежные потоки, хотя могут воздействовать на структуру капитала и активов компании. Примерами неденежных операций являются: приобретение активов либо путём принятия на себя соответствующих обязательств, либо посредством аренды; приобретение компании посредством эмиссии акций; конвертирование задолженности в собственный капитал.

Ниже приведён пример формирования отчёта о движении денежных средств. В табл. 2.5 и 2.6 приведена исходная информация для расчёта.

Таблица 2.5 Отчёт о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года

Статьи	тыс. руб.
Выручка	850 000
Себестоимость продаж	(637 500)
<b>Валовая прибыль</b>	<b>212 500</b>
Административные расходы	(28 100)
Операционные расходы	(73 600)
<b>Прибыль от операционной деятельности</b>	<b>110 800</b>
Финансовые расходы	(15 800)
<b>Прибыль до налогообложения</b>	<b>95 000</b>
Налог на прибыль	(44 000)
<b>Чистая прибыль за период</b>	<b>51 000</b>
<b>Прочий совокупный доход</b>	
Резерв переоценки	20 000
<b>Итого совокупный доход за период</b>	<b>71 000</b>

Следует учесть, что в операционные расходы были включены амортизационные отчисления в сумме 27 000 тыс. руб. Полностью амортизированное оборудование, первоначальная стоимость которого составляла 15 000 тыс. руб., было продано за 5000 тыс. руб. в отчётном году. Прибыль от продаж включена в операционные расходы.

Таблица 2.6 Отчёт о финансовом положении на 31 декабря 20XX года, тыс. руб.

<b>АКТИВЫ</b>	<b>20X1</b>	<b>20XX</b>
<b>Долгосрочные активы</b>		
Основные средства	291 000	244 000
Финансовые активы	64 000	60 000
	355 000	304 000
<b>Краткосрочные активы</b>		
Запасы	82 000	42 000
Дебиторская задолженность	63 000	43 000
Предоплаченные расходы	21 000	16 000
Денежные средства и их эквиваленты	–	6000
	166 000	107 000
<b>Итого активов</b>	<b>521 000</b>	<b>411 000</b>
<b>КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>		
<b>Капитал и резервы</b>		
Акционерный капитал	100 000	120 000
Резерв переоценки	20 000	–
Нераспределённая прибыль	147 000	121 000
	267 000	241 000
<b>Долгосрочные обязательства</b>		
Долгосрочные займы	99 000	125 000
<b>Краткосрочные обязательства</b>		
Кредиторская задолженность	72 000	35 000
Банковский овердрафт	<b>43 000</b>	–
Обязательства по налогам	40 000	10 000
	155 000	45 000
<b>Всего капитала и обязательств</b>	<b>521 000</b>	<b>411 000</b>

На основании вышеприведённой годовой финансовой отчётности компании ниже представлен отчёт о движении денежных средств прямым и косвенным методом (в табл. 2.7-2.10)

Таблица 2.7 Выдержка из отчёта о движении денежных средств за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, руб. (косвенный метод)

Движение денежных средств по операционной деятельности		тыс. руб.
Прибыль до выплаты процентов и налогов		110 800
Поправки:	Амортизация	27 000
	Прибыль от продажи оборудования	(5000)
<b>Прибыль от операционной деятельности до внесения изменений в оборотном капитале</b>		<b>132 800</b>
Увеличение суммы запасов		(40 000)
Увеличение суммы дебиторской задолженности		(20 000)
Увеличение суммы prepaid расходов		(5000)
Увеличение суммы кредиторской задолженности		37 000
<b>Денежные средства, полученные от операционной деятельности</b>		<b>104 800</b>

Таблица 2.8 Расчёт выплат денежных средств поставщикам и работникам

Показатели	тыс. руб.
Себестоимость продаж	637 500
Административные расходы	28 100
Операционные расходы без амортизации и прибыли от продажи основных средств	$73\,600 - 27\,000 + 5\,000 = 51\,600$
Изменение запасов	$82\,000 - 42\,000 = 40\,000$
Изменение prepaid расходов	$21\,000 - 16\,000 = 5\,000$
Изменение кредиторской задолженности	$35\,000 - 72\,000 = (37\,000)$
<b>Итого выплаты денежных средств поставщикам и работникам</b>	<b>752 200</b>

Таблица 2.9 Расчёт стоимости приобретения основных средств, тыс. руб.

Показатели	тыс. руб.
Основные средства на начало периода	244 000
Амортизация за год	(27 000)
Переоценка основных средств	20 000
Основные средства на конец периода	(291 000)
Приобретение основных средств	<b>(54 000)</b>

Таблица 2.10 Отчёт о движении денежных средств за год, закончившийся 31 декабря 20XX года (прямой метод)

Показатели	Сумма, тыс. руб.
<b>Денежные потоки от операционной деятельности</b>	
Поступления денежных средств от клиентов (43 000+850 000-63 000)	830 000
Выплаты денежных средств поставщикам и работникам (табл. 2.8)	(725 200)
<b>Денежные средства, полученные по операционной деятельности</b>	<b>104 800</b>
Выплаченные проценты	(15 800)
Выплаченные налоги (10 000+44 000-40 000)	(14 000)
<b>Чистые денежные средства от операционной деятельности</b>	<b>75 000</b>
<b>Денежные потоки от инвестиционной деятельности</b>	
Приобретения основных средств (табл. 2.9)	(54 000)
Поступления от продажи оборудования	5000
Приобретение финансовых активов	(4000)
<b>Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности</b>	<b>(53 000)</b>
<b>Денежные потоки от финансовой деятельности</b>	
Уменьшение долгосрочных кредитов	(26 000)
Выкуп собственных акций	(20 000)
Выплаченные дивиденды	(25 000)
<b>Чистые денежные средства от финансовой деятельности</b>	<b>(71 000)</b>
<b>Чистое уменьшение денежных средств и их эквивалентов</b>	<b>(49 000)</b>
Денежные средства и их эквиваленты на начало отчётного периода	6 000
Денежные средства и их эквиваленты на конец отчётного периода	(43 000)

Денежные потоки от операционной деятельности можно рассчитать как прямым, так и косвенным методом, сумма будет 104 800 тыс. руб. Дальнейшие суммы считаются только прямым методом. Согласно проведённым расчётам денежные средства от операционной деятельности составили 75 000 тыс. руб., от инвестиционной минус 53 000 тыс. руб., от финансовой минус 71 000 тыс. руб. Общая сумма денежных потоков минус 49 000 тыс. руб. Минусовой остаток денежных средств на конец периода означает использование компанией краткосрочного овердрафта, который можно приравнять к эквивалентам денежных средств.

## Тема 7. Объединение бизнеса и консолидированная финансовая отчётность

Согласно IFRS 3 «Объединение бизнеса», бизнес — интегрированная совокупность видов деятельности и активов, осуществление которых и управление которыми способно привести к получению дохода в форме дивидендов, снижения затрат или каких-либо иных экономических выгод, непосредственно инвесторами или другим собственниками, участниками или членами. Организация должна учитывать каждое объединение бизнесов по методу приобретения.

### *Шаги применения метода приобретения.*

Шаг 1 Идентифицировать приобретателя.

В отношении каждого объединения бизнесов одна из объединяющихся организаций должна быть идентифицирована как приобретатель. Приобретатель — организация, которая получает контроль над объектом приобретения. Приобретатель — это, как правило, организация, которая передаёт денежные средства или другие активы, или принимает обязательства, или выпускает акции для обмена.

Шаг 2. Определить дату приобретения дату, когда приобретатель получает контроль над объектом приобретения.

Шаг 3. Признать и оценить идентифицируемые приобретённые активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю участия в объекте приобретения. Приобретатель должен оценить идентифицируемые приобретённые активы и принятые обязательства по справедливой стоимости на дату приобретения.

Шаг 4. Признать и оценить гудвил или прибыль от выгодного приобретения.

Гудвил на дату приобретения, рассчитывается как превышение подпункта (a) над подпунктом (b) ниже:

#### **(a) совокупность:**

i) переданного возмещения:

---

сумма, выплаченная за приобретённый бизнес;  
другие активы, бизнес или дочернюю организацию приобретателя;  
рыночная стоимость акций компании, выпущенных для обмена на акции приобретаемой компании;

условное возмещение, отложенное возмещение.

ii) суммы любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения; и

iii) справедливой стоимости ранее имевшейся доли приобретателя в капитале объекта приобретения на дату приобретения при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно;

**(b) чистая сумма идентифицируемых приобретённых активов за вычетом принятых обязательств на дату приобретения, оценённых по справедливой стоимости.**

Если сумма в пункте (b) превышает совокупность сумм, указанных в пункте (a), считается что приобретатель совершает выгодную покупку. Если такое превышение сохраняется после повторной проверки сумм, то приобретатель должен признать полученный доход в составе прибыли или убытка на дату приобретения.

Затраты, связанные с приобретением – затраты, которые несёт приобретатель при осуществлении объединения бизнесов. Такие затраты включают комиссию посреднику, оплату консультационных, юридических услуг, услуг по бухгалтерскому учёту, оценке и прочих профессиональных услуг, общие административные затраты. Приобретатель должен отразить в учёте затраты, связанные с приобретением, как расходы в тех периодах, когда были понесены затраты и получены услуги. Затраты на выпуск долговых или долевых ценных бумаг должны быть признаны в соответствии с МСФО (IAS) 32 и МСФО (IFRS) 9.

### **Пример расчёта гудвила**

Компания «Альфа» приобрела 80 % акционерного капитала компании «Бета» за 150 000 млн руб. Справедливая стоимость идентифицируемых активов,

---

обязательств и условных обязательств приобретённого бизнеса на дату приобретения составляет 120 000 млн руб.

Справедливая стоимость неконтролирующей доли участия составляет 37 500 млн руб.

Гудвил составит 67 500 млн руб. (150 000+37 500 – 120 000).

После первоначального признания организация-покупатель должна тестировать приобретённый гудвил на предмет возможных убытков от обесценения не менее одного раза в год согласно IAS 36 «Обесценение активов»

Порядок формирования отчётности приведён в **IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчётность»**.

Консолидированная финансовая отчётность – финансовая отчётность группы, в которой активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств материнского предприятия и его дочерних предприятий представлены как активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств единого субъекта экономической деятельности.

Группа – материнское предприятие и его дочерние предприятия. Материнское предприятие – предприятие, которое контролирует одно или несколько предприятий. Дочернее предприятие – предприятие, находящееся под контролем другого предприятия.

Инвестор должен определить, является ли он материнским предприятием, оценив, обладает он контролем над объектом инвестиций или нет. Инвестор обладает контролем над объектом инвестиций только в том случае, если инвестор:

- обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций;
- подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение такого дохода; и
- имеет возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций с целью оказания влияния на величину дохода инвестора.

---

Ниже рассмотрены основные расчёты, которые необходимо сделать при консолидации:

1. Определение структуры группы. Консолидировать следует отчётность материнской и дочерней/их компаний.

2. Определение справедливой стоимости активов и обязательств дочерних организаций.

3. Определение величины инвестиций материнской компании в дочернюю организацию.

4. Определение гудвила на дату приобретения. Гудвил на дату приобретения - превышение стоимости объединения бизнеса над суммой чистых идентифицированных активов приобретаемой компании.

Если стоимость приобретённых идентифицируемых чистых активов превышает стоимость объединения бизнеса, такое превышение признается как доход в отчёте о прибылях и убытках в год приобретения.

5. Определение неконтролирующей доли участия (НДУ) на отчётную дату. В консолидированном отчёте о прочем совокупном доходе отдельной строкой необходимо отразить неконтролирующую долю участия, которая рассчитывается как: прочий совокупный доход дочерней компании  $\times$  долю в капитале дочерней компании, не принадлежащую материнской организации.

6. Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия по методу долевого участия, в соответствии со стандартом IAS 28.

7. Исключение внутригрупповых операций:

– исключение внутригрупповых продаж (уменьшение выручки и себестоимости реализации);

– исключение взаимной дебиторской и кредиторской задолженности внутри группы;

– исключение нереализованной внутригрупповой прибыли (уменьшение запасов и уменьшение валовой прибыли). Если продавец материнская компания вся нереализованная прибыль в запасах относится на нереализованную прибыль группы. Если продавец дочерняя компания нереализованная прибыль в запасах



---

разделяется между нераспределённой прибылью группы и неконтролирующей долей участия;

– исключение прибыли (убытка) от внутригрупповой продажи основных средств;

– корректировка избыточной (недоначисленной) амортизации, возникшей в результате внутригрупповой продажи основных средств с прибылью (убытком);

– исключение дивидендов, полученных материнской организацией от дочерних организаций;

– исключение взаимной задолженности по выданным/предоставленным внутригрупповым кредитам;

– исключение взаимных финансовых доходов и расходов.

8. Прибыль (убыток) от продажи дочерней компании

9. Нераспределённая прибыль группы на отчётную дату

10. Формирование консолидированного отчёта о финансовом положении, отчёта о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе, отчёта об изменении в капитале путём построчного сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов за вычетом внутригрупповых операций, и с учётом сделанных выше расчётов.

**Расшифровка шестого пункта. IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»**

**Совместное предприятие** – совместное предпринимательство, которое предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности.

**Ассоциированная организация** – организация, на деятельность которой инвестор имеет значительное влияние, то есть полномочия участвовать в принятии решений по финансовой и операционной политике объекта инвестиций, но не контролировать или совместно контролировать эту политику.

Если инвестор прямо или косвенно владеет (например, через дочерние организации) не менее чем 20 % имеющих право голоса акций объекта

---

инвестиций, это, в отсутствие ясных доказательств обратного, означает, что инвестор обладает значительным влиянием.

Наличие значительного влияния со стороны инвестора обычно подтверждается одним или несколькими из перечисленных ниже способов: представительство в совете директоров или равнозначном органе управления объекта инвестиций; участие в процессе выработки политики, включая участие в принятии решений, касающихся дивидендов или других распределений; крупными операциями между инвестором и объектом инвестиций; обменом управленческим персоналом; предоставлением важной технической информации.

Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия отражаются в консолидированной финансовой отчетности по **методу по долевого участия**. Это метод учёта, при котором инвестиции первоначально признаются по первоначальной стоимости, а затем их стоимость корректируется с учётом изменения доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций после приобретения.

Прибыль или убыток инвестора включает долю инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций, а прочий совокупный доход инвестора включает долю инвестора в прочем совокупном доходе объекта инвестиций.

При приобретении ассоциированной или совместной организации может возникать гудвил, который учитывается в составе балансовой стоимости инвестиций. Поскольку гудвил, отдельно не признается, он не подвергается отдельному тесту на обесценение в соответствии с IAS 36. Балансовая стоимость инвестиций в ассоциированную организацию тестируется на предмет обесценения целиком в соответствии с IAS 36.

Если доля инвестора в убытках ассоциированной или совместной организации составляет или превышает его долю участия в ней, инвестор должен прекратить признание своей доли в дальнейших убытках.

После снижения доли инвестора до нуля дополнительные убытки обеспечиваются и обязательства признаются только в той степени, в какой

инвестор принял на себя юридические или вменённые обязанности, или осуществил платежи от имени ассоциированной организации.

Если впоследствии ассоциированная или совместная организация объявляет прибыли, то инвестор возобновляет признание своей доли в этой прибыли только после того, как его доля в прибыли сравнивается с долей непризнанных убытков.

### Пример

Инвестор приобрёл 30 %-ый пакет акций организации за \$300. За отчётный период ассоциированная организация заработала \$70, в виде дивидендов выплатила \$20. Отражение инвестиций по методу долевого участия представлено в финансовой отчётности представлено в таблицах 2.11-2.13.

Таблица 2.11 Отчёт о финансовом положении (фрагмент)

Внеоборотные активы	Расчёт	Пример
<b>Инвестиции в ассоциированные и совместные организации</b>	Первоначальная стоимость + Доля в прибыли ассоциированной /совместной организации - Полученные дивиденды	\$315 = = 300+70×30%– 20×30 %

Таблица 2.12 Отчёт о прибылях и убытках (фрагмент)

<b>Доля в прибыли (убытке) ассоциированной /совместной организации</b>	прибыль (убыток) ассоциированной /совместной организации × долю владения	21 = 70×30 %
--	--	-----------------

Таблица 2.13 Отчёт о прочем совокупном доходе (фрагмент)

<b>Доля в прочем совокупном доходе ассоциированной /совместной организации</b>	прочий совокупный доход ассоциированной /совместной организации × долю владения
--	---

## Пример формирования консолидированной отчётности

Имеется следующая информация:

1. В собственности компании «Бета» находится 80% акций компании «Гамма».

2. Дата приобретения: компания «Бета» приобрела компанию «Гамма» 1 января 20XX г. за 2000 тыс. руб. На дату приобретения справедливая стоимость чистых активов компании «Гамма» равнялась её балансовой стоимости.

3. Дата консолидации: 31 декабря 20XX г., через год после приобретения.

4. Внутригрупповые продажи:

(а) в 20XX г. компания «Бета» продала основные средства компании «Гамма» за 1000 тыс. руб. На дату продажи остаточная стоимость основных средств составила 950 тыс. руб. Остаточный срок службы основных средств 5 лет.

(б) в 20XX году компания «Бета» продала компании «Гамма» 20 единиц продукции типа «Р» на общую сумму 2000 тыс. руб. Данная продажа не облагается НДС. Рентабельность продаж компании «Бета» составляет 20 %. По состоянию на 31 декабря 20XX г. на складе компании «Гаммы» продолжает оставаться 5 единиц приобретённой продукции.

5. Внутригрупповые расчёты. Взаимная дебиторская задолженности и кредиторской задолженность, отражённая в отчётах о финансовом положении компаний «Бета» и «Гамма», составляет 250 тыс. руб.

6. За отчётный период компания «Бета» выплатила дивиденды своим акционерам в размере 500 тыс. руб., компания «Гамма» 100 тыс. руб. Отчёты о финансовом положении представлены с учётом выплаченных дивидендов.

### Решение

#### Консолидационные проводки:

Возврат выплаченных дивидендов материнской компании и неконтрольной доли участия

Дебет	Кредит	
Прочий доход $100 \times 80 \% = 80$	Нераспределённая прибыль	80
Неконтрольная доля участия $100 \times 20 \% = 20$	Нераспределённая прибыль	20

Исключение инвестиций материнской компании в дочернюю и расчёт гудвилла

<b>Дебет</b>		<b>Кредит</b>	
Обыкновенные акции $1000 \times 80\% = 800$		Инвестиции	2000
Нераспределённая прибыль $(500+100) \times 80\% = 480$		в дочернюю	
Гудвилл	$2000-800-480=720$	организацию	

Расчёт неконтрольной доли участия

<b>Дебет</b>		<b>Кредит</b>	
Обыкновенные акции $1000 \times 20\% = 200$		Неконтрольная доля участия	380
Нераспределённая прибыль $(500+100) \times 20\% = 120$			
Прибыль отчётного года $300 \times 20\% = 60$			

Устранение нераспределённой прибыли в запасах

<b>Дебет</b>		<b>Кредит</b>	
Себестоимость продаж	100	Запасы	100

Устранение внутригрупповой прибыли от продажи основных средств

<b>Дебет</b>		<b>Кредит</b>	
Прочий доход	50	Основные средства	50

Устранение завышенной амортизации

<b>Дебет</b>		<b>Кредит</b>	
Основные средства	10	Себестоимость продаж	10

Формы финансовой отчётности представлены в табл. 2.14-2.16

Таблица 2.14 Отчёт об изменениях в капитале, тыс. руб.

	<b>Материнская компания</b>	<b>Неконтрольная доля участия</b>	<b>Итого</b>
<b>Сальдо на 1 января 20XX года</b>	4000	$(200+120) = 320$	<b>4320</b>
Совокупный доход за период	620	60	<b>680</b>
Дивиденды	(500)	(20)	<b>(520)</b>
<b>Сальдо на 31 декабря 20XX года</b>	4120	360	4480

Таблица 2.15 Таблица для формирования консолидированного отчёта о финансовом положении, тыс. руб.

Статьи баланса	Бета	Гамма	Дебет	Кредит	Отчёт группы
<b>Активы</b>					
Денежные средства	20	10			30
Дебиторская задолженность	500	400		250	650
Запасы	600	500		100	1000
Основные средства	1980	1490	10	50	3430
Инвестиции в дочернюю компанию	2000			2000	-
Гудвил			720		720
<b>Итого активы</b>	<b>5100</b>	<b>2400</b>			<b>5830</b>
<b>Обязательства</b>					
Кредиторская задолженность	700	600	250		1050
Долгосрочные займы	300				300
<b>Итого обязательства</b>	<b>1000</b>	<b>600</b>			<b>1350</b>
<b>Капитал</b>					
Обыкновенные акции	900	1000	800+200		900
Привилегированные акции	100				100
Нераспределенная прибыль	2500	500	480+120	80+20	2500
Прибыль отчётного года	600	300	Переносится из отчёта о совокупном доходе		620
Неконтрольная доля участия				380	380
<b>Итого капитал</b>	<b>4100</b>	<b>1800</b>			<b>4480</b>
<b>Итого обязательства и капитал</b>	<b>5100</b>	<b>2400</b>			<b>5830</b>

Информация в колонках дебет и кредит представлена из корректирующих проводок. Расчёт в последней колонке произведён следующим образом:

\* активы: сумма данных из отчётов Беты и Гамма плюс корректировки по дебету минус корректировки по кредиту;

\* обязательства и капитал: сумма данных из отчётов Беты и Гамма плюс корректировки по кредиту минус корректировки по дебету.

Таблица 2.16 Таблица для формирования консолидированного отчёта о прибылях и убытках, тыс. руб.

Показатели	Бета	Гамма	Корректирующие записи		Отчёт группы
			дебет	кредит	
Продажи	6000	4800	2000		8800
Себестоимость продаж	(5250)	(4400)	100	2000+10	(7740)
<b>Валовая прибыль</b>					<b>1060</b>
Прочий доход (расход)	90		80+50		(40)
Проценты к уплате	(50)				(50)
Прибыль до налогообложения	800	400			990
Налог на прибыль	(190)	(100)			(290)
<b>Прибыль отчётного года</b>	<b>600</b>	<b>300</b>			<b>680</b>

Прибыль отчётного года следует разделить на приходящуюся на: неконтрольную долю участия в сумме 60 тыс. руб. и владельцев материнской компании 620 тыс. руб.

Предприятие должно раскрывать информацию, позволяющую пользователям его консолидированной финансовой отчётности в соответствии с требованиями **IFRS 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях»**: понять структуру группы и участие, которое неконтролирующие доли принимают в деятельности и потоках денежных средств группы; оценить характер и изменение рисков, связанных с его участием в консолидируемых структурированных предприятиях.

При участии в совместной деятельности и ассоциированных предприятиях необходимо раскрыть информацию, позволяющую пользователям оценить: характер, степень и финансовое влияние его участия в предприятиях; характер и изменение рисков, связанных с его участием в предприятиях. При наличии участия в неконсолидируемых структурированных предприятиях необходимо раскрыть информацию, позволяющую пользователям: понять характер и степень его участия в предприятиях; оценить характер и изменение рисков, связанных с его участием в неконсолидируемых структурированных предприятиях.

---

## Тема 8. Признание выручки

Признание выручки регламентируется IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями». Необходимо изучить нижеприведённые определения для правильной трактовки договора, времени и суммы признания выручки.

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

**Актив по договору** – право организации на возмещение в обмен на товары или услуги, которые организация передала покупателю, когда такое право зависит от чего-либо, отличного от истечения определённого периода времени (например, выполнения организацией определённых обязательств в будущем).

**Обязательство по договору** – обязанность организации передать товары или услуги покупателю, за которые организация получила возмещение (либо сумма возмещения, за которые уже подлежит оплате) от покупателя.

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

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

**Выручка** – доход, возникающий в ходе обычной деятельности организации.

**Цена обособленной продажи (товара или услуги)** – цена, по которой организация продала бы покупателю обещанный товар или услугу в отдельности.

**Цена операции (для договора с покупателем)** – сумма возмещения, право на которое ожидает получить организация в обмен на передачу обещанных



---

товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон.

*Организация должна признавать выручку, когда (или по мере того, как) организация выполняет обязанность к исполнению путём передачи обещанного товара или услуги (т. е. актива) покупателю. Актив передаётся, когда (или по мере того, как) покупатель получает контроль над таким активом.*

Выручку можно признавать в том случае, если на основании опыта, статистики компания может определить ту минимальную сумму, которая будет получена с высокой степенью вероятности.

*Признание выручки включает нижеприведённые шаги.*

#### **Шаг 1. Идентификация договора.**

Договор должен быть в любой форме утверждён всеми сторонами. В договоре должны быть определены права сторон в отношении передаваемых товаров, работ, услуг и условия их оплаты.

Оплата должна являться вероятной. IFRS 15 требует принимать во внимание способность и намерение покупателя выплатить сумму возмещения при наступлении срока платежа. При заключении договора компании необходимо анализировать платёжеспособность покупателя и его заинтересованность в результате работ.

#### **Шаг 2. Идентификация договора**

Необходимо определить, что именно компания продаёт. Под обязательством, подлежащим исполнению, в стандарте понимается определённое в контракте с клиентом обещание:

- передать клиенту чётко отделимые товары, оказать чётко отделимые услуги или предоставить клиенту набор чётко отделимых товаров и услуг;
- передать клиенту серию отделимых однотипных товаров или оказать клиенту серию однотипных услуг с одинаковым способом передачи таких товаров или предоставления таких услуг клиенту (например, услуги по уборке помещений).

---

Именно продажа отличимого объекта будет являться единицей учёта выручки. Товар или услуга признаются отделимыми, если одновременно соблюдаются следующие условия (п. 27 МСФО (IFRS) 15):

- клиент может получить выгоду от такого товара или такой услуги (как от товара или услуги как таковых, так и пользуясь такими товарами или услугами вместе с другими ресурсами, находящимися в распоряжении клиента);

- обязательство продавца передать такие товары (оказать такие услуги) может быть идентифицировано отдельно от других обещаний, содержащихся в контракте.

**Шаг 3. Определение цены продажи товара (услуги)** принимая во внимание влияние всех перечисленных ниже факторов:

- переменное возмещение;
- ограничение оценок переменного возмещения (скидки, кредиты, возвраты товара, бонусы);

- наличие значительного компонента финансирования в договоре;

- неденежное возмещение; и

- возмещение, подлежащее уплате покупателю;

**Шаг 4. Распределение цены операции на каждую обязанность к исполнению (или отличимые товары и услуги);**

Цена продажи должна быть распределена на каждую обязанность к исполнению, то есть на каждый отличимый продукт пропорционально цене обособленной продажи.

Цена обособленной продажи – это цена, по которой компания продала бы покупателю обещанные товар или услугу в отдельности. Ее наилучшим подтверждением является наблюдаемая цена отличимого товара или услуги, в том числе по прейскуранту.

Пример продажи комбинированных продуктов:

- оказание услуг, товаров с одновременным предоставлением оборудования для их использования;

---

– предоставление скидки на один товар в случае приобретения другого товара;

– продажа лицензионного соглашения на товар с одновременным предоставлением услуг по его продвижению;

– продажа оборудования с дополнительными услугами по его постгарантийному обслуживанию.

**Пример.** Продажа мобильным оператором пакета "услуга + товар" (мобильная связь на год и смартфон). Общая стоимость пакета равна 500 руб.

Стоимость смартфона в случае его отдельной покупки составляет 299 руб., а ежемесячная стоимость пакета услуг после первого года составляет 40 руб. в месяц.

Таким образом, при покупке пакета скидка составляет:

$299 \text{ руб.} + 40 \text{ руб.} \times 12 \text{ мес.} - 500 \text{ руб.} = 279 \text{ руб.}$

Необходимо распределить скидку в размере 279 руб. на оба компонента.

Отдельная цена смартфона составляет:

$299 / 779 \times 100 \% = 38 \%$  от общей стоимости.

Отдельная стоимость услуги мобильной связи на один год составляет:

$(400 \times 12 \text{ мес.}) / 779 \times 100 \% = 62 \%$  от общей стоимости.

Таким образом, компания должна единовременно признать выручку от продажи смартфона в размере:

$500 \text{ руб.} \times 38 \% = 190 \text{ руб.}$

и ежемесячно выручку от продажи услуг мобильной связи в размере:

$(500 - 190) : 12 \text{ мес.} = 258 \text{ руб.}$

**Шаг 5. Признание выручки при выполнении обязанностей по договору.** Компания должна признать выручку, когда она выполнила свои обязательства по предоставлению товаров или услуг (то есть активов) клиенту. При этом актив предоставлен, когда клиент получил над ним контроль. Контроль предполагает возможность управлять активом и использовать практически все, связанные с ним выгоды.

---

Необходимо определить момент признания выручки: будет ли признаваться выручка одномоментно или в течение определённого периода времени.

***Отдельные моменты отражения выручки:***

- продажа с правом на возврат: выручка не будет признаваться в отношении продукции, которая, как ожидается, будет возвращена

- гарантии, которые покупатель может приобрести отдельно. Гарантия является отличимой услугой, поскольку организация обещает предоставить услугу покупателю в дополнение к продукции, которая обладает функциональными характеристиками, описанными в договоре. Организация должна учитывать обещанную гарантию в качестве обязанности к исполнению в соответствии с пунктами и распределять часть цены операции на такую обязанность к исполнению

- покупатель не имеет права приобрести гарантию отдельно. Организация должна учитывать гарантию в соответствии с IAS 37, за исключением случаев, когда организация в дополнение к тому, что обещанная гарантия является средством обеспечения того, что продукция соответствует согласованным параметрам, предоставляет покупателю определённую услугу.

- договор обратной покупки – это договор, по которому организация продаёт актив и при этом в рамках того же или другого договора даёт обещание выкупить актив или получает опцион на его обратную покупку. Если договор обратной покупки является соглашением о финансировании, организация должна продолжить признание актива, также признать финансовое обязательство в отношении возмещения, полученного от покупателя. Организация должна признать разницу между суммой полученного от покупателя возмещения и суммой возмещения, подлежащего уплате покупателю, в качестве процентов и, если применимо, в качестве затрат на обработку или хранение.

## Ниже приведены примеры признания выручки

### Пример 1

В январе 20XX года «Компания» продала оборудование покупателю на общую сумму один млн руб. «Компания» выставила счёт покупателю на сумму один млн руб. в январе 20XX, покупатель произвёл платёж «Компании» этой суммы в феврале 20XX года. Условия продажи включали договорённость о том, что «Компании» будет обслуживать и содержать в исправности оборудование в течение 4-х летнего периода, начиная с января 20XXгода. «Компания» обычно назначает годовую плату в размере 75 тыс. руб. по аналогичному договору сервисного обслуживания. Обычная продажная цена оборудования без договора сервисного обслуживания составляет 900 тыс. руб. Экономия, получаемая покупателем в результате покупки оборудования и сервисного контракта, должна быть распределена между двумя компонентами сделки пропорционально их справедливым стоимостям, рассматриваемым по отдельности.

Данная операция состоит из двух компонентов – поставка товаров и оказание услуг. Общая выручка в сумме один млн руб. должна быть распределена между двумя компонентами и надлежащий критерий признания применён к каждой части. Справедливая стоимость поставленных товаров составляет 900 тыс. руб., а справедливая стоимость оказанных услуг составляет 300 тыс. руб. (4 x 75,000). Суммарная величина отдельных справедливых стоимостей равняется 1,2 млн руб. Следовательно, скидка составляет 200 тыс. руб., её необходимо распределить – поставка товаров и оказание услуг пропорционально их справедливым стоимостям, рассматриваемым по отдельности (табл. 2.17, 2.18).

Таблица 2.17 Выдержка из отчёта о прибылях и убытках, тыс. руб.

Выручка от	20XX	20X1
продажи товаров	750	
оказания услуг по техническому обслуживанию	62,5	62,5

Выручка признается на дату продажи товара. Скидка на поставку товара  $200 \times (900/1200) = 150$  тыс. руб. Скидка на оказание услуг  $200 \times (300/1200) = 50$

тыс. руб. Итого стоимость поставленных товаров с учётом скидки составляет 750 тыс. руб., а стоимость оказанных услуг составляет 250 тыс. руб.

Таблица 2.18 Выдержка из отчёта о финансовом положении, тыс. руб.

Показатели	31.12.20XX	31.12.20X1
<b>Долгосрочные обязательства</b>		
Обязательство по техническому обслуживанию	125 = 250-62,5 признано в качестве выручки – 62,5 реклассифицированы в состав краткосрочных обязательств	
<b>Краткосрочные обязательства</b>		
Обязательство по техническому обслуживанию	62,5 = 250/4	62,5

Стоимость оказанных услуг первоначально признается как Обязательство по техническому обслуживанию. Признание данной величины в качестве выручки будет происходить ежегодно на протяжении действия договора сервисного обслуживания.

### Пример 2

20 декабря 20XX года «Компания» продала покупателю 300 одинаковых изделий по 5 тыс. руб. за каждое. Стоимость производства каждого изделия составляет 2 тыс. руб. Условия продажи таковы, что покупатель имеет право на возврат товара в течение трёх месяцев, с полным возмещением. По истечении трёхмесячного периода покупатель больше не может возвращать товар и должен немедленно его оплатить. «Компания» ранее уже совершала подобные операции с этим покупателем и может надёжно оценить, что 5 % продукции будет, вероятно, возвращено в течение трёхмесячного периода.

Если покупатель имеет право вернуть товар, цена операции содержит переменный элемент. Поскольку он может быть надёжно оценён, он принимается во внимание в оценке выручки, и полная сумма выручки составит 1,425 тыс. руб. (300 x 0,95 x 5 тыс. руб.) (табл. 2.19).

Таблица 2.19 Выдержка из отчёта о прибылях и убытках, тыс. руб.

<b>Показатели</b>	<b>20X1</b>
Выручка от продажи товаров	1,425
Себестоимость реализованной продукции	(570)

Полная сумма себестоимости реализованной продукции составляет 600 тыс. руб. (300 х 2 тыс. руб.). Из этой суммы 570 тыс. руб. (300 х 0,95 х 2 тыс. руб.) будет отражено как себестоимость продаж. Остальные 30 тыс. руб. (600 тыс. руб. – 570 тыс. руб.) будут показаны в виде краткосрочного актива «право на возврат» (табл. 2.20).

Таблица 2.20 Выдержка из отчёта о финансовом положении, тыс. руб.

<b>Показатели</b>	<b>31.12.20X1</b>
<b>Оборотные активы</b>	
Право на возврат	30
Дебиторская задолженность	1,500
<b>Краткосрочные обязательства</b>	
Обязательство по возврату средств	75

1,500 тыс. руб. (300 х 5 тыс. руб.) будет признано в качестве дебиторской задолженности. 75 тыс. руб. (1,500 тыс. руб. – 1,425 тыс. руб.) будет признано как краткосрочное обязательство по возврату средств.

### **Пример 3**

В декабре 20XX года «Компания» завершила производство изделия, себестоимость которого составила 500 тыс. руб. Чтобы завершённое производством изделие было пригодно к продаже в ходе обычного ведения бизнеса, оно должно содержаться в контролируемых условиях в течение 2-х летнего периода. Ожидается, что изделие будет реализовано по цене 900 тыс. руб. после хранения в течение двух лет.

В январе 20X1 года «Компания» продала изделие «Банку» на условиях обратного выкупа. Договорная цена продажи составила 600 тыс. руб. «Компания» оставила за собой физическую сохранность изделия и продолжала обеспечивать надлежащие условия хранения. «Компания» освободила «Банк» от

ответственности за любые убытки, вызванные кражей или ненадлежащим хранением изделия. «Компания» имеет право выкупить изделие 30 декабря 20X2 года за 726 тыс. руб. На 1 января 20X1 года ожидаемая доходность для «Банка» по займам клиентам, аналогичным «Компании», составила 10 % годовых. Выдержки из финансовой отчётности приведены в табл.2.21, 2.22.

Таблица 2.21 Выдержка из отчёта о финансовом положении, тыс. руб.

Показатели	31.12.20X1	31.12.20X2
<b>Оборотные активы</b>		
Запасы	500	500
<b>Краткосрочные обязательства</b>		
Обязательство по обратному выкупу	$600 + 60 = 660$	$660 + 66 - 726 = 0$

Таблица 2.22 Выдержка из отчёта о прибылях и убытках, тыс. руб.

Показатели	20X1	20X2
<b>Финансовые расходы</b>	$600 \times 10 \% = 60$	$660 \times 10 \% = 66$

Так как «Компания» оставила за собой физическую сохранность изделия и продолжала обеспечивать надлежащие условия хранения. Также «Компания» освободила «Банк» от ответственности за любые убытки, вызванные кражей или ненадлежащим хранением изделия. Это свидетельствует о том, что компания не перестаёт контролировать запасы. Следовательно, сделку «Компании» с «Банком» нельзя признать, как операцию купли-продажи. Данную операцию следует признать финансовой, а полученные от «Банка» деньги необходимо отразить как обязательство по обратному выкупу. В отчёте о прибылях и убытках следует отражать финансовые расходы с использованием эффективной ставки процента.



## Тема 9. Стандарты, регламентирующие отражение активов

Как уже было отмечено в теме 5, актив – это ресурс, контролируемый компанией, возникший в результате прошлых событий, экономические выгоды от которого будут получены компанией. Актив признается в том случае:

- когда вероятно (т.е. скорее да, чем нет), что компания получит экономические выгоды от использования актива;
- компания контролирует приток экономических выгод от актива;
- актив имеет стоимость (или ценность), которая может быть надёжно оценена.

Актив не признается в том случае, когда затраты понесены, маловероятно (т.е. скорее нет, чем да) получение экономических выгод от таких расходов после окончания текущего отчётного периода. Результатом такой операции становится признание расхода в отчёте о прибылях и убытках. Стандарт, определяющие порядок, отражения активов: IAS 16 «Основные средства», IAS 2 «Затраты по займам», IAS 40 «Инвестиционная недвижимость», IAS 38 «Нематериальные активы», IFRS 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов», IAS 36 «Обесценение активов», IAS 2 «Запасы». Ниже представлена краткая характеристика стандартов, регламентирующих отражение активов.

### **IAS 16 «Основные средства»**

Себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в том случае, если выполняются все условия: поступление в организацию связанных с данным объектом будущих экономических выгод является вероятным; себестоимость данного объекта может быть достоверно оценена; компания контролирует приток экономических выгод, связанных с активом.

Оценка при признании происходит по фактической себестоимости основного средства, куда следует включить

- 1) покупную цену;

---

2) любые затраты, напрямую связанные с доставкой актива на место и приведение его в рабочее состояние для использования по назначению;

3) дисконтированную стоимость затрат на демонтаж объекта основных средств и восстановления природных ресурсов на занимаемом им участке.

Оценка после признания. Стандарт разрешает выбрать: модель учёта по себестоимости либо модель переоценки.

Компания обязана применять выбранную учётную политику ко всему классу основных средств.

Согласно модели учёта по себестоимости после первоначального признания объект основных средств должен учитываться по его себестоимости, за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Согласно модели переоценки объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надёжно оценена, может учитываться по переоценённой стоимости. Переоценённая стоимость объекта основных средств равна его справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом любой накопленной впоследствии амортизации и любых накопленных впоследствии убытков от обесценения.

Переоценка должна быть для всего класса основных средств.

Если балансовая стоимость основного средства **повышается** в результате переоценки, то это увеличение должно отражаться в прочем совокупном доходе и накапливаться на счёте собственного капитала под заголовком «прирост от переоценки». Однако это увеличение подлежит признанию в прибыли и убытке в той степени, в которой оно реверсирует убыток от переоценки по тому же активу, ранее признанный в прибыли и убытке.

Если балансовая стоимость основного средства **уменьшается** в результате переоценки, то такое уменьшение подлежит признанию в прибыли или убытке. Однако убыток от переоценки должен дебетоваться на прочий совокупный доход и уменьшать сумму, накопленную на счёте собственного капитала под заголовком «прирост от переоценки» при наличии любого кредитового сальдо в приросте от переоценки в отношении того же самого актива.

---

Амортизация.

Амортизация объекта основного средства начисляется на регулярной основе в течение срока его полезной службы.

Каждый компонент объекта основных средств, себестоимость которого значительна в сравнении с совокупной себестоимостью объекта, в обязательном порядке должен амортизироваться отдельно.

Амортизация актива **начинается** с момента, когда актив может быть использован по назначению. Амортизация актива прекращается, когда актив списывается с баланса, амортизируется до ликвидационной стоимости или полностью амортизируется.

### **IAS 23 «Затраты по займам»**

Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, должны капитализироваться путём включения в себестоимость этого актива.

Организация обязана приступить к капитализации затрат по займам с начальной даты, на которую организация впервые выполнила все нижеперечисленные условия:

- понесены расходы по данному активу;
- понесены затраты по займу и
- осуществлены действия, необходимые для подготовки актива к его использованию по назначению или продаже.

Капитализацию затрат по займам приостанавливают в тех случаях, когда в течение продолжительного времени работы, необходимые для подготовки актива к использованию по назначению или продаже, прерываются.

Капитализация затрат по займам прекращается, когда работы по подготовке актива к предполагаемому использованию или продаже практически завершены.

Займы для финансирования квалифицируемого актива могут принести краткосрочный инвестиционный доход. Это возможно, если заёмщик не сразу

использует всю сумму заёмных средств. Любой инвестиционный доход, полученный на эти средства, вычитается из суммы затрат по займам.

Затраты по займам, не связанные с квалифицируемыми активами, должны признаваться в качестве расходов того периода, в котором они произведены.

## Пример

### Расчёт затрат по займам

Компания «А» с февраля 20X1 года начала строительство офисного здания для собственных административных нужд. В связи с данным строительством она производила нижеприведённые действия.

1. В ноябре 20XX года компания составила смету строительства и приняла решение заимствовать 8430 тыс. руб. Кредит получен в декабре 20XX г.

2. Проценты по займу уплачиваются за каждый календарный месяц на пятый день месяца, следующего за отчётным, из расчёта 10 % годовых. Сумма долга погашается равными долями раз в полгода начиная с 30 июня 20X1 года, а проценты уплачиваются с суммы непогашенного долга.

3. Фактические расходы, которые компания произвела в ходе строительства, с февраля по июнь 20X1 г. составляют 16 000 тыс. руб. Расходы по строительству здания были произведены целиком за счёт заёмных средств.

4. У компании имеются нецелевые заёмные средства (табл. 2.23):

Таблица 2.23 Информация о заёмных средствах

Наименование	Основная сумма долга, тыс. руб.	% годовых	Уплата процентов	Дата выдачи	Дата погашения	Начислено % за первое полугодие 20X1 года, тыс. руб.
Заем	3000	11	Раз в полгода	01.01. XX	31.12. X1	163,64
Облигации	5000	7	Раз в квартал	01.07. XX	31.12. X2	173,56
Итого	8000					337,21

5. За период декабрь 20X1-январь 20X2 г. компания вложила целевые заёмные средства и получила инвестиционный доход в размере 1,5 %.

## Решение

Определим сумму затрат по займам, подлежащих капитализации, по состоянию на 30 июня 20X1 года и сумму затрат по займам, относимых на расходы за 6 месяцев 20X1 года. Последовательность решения задания:

1. Расчёт процентов по целевому займу с февраля по июнь

$$8430 \times 150 \text{ дней} / 365 \text{ дней} \times 10 \% = 346,4 \text{ тыс. руб.}$$

2. Величина нецелевого займа, направленная на строительство

$$16\,000 - 8430 = 7\,570 \text{ тыс. руб.}$$

3. Расчёт средней процентной ставки по нецелевому займу

$$337,21 / 8000 = 4,215 \% \text{ за полгода}$$

4. Расчёт процентов по нецелевому займу с февраля по июнь

$$7\,570 \times 150 \text{ дней} / 181 \text{ дней} \times 4,215 \% = 264,4 \text{ тыс. руб.}$$

5. Инвестиционный доход  $8430 \times 1,5 \% = 126,45 \text{ тыс. руб.}$

6. Сумма затрат по займам, подлежащих капитализации, на 30 июня 20X1 года  $346,4 + 264,4 - 126,45 = 484,35 \text{ тыс. руб.}$

7. Затраты по займам, относимые на расходы за 6 месяцев 20X1 год  
Нецелевой займ:  $337,21 - 264,4 = 72,81 \text{ тыс. руб.}$

Целевой займ, январь:  $8430 \times 31 \text{ день} / 365 \text{ дней} \times 10 \% = 71,59 \text{ тыс. руб.}$

Итого 144,4 тыс. руб.

## Пример

### Расчёт стоимости основных средств

Компания приобрела в январе 20XX года производственное оборудование.

Детали этой операции представлены ниже, руб.:

Цена оборудования..... 2 830 000

Торговая скидка..... 30 000

Прочие издержки, связанные с объектом:

Доставка..... 25 000

Сборка и установка..... 125 000

Каждые четыре года необходимо производить капитальное оборудование, стоимость которого оценивается 400 000 руб. Стоимость Компания также заплатила дополнительно 300 000 руб. на увеличение производительности оборудования.

Предполагается, что в конце ожидаемого срока полезного использования, который составляет 8 лет, появятся затраты, связанные с демонтажем оборудования и восстановлением окружающей среды, дисконтированная стоимость которых на дату готовности оборудования к эксплуатации равна 100 000 руб. В соответствии с контрактом компания обязана демонтировать оборудование и привести место к исходному состоянию. Стоимость капитала компании составляет 10%. В январе 20XX года организация взяла кредит на финансирование проекта в сумме 1 000 000 руб. сроком на два года. Проценты по кредиту составляют 12% в год. Проценты выплачиваются в начале следующего за отчётным месяцем. Основная сумма долга подлежит погашению ежегодно, равными долями, начиная с января 20X1 г.

Общая продолжительность доставки и работ по сборке, монтажу оборудования, а также увеличения производительности составляет пять месяцев (с февраля по июнь включительно). С 1 июля оборудование готово к эксплуатации. Выдержки из финансовых отчётов приведены в таблице 2.24, 2.25  
Таблица 2.24 Выдержка из отчёта о финансовом положении, руб.

Статьи	Дата готовности к эксплуатации, руб.	31.12.2017 руб.
Основные средства	3 400 000	$3\,400\,000 - 187\,500 - 50\,000 = 3\,162\,500$
<b>Долгосрочные обязательства</b>		
Кредиты	$1\,000\,000 + 1\,000\,000 \times 1\% = 1\,010\,000$	$1\,010\,000 - 510\,000 = 500\,000$
Резерв на вывод объекта из эксплуатации	100 000	$100\,000 + 5\,000 = 105\,000$
<b>Краткосрочные обязательства</b>		
Кредиты		$10\,000 + 500\,000 = 510\,000$

Определение первоначальной стоимости основных средства на дату готовности к эксплуатации:

1) покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возвратов

Цена оборудования 2 830 000 Минус Торговая скидка 30 000 =2 800 000

2) любые затраты, напрямую связанные с доставкой актива на место и приведение его в рабочее состояние для использования по назначению

Доставка 25 000 + Сборка 125 000 + Затраты на производительность 300 000 =450 000

Затраты по займам с февраля по июнь  $1\,000\,000 \times 12\% \times 5 / 12 = 50\,000$

3) дисконтированную стоимости затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств 100 000 руб.

Итого 3 400 000 руб.

Два компонента оборудование (3 000 000) и капитальный ремонт (400 000)

Расчёт амортизации:

\* оборудования  $3\,000\,000 / 8 \text{ лет} / 2 = 187\,500 \text{ руб.};$

\* капитального ремонта  $400\,000 / 4 \text{ года} / 2 = 50\,000 \text{ руб.}$

Таблица 2.25 Выдержка из отчёта о прибылях и убытках, руб.

Статьи	Руб.
Амортизация оборудования	$3\,000\,000 / 8 \text{ лет} / 2 = 187\,500$
Амортизация капитального ремонта	$400\,000 / 4 \text{ года} / 2 = 50\,000$
Финансовые расходы:	
процентные расходы	70 000
амортизация резерва	$100\,000 \times 10\% / 2 = 5\,000$

Расчёт процентов по кредиту за январь, июль-декабрь равен  $1\,000\,000 \times 12\% \times 7/12$  Амортизация резерва на вывод объекта из эксплуатации равна сто тысяч умножить на полугодовую процентную ставку.

## **IAS 40 «Инвестиционная недвижимость»**

Инвестиционная недвижимость – недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то, и другое), предназначенная (собственником или арендатором по договору финансовой аренды) для получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого, но не для: использования в производстве или поставках товаров или услуг, либо для административных целей; или продажи в ходе обычной деятельности.

Ниже приведены примеры объектов инвестиционной недвижимости:

\* земля, удерживаемая для получения выгод от прироста капитала в долгосрочной перспективе;

\* здание, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;

\* здание, которое находится в собственности организации (или находящееся в распоряжении организации по договору финансовой аренды) и предоставленное в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;

\* недвижимость, находящаяся в стадии сооружения или развития с целью дальнейшего использования в качестве.

Оценка при признании. Первоначальная оценка инвестиционной недвижимости должна производиться по её себестоимости.

В состав себестоимости приобретённой инвестиционной недвижимости входят цена приобретения и любые прямые затраты. Прямые затраты включают, например стоимость профессиональных юридических услуг, налоги на передачу недвижимости и прочие затраты по сделке.

Оценка после признания. Организация обязана выбрать в качестве учётной политики либо модель учёта по справедливой стоимости, либо модель учёта по себестоимости и обязана применять такую политику ко всей своей инвестиционной недвижимости.

После первоначального признания организация, выбравшая модель учёта по справедливой стоимости, должна оценивать всю свою инвестиционную



---

недвижимость по справедливой стоимости. Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости должна отражать рыночные условия на отчётную дату. Наилучшим подтверждением справедливой стоимости являются действующие цены на активном рынке аналогичной недвижимости, которая расположена на той же территории, находится в том же состоянии и на которую распространяются схожие условия аренды и прочих договоров. Справедливая стоимость объекта инвестиционной недвижимости определяется без учёта расходов, возникающих при его продаже. В ней не отражаются ни предстоящие капитальные затраты на недвижимость в целях обновления или улучшения, ни будущие экономические выгоды от таких затрат.

Прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости необходимо относить на финансовые результаты за тот период, в котором они возникли.

### **IAS 38 «Нематериальные активы»**

Нематериальный актив – это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий материально-вещественной формы.

Оценка при признании.

Себестоимость **отдельно приобретённого нематериального актива** включает: его покупную цену и любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению.

Если **нематериальный актив приобретается при объединении бизнеса**, он учитывается по справедливой стоимости на дату покупки.

Если **нематериальный актив приобретается за счёт правительственных субсидий**, компания по своему выбору может первоначально признать как нематериальный актив, так и правительственную субсидию по справедливой стоимости или номинальной стоимости плюс любые непосредственно связанные с такой покупкой затраты.

**Нематериальные активы, приобретённые в обмен или частично в обмен на материальный актив**, оцениваются по справедливой стоимости

---

переданного актива, скорректированной на сумму оплаченных денежных средств или их эквивалентов.

**Нематериальные активы, созданные внутри компании.** Процесс создания внутреннего нематериального актива делится на стадии исследований и разработок.

На стадии исследований затраты по созданию нематериального актива всегда признаются расходами по мере их возникновения.

Затраты на нематериальный актив на стадии разработки капитализируются, когда компания может продемонстрировать техническую осуществимость и коммерческую целесообразность проекта.

Себестоимость нематериального актива, созданного внутри компании, представляет собой общую сумму расходов, понесённых с даты, когда нематериальный актив начинает отвечать критериям признания и которые могут быть непосредственно отнесены или распределены на актив на обоснованной и последовательной основе.

Восстановление затрат в целях их последующего включения в балансовую стоимость нематериального актива, которые были признаны в качестве расходов в предыдущей промежуточной или годовой финансовой отчётности, не разрешается.

Гудвил созданный внутри компании, не признается в качестве актива. Созданные внутри компании торговые марки, фирменные девизы, списки клиентов и аналогичные по сути статьи также не должны признаваться в качестве нематериальных активов, поскольку затраты на них нельзя отличить от затрат на развитие организации в целом.

Оценка после признания. Стандарт разрешает выбрать: модель учёта по себестоимости либо модель переоценки.

Амортизация.

Амортизация нематериального актива начисляется на регулярной основе в течение срока его полезной службы Нематериальные активы с неопределённым сроком полезной службы не амортизируются.

## **IFRS 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»**

Затраты на разведку и оценку – затраты, которые несёт организация в связи с разведкой и оценкой минеральных ресурсов после получения организацией юридических прав на проведение разведочных работ в конкретном районе и до получения обоснованного подтверждения технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи минеральных ресурсов.

Активы по разведке и оценке минеральных ресурсов должны оцениваться по себестоимости, куда могут быть включены затраты на:

- приобретение прав на проведение разведочных работ;
- на проведение топографических, геологических и геохимических и геофизических исследований;
- разведочное бурение, затраты на проходку разведочных траншей;
- затраты на отбор проб и образцов;
- проведение мероприятий, связанных с оценкой технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи минерального ресурса.

После признания активов по разведке и оценке минеральных ресурсов организация обязана применять модель учёта по себестоимости или модель переоценки, в соответствии со стандартами IAS 16 и 38.

После того как продемонстрирована техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов, активы, возникшие в ходе разведки и оценки месторождения, подлежат реклассификации в состав нематериальных активов. Перед реклассификацией эти активы должны быть протестированы на предмет обесценения, любой убыток от обесценения должен быть списан на финансовый результат. Тест проводится вне зависимости от наличия признаков обесценения.

---

### **IAS 36 «Обесценение активов»**

Актив в отчёте о финансовом положении должен быть отражён по наименьшей стоимости: балансовой стоимости или возмещаемой стоимости. Возмещаемая сумма актива или генерирующей единицы – это наибольшее значение из: ценности использования актива или генерирующей единицы и справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу.

Тест на обесценение проводится при наличии внешних и внутренних признаков возможного обесценения актива.

Внешние источники информации, свидетельствующие об обесценении актива: существенное падение рыночной стоимости актива; существенные изменения (технологии, рынка, экономики, законодательства, процентных ставок); балансовая стоимость чистых активов компании превышает её рыночную капитализацию.

Внутренние источники информации, свидетельствующие об обесценении актива: имеются доказательства устаревания или физического повреждения актива; существенные изменения в процессе эксплуатации актива; факты, свидетельствующие о том, что текущие или будущие экономические результаты использования актива хуже, чем предполагалось; прочие указания на возможное уменьшение стоимости актива.

Организация обязана ежегодно тестировать на предмет обесценения: нематериальные активы с неограниченным сроком полезной службы; нематериальные активы, которые в настоящий момент не могут быть использованы по назначению; гудвил который образовался в результате объединения бизнеса.

При наличии признаков обесценения балансовую стоимость актива либо единицы, генерирующей денежные средства, следует снизить до возмещаемой стоимости. Убыток от обесценения актива, учтённого по первоначальной стоимости, отражается в отчёте о прибылях и убытках. Убыток от обесценения переоценённого актива отражается в отчёте о прочем совокупном доходе. Если убыток от обесценения превышает сумму, имеющуюся на счёте резерва

переоценки данного актива, то сумма превышения отражается в отчёте о прибылях и убытках.

Шаги обесценения генерирующей единицы, на которую распределён гудвил:

1) сначала обесценению подвергается величина гудвила;

2) затем превышение убытка от обесценения над величиной гудвила относится на уменьшение балансовой стоимости других активов в составе генерирующей единицы пропорционально балансовой стоимости каждого из этих активов.

При исчезновении признаков обесценения можно восстановить убыток от обесценения, увеличив балансовую стоимость актива до его возмещаемой суммы. Убыток от обесценения гудвила не подлежит восстановлению в последующие периоды.

### **Пример**

В январе 20XXгоду Компания «П» приобрела оборудование для производства уникальной продукции, сроком полезного использования 7 лет. Компания учитывает производственное оборудование по переоценённой стоимости. На 31 декабря 20X1 г. в отчёте о финансовом положении отражена стоимость оборудования, равная 3 000 тыс. руб. и резерв переоценки в сумме 200 тыс. руб. В 20X2 на рынке появился продукт, аналогичный уникальному, в связи с этим, продажи продукции компании «П» значительно уменьшились. Компания пересчитала ожидаемые потоки денежных средств от использования производственного оборудования в оставшиеся четыре года экономической службы. Получила следующие данные, тыс. руб.: 20X3г. - 1 050; 20X4 г. – 600; 20X5 г. - 525; 20X6 г. – 300. Стоимость капитала компании «П» составляет 10 %. Приведённая стоимость 1 тыс. руб. при ставке дисконтирования 10 % составляет в конце 1 года – 0,909, 2 года – 0,826, 3 года – 0,751, 4 года – 0,683 Ценность использования актива 2 049 тыс. руб. ( $1050 \times 0,909 + 600 \times 0,826 + 525 \times 0,751 + 300 \times 0,683$ )

Компания «К» готова приобрести производственное оборудование за 2050 тыс. руб. Расходы, связанные с демонтажем и транспортировкой в размере 150 тыс. руб., несёт продавец. Справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу 1900 тыс. руб. (2050-150).

Таким образом возмещаемая стоимость равна наибольшей величине из ценности использования актива 2 049 тыс. руб. и справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу 1900 тыс. руб. Выдержки из финансовых отчётов приведены в таблице 2.26, 2.27.

Таблица 2.26 Выдержка из отчёта о финансовом положении, тыс. руб.

Статьи	31.12.20X2	31.12.20X1
<b>Внеоборотные активы</b>		
Основные средства	2 049	3 000
<b>Капитал</b>		
Нераспределенная прибыль	(751) +200	
Резерв переоценки основных средств	-	200

Основные средства на отчётную дату отражаются по наименьшей стоимости из балансовой стоимости актива 2 400 тыс. руб. (3 000 - 600 амортизация) и возмещаемой стоимостью равной 2 049 тыс. руб.

Таблица 2.27 Выдержка из отчёта о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе,

Статьи	20X2, тыс. руб.
Амортизация	(600)
Обесценение актива	(151 = 2400-2049-200)
<b>Прочий совокупный доход</b>	
<b>Статьи, которые не могут быть пере классифицированы в прибыль/убыток</b>	
Переоценка основных средств	(200)

Убыток от обесценения 351 тыс. руб., списывается за счёт резерва переоценки 200 тыс. руб., 151 тыс. руб. за счёт нераспределённой прибыли.

---

## **IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные на продажу, и прекращённая деятельность»**

Долгосрочные активы и группы выбытия классифицируются как предназначенные для продажи, если их балансовая стоимость будет возмещена главным образом в результате совершения операции по их продаже, а не дальнейшего использования.

Чтобы актив или группа выбытия были классифицированы как предназначенные для продажи:

- активы должны быть доступны к немедленной продаже в их нынешнем состоянии;
- руководство должно иметь план продажи;
- необходимо привести в действие активную программу поиска покупателя и осуществления плана продажи в течение одного года с даты классификации активов.

Активы, удовлетворяющие критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, оцениваются по наименьшей из двух величин: балансовой стоимости или справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, при этом амортизация таких активов должна быть прекращена. Непосредственно перед первоначальной классификацией актива или группы выбытия в качестве предназначенного для продажи значения их балансовой стоимости должны оцениваться в соответствии с применяемыми МСФО.

Если при проведении первоначальной или последующей переоценки балансовая стоимость актива или группы выбытия, предназначенных для продажи, оказывается больше их справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, организация обязана признавать убыток от обесценения.

Организация обязана признавать любую прибыль от последующего увеличения справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу, но только в сумме, не превышающей накопленный убыток от обесценения, который ранее был признан.

---

Убыток от обесценения (или любая последующая прибыль), признанный применительно к группе выбытия, должен уменьшать (или увеличивать) балансовую стоимость долгосрочных активов группы выбытия и отражаться в составе расходов (доходов) отчёта о прибылях и убытках.

Изменения в плане продаж.

Предназначенные для продажи активы или группы выбытия перестают классифицироваться данным образом, если критерии признания более не соблюдаются. Долгосрочные активы, которые перестают классифицироваться как предназначенные для продажи, оцениваются по наименьшей величине из двух значений:

а) балансовой стоимости, определённой до того момента, когда активы или группа выбытия были классифицированы как предназначенные для продажи. Балансовая стоимость корректируется с учётом амортизации, износа или переоценки активов, которые были бы учтены, если бы актив или группа выбытия не были классифицированы как предназначенные для продажи;

б) возмещаемой стоимости на дату принятия решения не продавать активы или группу выбытия.

Корректировка балансовой стоимости долгосрочного актива, который перестаёт классифицироваться как предназначенный для продажи, учитывается как доход (расход) в периоде, в котором критерии актива, предназначенного для продажи, более не соблюдаются. Если актив был переоценён до его классификации как предназначенного для продажи, корректировки должны отражаться как повышение или снижение переоценки актива.

Информация об активах, удовлетворяющих критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, представляется отдельно в отчёте о финансовом положении, а результаты прекращённой деятельности – отдельно в отчёте о совокупном доходе.



---

## **IAS 2 «Запасы»**

Запасы – это активы:

- предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности;
- в процессе производства для такой продажи; или
- в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

Запасы в отчёте о финансовом положении должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости или возможной чистой стоимости реализации.

Возможная чистая стоимость реализации – это предполагаемая продажная цена при нормальном ходе дел, за вычетом возможных затрат на выполнение работ и возможных затрат на реализацию.

В фактическую себестоимость приобретённых запасов включают:

- цену приобретения;
- затраты по транспортировке и разгрузке;
- налоги и импортные пошлины, за исключением случаев, когда они подлежат возмещению государством.

В фактическую себестоимость произведённых запасов включают:

Прямые производственные затраты;

Косвенные производственные затраты (переменные и постоянные), состоящие из:

- постоянных накладных производственных расходов, т.е. таких косвенных расходов, которые остаются фактически неизменными при различных объёмах производства; и
- переменных накладных производственных расходов, т.е. таких косвенных расходов, которые изменяются в зависимости от объёма производства.

В стоимость запасов нельзя включать следующие затраты:

- чрезмерный уровень производственных отходов, расходов на оплату труда и прочих производственных затрат;

- затраты по хранению готовой продукции;
- общие административные расходы;
- расходы на продажу.

Стоимость запасов на конец отчётного периода следует оценивать на основе метода полной идентификации затрат, метода «ФИФО» («первое поступление – первый отпуск») или метода средневзвешенной стоимости. Для всех запасов, имеющих одно и то же предназначение, следует использовать один и тот же метод оценки, независимо от их географического местонахождения или применяемых систем налогообложения.

На практике возможна ситуация, когда продажа запасов осуществляется ниже их себестоимости. Причинами этого могут быть: общее падение рыночных цен на товары; физическое повреждение товаров; моральное устаревание; дополнительные затраты, необходимые для завершения изготовления изделия.

Если цена, по которой будут проданы запасы, ниже, чем их балансовая себестоимость с учётом необходимых затрат по укомплектованию, то стоимость запасов на конец отчётного периода необходимо снизить до возможной чистой стоимости реализации. Это фактически означает признание убытка до его фактического образования. Каждый вид товарно-материальных ценностей следует рассматривать отдельно на предмет оценки снижения стоимости запасов до величины возможной чистой стоимости реализации.

### **Пример**

Компания осуществляет переработку и продажи единственного продукта. Закупки сырья в течение 20XX года производились в начале каждой недели в неизменном объёме – 1000 тонн (всего за год приобрели 52 тонны) по 150 тыс. руб. за тонну. В течение года компания выплачивала таможенные сборы в размере 10 тыс. руб. за тонну и несла расходы на транспортировку с портового терминала до завода в размере 20 тыс. руб. за тонну.

Переменные затраты на переработку составили 25 тыс. руб. за тонну, постоянные производственные затраты составили 30 000 тыс. руб. в неделю. Одна тонна сырья, переработанная в одну тонну готовой продукции, продавалась

по цене 240 тыс. руб. за тонну (включая стоимость доставки) торговыми представителями, затраты на которых составляли фиксированную сумму 3000 тыс. руб. в неделю. Средние расходы по доставке клиентам составили 7,50 тыс. руб. за тонну.

В начале года запасов не было, а на конец отчётного периода имелось 5000 тонн сырья и 2000 тонн готовой продукции. Ожидается, что затратные и ценовые показатели, действующие на 31 декабря 20XX г., останутся неизменными на протяжении 20X1 г. Производство тонн в год  $52\ 000\ \text{т} - 5000\ \text{т} = 47\ 000\ \text{т}$ , в неделю  $47\ 000/52 = 903,85\ \text{т}$ . Продажи за год  $47\ 000\ \text{т} - 2000\ \text{т} = 45\ 000\ \text{т}$ , в неделю  $45\ 000/52 = 865,38\ \text{т}$  (табл. 2.28)

Таблица 2.28 Расчёт стоимости запасов на 31 декабря 20XX г, которую необходимо отразить в отчёте финансовом положении, тыс. руб.

Показатели	Готовая продукция	Сырье
<b>Цена продажи готовой продукции</b>	<b>240</b>	
Расходы на торговых представителей	$(3000/865,38=3,5)$	
Расходы на доставку	$(7,5)$	
<b>Чистая стоимость реализации готовой продукции</b>	<b>229</b>	<b>229</b>
Переменные производственные расходы		$(25)$
Постоянные производственные расходы		$(33)$
<b>Чистая стоимость реализации сырья</b>		<b>171</b>
<b>Себестоимость единицы запасов</b>	$180+25+30\ 000/903,85=$ <b>=238</b>	$(150+20+10) =$ <b>=180</b>
<b>Стоимость запасов на 31.12.20XX</b>	<b><math>229 \times 2000 = 458\ 000</math></b>	<b><math>171 \times 5000 = 855\ 000</math></b>

В отчёте о финансовом положении на отчётную дату запасы будут отражены по наименьшей стоимости из себестоимости и чистой цены продаж: готовая продукция по 229 тыс. руб. за единицу, сырьё по 171 тыс. руб.

---

## **IAS 41 «Сельское хозяйство»**

### **Характеристики биологических активов:**

способность к изменению: животные и растения поддаются биотрансформации;

управление изменениями: управление способствует биотрансформации путём создания благоприятных или, по крайней мере, стабильных условий;

оценка изменений: в рамках оперативного управления производится оценка и контроль за изменениями качественных показателей, происходящих в процессе биотрансформации.

Биологический актив должен оцениваться в момент первоначального признания и по состоянию на конец каждого отчётного периода – по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

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

Если справедливую стоимость определить невозможно, биологический актив должен оцениваться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от его обесценения.

## **Тема 10. Стандарты, регламентирующие отражение обязательств и капитала**

Как было отмечено в теме пять, обязательство – это существующая в настоящее время обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий. Обязательство признается, когда вероятен отток ресурсов в связи с исполнением обязательства и величина оттока может быть надёжно оценена. Стандарты, определяющие порядок отражение

---

объектов обязательств и капитала в отчётности: IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», IAS 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», IAS 19 «Вознаграждение работников», IFRS 2 «Платежи с использованием акций», IAS 32 «Финансовые инструменты – представление информации».

**Капитал** – это остаток активов после вычитания из них обязательств. Стандарты, определяющие как отражать объекты капитала в отчётности: IFRS 2 «Платежи с использованием акций», IAS 32 «Финансовые инструменты - представление информации».

Ниже приведены основные положения стандартов, регламентирующих признание обязательств и капитала.

### **IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»**

Оценочное обязательство должно признаваться, когда: у организации есть существующая обязанность (юридическая или обусловленная практикой), возникшая в результате какого-либо прошлого события; представляется вероятным, что для её урегулирования потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; и возможно, провести надёжную расчётную оценку величины обязательства. Оценочные обязательства не должны признаваться в отношении будущих операционных убытков.

Примеры оценочных обязательств:

- резерв на гарантийный ремонт;
- резерв по судебным искам;
- резерв по обременительным договорам, неизбежные затраты на выполнение обязанностей по которому превышают ожидаемые от его исполнения экономические выгоды;
- резерв по реструктуризации;
- резерв на восстановление окружающей среды.

---

Оценка оценочного обязательства при признании. Наилучшая оценка затрат, необходимых для исполнения действительной обязанности по состоянию на конец отчётного периода. При определении величины оценочного обязательства необходимо:

а) принимать во внимание существующие риски и неопределённость;

б) дисконтировать будущие денежные оттоки, когда временная стоимость денег существенна;

в) принимать во внимание будущие события, такие, как изменения законодательства и технологии производства, если имеются убедительные доказательства того, что они произойдут;

г) не учитывать прибыль от выбытия активов, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, в результате которого формируется оценочное обязательство.

По обременительному договору обязательства признаются в наименьшем из двух значений: суммы затрат на его исполнение и суммы всех компенсаций и штрафов, вытекающих из неисполнения договора. Прежде чем создать отдельное оценочное обязательство по обременительному договору, организация признает убытки от обесценения каких-либо активов, предназначенных для исполнения данного договора (см. IAS 36, IAS 2).

Оценка оценочного обязательства после признания

Оценочные обязательства должны пересматриваться на конец каждого отчётного периода и корректироваться с учётом текущей наилучшей расчётной оценки. Если более не представляется вероятным, что для погашения обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, оценочное обязательство должно быть восстановлено.

Если применяется дисконтирование, балансовая стоимость оценочного обязательства увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени. Это увеличение признается в качестве затрат по займам.

---

**Реструктуризация** – программа, которая спланирована и контролируется руководством компании и существенно изменяет либо масштаб деятельности, проводимой компанией, или способ ведения деятельности.

Компания можете признать резерва под реструктуризацию, когда она:

1) располагает подробным официальным планом реструктуризации, в котором определены: затрагиваемая деятельность или её часть; затраты, которые будут понесены; сроки реализации плана;

2) начала выполнение этого плана или доведя его основные положения до всех затрагиваемых им сторон, создала у них обоснованные ожидания того, что организация проведёт реструктуризацию.

Оценочное обязательство по реструктуризации должно включать только прямые затраты, возникающие в связи с реструктуризацией, то есть затраты, которые одновременно: вызваны непосредственно реструктуризацией и не связаны с продолжающейся деятельностью организации.

**Условное обязательство – это:**

а) возможная обязанность, которая возникает из прошлых событий и наличие которой будет подтверждено только наступлением или не наступлением одного или более будущих событий, которые не полностью находятся под контролем компании;

или

б) действительная обязанность, которая возникает из прошлых событий, но не признается потому, что:

– возникновение потребности какого-либо оттока заключающих в себе экономические выгоды ресурсов для исполнения обязанности не является вероятным; или

– величина обязанности не может быть оценена с достаточной надёжностью.

Организация не должна признавать условные обязательства. Информация об условном обязательстве раскрывается в примечаниях к финансовой

---

отчётности, за исключением случаев, когда вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды, является незначительной.

Если организация несёт солидарную ответственность по обязательству, та часть обязательства, исполнение которой ожидается от других сторон, учитывается организацией как условное обязательство. Организация признает оценочное обязательство в той части обязательства, для погашения которой вероятно выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, за исключением особо редких обстоятельств, когда невозможно сделать надёжную расчётную оценку.

В зависимости от степени вероятности наступления события компания признает либо оценочное обязательство, либо условное обязательство:

- если наступление условного факта хозяйственной деятельности вполне вероятно и величина условного обязательства может быть оценена с достаточной степенью достоверности, то данное обязательство признается в качестве оценочного обязательства и должно быть раскрыто в пояснениях к финансовой отчётности;

- если наступление условного факта хозяйственной деятельности представляется возможным и величина условного обязательства поддаётся примерной оценке, то данное обязательство необходимо раскрывать только в пояснениях к финансовой отчётности;

- если наступление условного факта хозяйственной деятельности маловероятно, то величина условного обязательства не признается в качестве оценочного обязательства и не раскрывается в пояснениях к финансовой отчётности.

### **Условные активы**

Возможный актив, который возникает из прошлых событий и существование которого будет подтверждено только наступлением или не наступлением одного или более неопределённых будущих событий, которые не находятся под полным контролем компании.



---

Условные активы не признаются в финансовой отчётности, поскольку это может привести к признанию дохода, который, может быть, никогда и не будет получен. Однако если получение дохода практически несомненно, то соответствующий актив не является условным и его признание уместно.

### **Пример 1**

В течение отчётного периода произошли следующие события, связанные с хозяйственной деятельностью компании «С», рассмотрим, как указанные ниже события повлияют на финансовую отчётность компании «С» за 20XX г:

1. В ноябре 20XX года заказчик предъявил к компании «С» жалобу, связанную с неполадками в построенном компанией здании, и требование по их устранению. Протекает крыша, что является следствием халатности при строительстве. «С» проводит переговоры с заказчиком и вероятно будет вынужден оплатить заказчику ремонт крыши в 20X1 году, который оценивается примерно в 500 тыс. руб.

*Следует начислить оценочное обязательство. В отчёте о финансовом положении в разделе краткосрочные обязательства отразить резерв, в отчёте о совокупном доходе отразить расходы по ремонту.*

2. Крыша здания (см. пункт 1) была возведена субподрядчиком, нанятым компанией «С». Юристы «С» уверены, что смогут выдвинуть обоснованные претензии к субподрядчику, и в случае судебного разбирательства эти претензии будут удовлетворены. Однако на настоящий момент субподрядчик является фактически неплатёжеспособным, судя по состоянию его чистых активов.

*Поскольку субподрядчик является фактически неплатёжеспособным, то вряд ли иск компания «С» получит денежные средства. Следовательно, данное событие никак не отразится на отчётности компании.*

3. Всякий раз, при завершении строительства «С» предоставляет своим заказчикам срок три месяца для устранения за счёт компании дефектов и неполадок, допущенных при строительстве. В связи с этим в предыдущей финансовой отчётности уже было создано оценочное обязательство, и его непогашенная часть в сумме 1600 тыс. руб. относится к будущему ремонту.

---

Стоимость ремонтных работ, необходимых для завершения контрактов на отчётную дату, оценивается в 2400 тыс. руб.

*Следует доначислить оценочное обязательство. В отчёте о финансовом положении в разделе краткосрочные обязательства отразить резерв, в размере 2400(1600+800) в отчёте о совокупном доходе отразить расходы по ремонту. В размере 800 тыс. руб.*

4. В течение отчётного года «С» предъявил иск к крупной компании по выпуску электрооборудования, которая нарушила срок исполнения договора. Руководство этой крупной фирмы официально согласилось в счёт компенсации ущерба выплатить «С» 1 млн руб. Руководство «С» убеждено, что данная сумма будет получена в течение 9 месяцев после отчётной даты. *Данное событие никак не отразится на отчётности компании за 20XX год.*

## **Пример 2**

1. Покупатель подал судебный иск на компанию за телесные повреждения, полученные во время пребывания на территории компании. Вы осведомлены о том, что компания, скорее всего, будет признана виновной в халатности (отсутствовали предупреждающие знаки) и высока вероятность выплаты компанией компенсации за ущерб приблизительно в размере 100 000 руб. (оценка основана на профессиональном суждении).

*Следует начислить оценочное обязательство. В отчёте о финансовом положении в разделе краткосрочные обязательства отразить резерв по судебным искам, в отчёте о совокупном доходе отразить расходы по судебным искам.*

2. Покупатель подал иск о возмещении ущерба в размере 50 тыс. руб. за обнаруженные дефекты в проданном продукте компании, приведшие к увечьям и, как следствие, потере рабочего места. Приведённые компанией доказательства свидетельствуют, что компания производит свои продукты в соответствии с установленными стандартами и тщательно тестирует до того, как продукты поступят в продажу. Маловероятно, что иск будет успешным. *Данное событие*

---

*никак не отразится на отчётности компании, поскольку маловероятно, что иск будет успешным*

3. Компания произвела успешную разведку запасов нефти (доказала запасы). Однако в соответствии с правилами по защите окружающей среды компания не может начать бурение и коммерческую эксплуатацию скважины, пока не будут выполнены существенные условия. Необходимые капитальные затраты – 20 млн долларов. *В примечаниях к финансовой отчётности в разделе будущие капитальные обязательства следует раскрыть данную информацию.*

4. Компании принадлежит самолёт, который требует существенного технического обслуживания каждые 2 года, приблизительной стоимостью 1550 тыс. руб. *Самолёт является сложно составным объектом, который амортизируется покомпонентно, стоимость технического обслуживания следует амортизировать за 2 года.*

### **IAS 19 «Вознаграждение работников»**

Категории вознаграждений работникам:

- краткосрочные и долгосрочные вознаграждения работникам;
- выходные пособия;
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности:

Пенсионные планы с установленными взносами. По плану с установленными взносами компания перечисляет фиксированные суммы в отдельный фонд и при этом у неё не возникает никаких других обязательств по выплатам каких-либо других взносов. Средства фонда будут инвестированы и пенсии будут выплачиваться из фонда.

Пенсионные планы с установленными выплатами. Компания обязуется выплачивать оговорённые вознаграждения нынешним и бывшим работникам. Актуарные и инвестиционные риски несёт компания. заявление компании о решении выплачивать пенсию в будущем создаёт вменённую или юридическую обязанность. программы с установленными выплатами могут быть нефондируемыми, частично или полностью фондируемыми.

## Признание обязательств (активов) по пенсионному плану

Величина, признаваемая в качестве обязательства (активов) в отчёте о финансовом положении по программе с установленными выплатами, должна представлять собой чистую суммарную величину:

- дисконтированной стоимости обязанности по плану с установленными выплатами на конец отчётного периода;
- плюс непризнанная на текущий момент стоимость прошлых услуг;
- минус справедливая стоимость активов плана на конец отчётного периода (если они есть), которые непосредственно предназначены для исполнения обязанностей.

### Пример

Компания работает по пенсионному плану с установленными выплатами после прекращения трудовой деятельности для своих работников. План пересматривается каждый год. Актуарии компании передали следующую информацию (табл. 2.29).

Таблица 2.29 Информация для отражения пенсионных обязательств в финансовой отчётности, млн руб.

Показатели	31 декабря 20XX	31 декабря 20X1
Дисконтированная стоимость пенсионных обязательств	1500	1750
Справедливая стоимость активов плана	1500	1650
Стоимость текущих услуг		160
Уплаченные взносы		85
Выплаченные вознаграждения работникам за 20X1 год составили 125 млн руб.		
Ожидаемая ставка дохода на активы плана на 1 января 20X1 года = 12 %		
Ставка дисконта на 1 января 20X1 года = 10 %		

Рассмотрим, как пенсионный план будет отражаться в финансовой отчётности компании за год, закончившийся к 31 декабря 20X1 года (табл. 2.30-2.31)

Таблица 2.30 Отчёт о финансовом положении (фрагмент)

<b>Долгосрочные обязательства</b>	млн руб.
Обязательства по пенсионным планам с установленными выплатами	1750- 1650=100

Таблица 2.31 Отчёт о прибыли/убытке и прочем совокупном доходе (фрагмент)

<b>Расходы по пенсионному плану</b>	млн руб.
Стоимость текущих услуг	(160)
Чистая сумма процентов в отношении обязательств плана	(150) +150 =0
<b>Прочий совокупный доход</b>	
Актуарная прибыль (убыток)	(65) +40 = (25)

Таблица 2.32 Расчёты актуарной прибыли (убытка), млн руб.

<b>Показатели</b>	<b>Обязательства</b>	<b>Активы</b>
Дисконтированная стоимость обязательств / Справедливая стоимость активов плана на начало отчётного периода	1500	1500
Затраты на проценты	1500×10 %=150	1500×10%=150
Стоимость текущих услуг	160	
Выплаченные вознаграждения работникам	(125)	(125)
Уплаченные взносы		85
Дисконтированная стоимость обязательств / Справедливая стоимость активов плана на конец отчётного периода	(1750)	(1650)
Актуарная прибыль/ (убыток)	(65)	40

Проверка

дебет		кредит	
Актуарный убыток	25	Увеличение обязательств	100
Расходы	160	Уплаченные взносы	85

## **IFRS 2 «Платежи с использованием акций»**

При учёте всех операций по выплатам на основе акций:

- операций по выплатам на основе акций с расчётами долевыми инструментами;
- операций по выплатам на основе акций с расчётами денежными средствами; и
- операций, согласно которому организация осуществляет расчёт по операции либо денежными средствами (или другими активами), либо путём выпуска долевого инструмента.

### **Отражение сделок на основе платежей с использованием акций в отчётности**

**Шаг 1. Расчёт расходов по опционной программе** (производиться на конец каждого отчётного периода):

*Выплаты долевыми инструментами*

Количество сотрудников на отчётную дату × Количество опционов ×  
Стоимость опциона на дату предоставления прав

*Выплаты денежными средствами*

Количество сотрудников на отчётную дату × Количество опционов ×  
Стоимость опциона на отчётную дату

### **Шаг 2. Отражение в отчёте о финансовом положении**

Справедливая стоимость выплат с использованием акций на отчётную дату  
= расходы по опционной программе (шаг 1) / Количество месяцев действия опционной программы) × Количество месяцев, прошедших с начала действия опционной программы до отчётной даты

*Выплаты долевыми инструментами*

Справедливая стоимость выплат с использованием акций признается в разделе капитал либо отдельной строкой, либо в составе нераспределённой прибыли.

---

### *Выплаты денежными средствами*

Справедливая стоимость выплат с использованием акций признается в разделе обязательства либо отдельной строкой, либо в составе задолженности перед работниками.

### **Шаг 3. Отражение расходов в отчёте о прибылях и убытках**

Расходы по опционной программе за отчётный период отражаются в составе расходов по заработной плате работникам, в размере равном справедливой стоимости выплат на основе долевых инструментов на отчётную дату (шаг 2) за вычетом справедливой стоимости выплат на основе долевых инструментов на начало периода.

#### **Аннулирование вознаграждения**

Прекращение сделки с выплатами на основе долевых инструментов по причинам отличным от невыполнения условий наделения правами. Аннулирование может быть произведено по инициативе как организации, так и контрагента (в том числе наёмного работника).

Если предприятие или контрагент могут контролировать выполнение (невыполнение) условий, не относящихся к наделению правами, предприятие должно рассматривать их невыполнение как аннулирование и немедленно отразить в учёте всю сумму оставшихся расходов. Если в учёте сделки присутствует компонент обязательства, предприятие должно переоценить справедливую стоимость обязательства на дату аннулирования, а любые платежи по урегулированию данного обязательства должны учитываться как погашение.

#### **Пример 1**

1 января 20X1 года компания предоставила опционы на получение дохода от прироста курсовой стоимости акций 100 своим сотрудникам (по 100 опционов на каждого сотрудника). Опцион даёт владельцу право на получение денежных выплат 31 декабря 20X3 года в размере, равном превышению курсовой стоимости акций на эту дату над суммой 500 руб. за акцию. Единственным условием для вступления данных прав в силу является продолжение работы

сотрудником в компании на 31 декабря 20X3 года. По оценкам руководства компании, сделанным 1 января 2010 года, рыночная стоимость каждого опциона равнялась 200 руб., а количество сотрудников, имеющих на них право, составляло 100. Исходя из условий на 31 декабря 20X1 года, руководство компании оценивало рыночную стоимость каждого опциона в 250 руб., а количество сотрудников, имеющих на них право, составляло 96. Исходя из условий на 31 декабря 20X2 года, руководство компании оценивало рыночную стоимость каждого опциона в 300 руб., а количество сотрудников, имеющих на них право, составляло 90. По данным платежам предусмотрены налоговые скидки, действующие в момент выплаты. Ставка налога на прибыль 20 %.

Рассмотрим, как данный аспект найдёт отражение в отчёте компании за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года.

Шаг 1. Расчёт расходов по опционной программе за три года: 2 700 000 руб. = 90 сотрудников × 100 опционов × 300 руб. (Стоимость опциона на отчётную дату)

Шаг. 2. Отражение справедливой стоимости выплат на основе долевых инструментов в отчёте о финансовом положении в *разделе краткосрочные обязательства* на 31 декабря 20X2 г.:

$$1\,800\,000 \text{ руб.} = (2\,700\,000 \text{ руб.} / 36 \text{ месяцев}) \times 24 \text{ месяца.}$$

Шаг 3. Отражение расходов по опционной программе, в составе расходов по заработной плате в отчёте о прибылях и убытках за 20X2 год: 1 000 000 руб. = 1 800 000 руб. – (96 сотрудников × 100 опционов × 250 руб. / 36 месяцев × 12 месяцев)

ШАГ 4. Расчёт отложенного налогового актива

$$\text{На } 31.12.20X2 \quad 1\,800\,000 \times 20 \% = 360\,000 \text{ руб.}$$

$$\text{На } 31.12.20X1 \quad 800\,000 \times 20 \% = 160\,000 \text{ руб.}$$

Изменение отложенного налогового актива в размере 200 000 руб., уменьшает расходы по налогу на прибыль за 20X2 г. В отчёте о совокупном доходе.



## Пример 2

1 апреля 20X1 года компания предоставила своим сотрудникам опционы на покупку акций по цене 200 рублей за акцию. Данные права вступают в силу 31 марта 20X4 года при условии, что сотрудник в течение всего трёхлетнего периода, заканчивающегося на эту дату, проработал в компании. Ниже представлена информация, относящаяся к данной схеме:

Каждому из 1000 сотрудников было предоставлено 500 опционов. По условиям опционов сотрудники имеют право приобрести акции по цене 200 рублей за акцию. Рыночная цена акций равнялась 200 рублей на 1 апреля 20X1 года, 250 рублей на 31 декабря 20X1 года, 300 рублей на 31 декабря 20X2 года.

Рыночная стоимость опционов составляла 50 руб. на 1 апреля 20X1 года и 70 руб. на 31 декабря 20X1 года, 100 руб. на 31 декабря 20X1 года. По последним оценкам всего 180 из 1000 сотрудников уйдут из компании до 31 марта 20X3 года, причём это будет происходить равномерно в течение трёх лет.

Рассчитаем суммы, которые следует отразить в отчёте о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года, в отношении опционов.

Шаг 1. Расчёт расходов по опционной программе за три года

$20\,500\,000 \text{ руб.} = 820 \text{ сотрудников} \times 500 \text{ опционов} \times 50 \text{ руб.}$  (Стоимость опциона на дату предоставления)

Шаг. 2. Отражение Справедливая стоимость выплат на основе долевых инструментов признается в отчёте о финансовом положении в *разделе краткосрочные обязательства* на 31 декабря 20X2 г.:

$11\,958\,333 \text{ руб.} = (20\,500\,000 / 36 \text{ месяцев}) \times 21 \text{ месяц.}$

Шаг 3. Отражение расходов по опционной программе, в составе расходов по заработной плате в отчёте о совокупном доходе за 20X2 год:

$6\,833\,833 \text{ руб.} = 11\,958\,333 \text{ руб.} - (20\,500\,000 / 36 \text{ месяцев}) \times 9 \text{ месяцев.}$

---

## **IAS 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»**

Государственные субсидии, должны признаваться, когда существует обоснованная уверенность, что компания будет соответствовать условиям предоставления субсидий и субсидии, будут получены.

Государственные субсидии должны признаваться в качестве дохода тех периодов, что и соответствующие расходы, которые они должны компенсировать на систематической основе.

Альтернативные способы отображения субсидий в отчёте о финансовом положении:

в качестве доходов будущего периода, а затем учитывается как доход в отчёте о совокупном доходе на систематической и рациональной основе в течение срока полезного использования актива;

вычитание из балансовой стоимости актива, таким образом субсидия признается доходом в течение срока полезного использования актива путем уменьшения величины начисляемой амортизации.

В отчёте о совокупном доходе государственные субсидии:

могут отображаться в составе общей статьи, например «другие доходы»; либо

вычитаются из соответствующих расходов

Государственная субсидия может принимать форму передачи неденежного актива, такого, как земля или другие ресурсы, для использования компанией. В таком случае субсидия и актив обычно оцениваются по справедливой стоимости.

### **Пример**

В начале 20XX года компания получила 15 млн руб. от органа местного самоуправления в обмен на обязательство начать хозяйственную деятельность на его территории, причём полученные средства будут израсходованы на строительство новой фабрики общей стоимостью 80 млн руб., которая прослужит 40 лет.

Рассмотрим, как описанная ситуация должна быть отражена в отчёте о финансовом положении и отчёте о совокупном доходе по состоянию на 31.12.20XX, по двум вариантам (табл. 2.33):

1. Отражение субсидии в качестве дохода будущих периодов;
2. Вычесть субсидию из балансовой стоимости фабрики.

Таблица 2.33 Выдержки из отчётности, тыс. руб. (фрагмент)

Статьи отчёт о финансовом положении на 31.12.20XX г.,	Вариант 1	Вариант 2
<b>Активы</b>		
Основные средства	80 000 - 2000 (амортизация) = 78 000	80 000 - 15 000 (субсидия) – 1625 (амортизация) = 63 375
<b>Долгосрочные обязательства</b>		
Доходы будущих периодов	15 000 – 375 - 375 = 14 250	
<b>Краткосрочные обязательства</b>		
Доходы будущих периодов	375	
<b>Статьи отчёт о прибыли и убытке за 20XX год</b>		
Амортизация фабрики	80 000/40 лет = (2000)	65 000/40 лет = (1625)
Государственная субсидия	15 000/ 40 лет = 375	

Вне зависимости от варианта отражения субсидии, влияние на финансовый результат одинаковое – признание расхода в размере 1625 тыс. руб. В первом варианте расходы по амортизации 2000 тыс. руб. будут компенсированы списанием обязательств по субсидии в сумме 375 тыс. руб.

---

## Тема 10. Стандарты, регламентирующие отражение активов, обязательств и капитала

Стандарты, определяющие как отражать объекты активов и обязательств и капитала в отчётности: IAS 12 «Налоги на прибыль», IAS 16 «Аренда», IFRS 9 «Финансовые инструменты».

### **IAS 12 «Налоги на прибыль»**

**Текущие налоги** – это сумма налогов на прибыль к уплате (к возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (убытка, учитываемого при налогообложении) за период.

В течение каждого отчётного периода компания должна определять, какие она должна уплатить налоги на прибыль, полученную за отчётный период. Эта сумма налогов рассчитывается как произведение налогооблагаемой прибыли и ставки налога. Налогооблагаемая прибыль – это прибыль до вычета налогов, скорректированная с учётом налогообложения.

Время признания доходов и расходов для целей налогового учёта **может не совпадать** со временем признания доходов и расходов для целей формирования финансовой отчётности и поэтому возникают отложенные налоги.

Отложенные налоги – возникают при учёте временных разниц между системой налогообложения и системой бухгалтерского учёта.

Временные разницы – это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства отчёте в отчёте о финансовом положении и налоговой стоимостью этого актива или обязательства. Временные разницы могут быть либо (табл. 2.34):

а) налогооблагаемыми, которые являются временными разницами, приводящими к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда

балансовая стоимость актива или обязательства возмещается, или погашается либо

б) вычитаемыми, т.е. временными разницеми, результатом которых являются вычеты при определении налогооблагаемой прибыли (убытка, учитываемого при налогообложении) будущих периодов, когда балансовая стоимость соответствующего актива или обязательства возмещается, или погашается.

Таблица 2.34 Характеристика отложенного налога

Соотношение между налоговой и балансовой стоимостью	Характеристика возникающей временной разницы	Характеристика возникающего отложенного налога
Налоговая стоимость актива > Балансовая стоимость актива	Вычитаемая	Отложенный налоговый актив
Налоговая стоимость актива < Балансовая стоимость актива	Облагаемая	Отложенное налоговое обязательство
Налоговая стоимость обязательства > Балансовая стоимость обязательства	Облагаемая	Отложенное налоговое обязательство
Налоговая стоимость обязательства < Балансовая стоимость обязательства	Вычитаемая	Отложенный налоговый актив

Налоговая стоимость актива представляет собой сумму, которая для целей налогообложения будет подлежать вычету из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будут поступать в организацию при возмещении балансовой стоимости данного актива. Если указанные экономические выгоды не будут подлежать налогообложению, налоговая стоимость соответствующего актива считается равной его балансовой стоимости.

---

Налоговая стоимость обязательства равна его балансовой стоимости, уменьшенной на те суммы, которые в будущих периодах будут подлежать вычету в налоговых целях в отношении данного обязательства. В случае доходов, полученных авансом, налоговая стоимость возникшего в результате обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любой суммы соответствующего дохода, в которой он не будет облагаться налогом в будущих периода

Отложенное налоговое обязательство подлежит признанию в отчёте о финансовом положении применительно ко всем налогооблагаемым временным разницам.

Отложенный налоговый актив должен признаваться в отчёте о финансовом положении для всех вычитаемых временных разниц при наличии вероятности получения налогооблагаемой прибыли, против которой может быть использована вычитаемая временная разница.

Расходы по налогу (доходы по налогу) – сумма текущих расходов по налогу (текущих доходов по налогу) и отложенных расходов по налогу (отложенных доходов по налогу). Налоговая стоимость актива или обязательства – сумма, в которой определяется указанный актив или обязательство для целей налогообложения.

### **Пример 1**

Здание было приобретено 1 января 20XX за 3 млн руб. и

31 декабря 20XX года было переоценено до 3,5 млн руб.

Срок его полезного использования – 50 лет.

**Рассчитаем временную разницу и величину отложенного налога:**

Балансовая стоимость 3 500 000 руб.

Налоговая база 3 000 000 – 60 000 (Амортизация)= 2 940 000 руб.

Облагаемая временная разница 560 000 руб.

Отложенное налоговое обязательство 112 000 руб.

## Пример 2

Балансовая стоимость капитализированных затрат на разработки компании равна 2 млн руб. Для целей налогообложения затраты на разработки полностью относятся на себестоимость в том периоде, когда они были понесены.

Ставка налога на прибыль равна 20 %.

Балансовая стоимость 2 000 000 руб. Налоговая база 0.

Облагаемая временная разница 2 000 000 руб.

Отложенное налоговое обязательство 2 000 000 руб.  $\times$  20 % = 400 000 руб.

## Пример 3

Для целей формирования финансовой отчётности по МСФО премии сотрудникам и бонусы в размере 1000 тыс. руб. были отражены в году 1, но для целей налогообложения – только в году 2, по факту выплаты денежными средствами. Ставка налога на прибыль равна 20 %. Влияние отложенного налога на финансовую отчётность в 1 и 2 году (табл. 2.35-2.36)

Таблица 2.35 Отчёт о финансовом положении (фрагмент), тыс. руб.

Актив	1 год	2 год
Отложенный налоговый актив	$1000 \times 20 \% = 200$	-
Обязательства		
Кредиторская задолженность перед работниками	1000	-

Таблица 2.36 Отчёт о прибылях и убытках(фрагмент), тыс. руб.

Статьи	1 год	2 год
Расходы	(1000)	
Налог на прибыль		
-текущий налог	завышен на 200 тыс. руб., так как расходы не были учтены для целей налогообложения	занижен на 200 тыс. руб., расходы учтены для целей налогообложения
- отложенный налоговый актив	200	(200)

#### Пример 4

Стоимость финансовых инструментов (активов), оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, увеличилась за отчётный период на 400 тыс. руб., но для целей налогообложения увеличение стоимости учитывается только в момент продажи ценных бумаг.

Ставка налога на прибыль равна 20 %.

Облагаемая временная разница 400 000 руб.

Отложенное налоговое обязательство  $400\,000\text{ руб.} \times 20\% = 80\,000\text{ руб.}$

#### Пример 5

Убыток от обесценения основных средств в размере 100 млн руб. отражается для целей бухгалтерского учёта и игнорируется для целей налогообложения. Ставка налога на прибыль равна 20 %. Влияние отложенного налога на финансовую отчётность отражено в табл. 2.37-2.38.

Таблица 2.37 Отчёт о финансовом положении (фрагмент), тыс. руб.

<b>Выдержка из отчёта о финансовом положении</b>	<b>1 год</b>
Актив	
Основные средства	Снизилась на 100 млн руб.
Отложенные налоговые активы	20

Таблица 2.38 Отчёт о прибылях и убытках(фрагмент), тыс. руб.

<b>Статьи</b>	<b>1 год</b>
Расходы	(100)
Налог на прибыль:	
текущий налог	завышен на 20 тыс. руб., так как расходы не были учтены для целей налогообложения
отложенный налоговый актив	20



---

## **IFRS 16 «Аренда»**

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

### ***Положения стандарта для арендатора***

В момент заключения договора организация должна оценить, является ли договор в целом или его отдельные компоненты договором аренды. Договор в целом или его отдельные компоненты являются договором аренды, если по этому договору передаётся право контролировать использование идентифицированного актива в течение определённого периода в обмен на возмещение.

Чтобы отличить аренду от услуг нужно ответить на три вопроса.

1) Есть ли идентифицируемый актив? Идентифицируемый актив – это актив, который является предметом аренды. То есть, актив, который арендодатель предоставляет в пользование арендатору. Этот актив не может быть заменён на другой аналогичный актив в течении срока аренды.

2) Есть ли у заказчика право получать практически все экономические выгоды от использования идентифицированного актива.

Получение экономических выгод означает, что никакая другая компания не сможет воспользоваться этим активом для своих нужд в периоде времени на который заключён договор.

3) Есть ли у заказчика право определять способ использования идентифицированного актива. Компания имеет право определять способ использования актива, если в рамках договора, может решать, как и для какой цели используется актив.

Если на каждый вопрос ответ «да», то это договор аренды, и заказчик является арендатором. В противном случае это договор на оказание услуг

---

Арендатор вправе не применять требования стандарта признавать активы и обязательства по договорам краткосрочной аренды и аренды с низкой стоимостью предмета аренды

Краткосрочная аренда – договор аренды, по которому на дату начала аренды предусмотренный срок аренды составляет не более 12 месяцев. Договор аренды, который содержит опцион на покупку, не является краткосрочной арендой. Аренда с низкой стоимостью предмета аренды (например, планшеты, персональные компьютеры, небольшие предметы офисной мебели, телефоны).

### ***Отражение аренды в отчётности арендатора***

1) в начале срока аренды арендатор отражает в отчётности право пользования активом и обязательство по его оплате.

Первоначальная стоимость актива в форме права пользования должна включать в себя следующее:

– величину первоначальной оценки обязательства по аренде в сумме дисконтированной стоимости арендных платежей с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды;

– арендные платежи на дату начала аренды или до такой даты за вычетом полученных стимулирующих платежей по аренде;

– любые первоначальные прямые затраты, понесённые арендатором;

– оценку затрат, которые будут понесены арендатором при восстановлении базового актива до состояния, которое требуется в соответствии с условиями аренды.

2) Право пользования активом амортизируется на протяжении срока полезной службы объекта или срока договора аренды

Если договор аренды подразумевает переход права собственности на базовый актив арендатору, арендатор должен амортизировать актив в форме права пользования с даты начала аренды до конца срока полезного использования базового актива.

В противном случае арендатор должен амортизировать актив в форме права пользования с даты начала аренды до более ранней из следующих дат: дата

---

окончания срока полезного использования актива в форме права пользования или дата окончания срока аренды.

Арендатор должен применять IAS36 «Обесценение активов» при определении наличия обесценения актива в форме права пользования и для учёта выявленного убытка от обесценения.

3) Отражение финансовых расходов по аренде в отчёте о прибылях и убытках. Для расчёта финансовых расходов по аренде необходимо обязательства по аренде на конец предыдущего периода умножить на ставку процента, заложенную в договоре аренды.

4) Отражение обязательств по аренде на отчётную дату в отчёте о финансовом положении: обязательства по аренде на конец предыдущего периода плюс начисленный финансовый расход на шаге 3 минус выплаченные арендные платежи.

5) Выделение текущей части обязательств по аренде и отражение их в отчёте о финансовом положении в разделе краткосрочные обязательства.

### ***Отражение аренды в отчётности арендодателя***

Арендодатель должен классифицировать каждый из своих договоров аренды в качестве операционной аренды или финансовой аренды.

Операционная аренда - аренда, в рамках которой не осуществляется передача практически всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на базовый актив.

Финансовая аренда - аренда, в рамках которой осуществляется передача практически всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на базовый актив. Примеры обстоятельств, которые приводят к классификации аренды в качестве финансовой:

- договор аренды предусматривает передачу права собственности на базовый актив арендатору в конце срока аренды;
- арендатор имеет опцион на покупку базового актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату

---

исполнения этого опциона, что на дату начала арендных отношений можно с достаточной уверенностью ожидать исполнения этого опциона;

– срок аренды составляет значительную часть срока экономического использования базового актива, даже если права собственности не передаются;

– на дату начала арендных отношений приведённая стоимость минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости базового актива; и

– базовый актив имеет такой специализированный характер, что только арендатор может использовать его без значительной модификации.

***Арендодатель: шаги отражения финансовой аренды в отчётности***

1) Рассчитать и отразить в отчёте о финансовом положении чистые инвестиции в финансовую аренду на дату начала аренды.

Чистые инвестиции в аренду – валовая инвестиция в аренду, дисконтированная с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды.

Валовая инвестиция в аренду — это сумма:

(а) арендных платежей к получению арендодателем по договору финансовой аренды; и

(б) негарантированной ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю - часть ликвидационной стоимости базового актива, реализация которой арендодателем не гарантирована или гарантирована только лицом, связанным с арендодателем.

2) Отражение в отчёте о прибылях и убытках финансового дохода по финансовой аренде: чистые инвестиции в аренду на конец предыдущего периода умножить на ставку процента, отражающую неизменную периодическую норму доходности по чистой инвестиции арендодателя в аренду.

3) Расчёт стоимости чистых инвестиций в аренду в отчёте о финансовом положении на отчётную дату: чистые инвестиции в аренду на конец предыдущего периода плюс финансовый доход, рассчитанный на шаге 2 минус полученный арендный платёж.

---

4) Выделение текущей части чистых инвестиций в аренду и отражение их в составе оборотных активов.

Арендодатель, являющийся производителем или дилером. На дату начала аренды должен признавать следующее:

– выручка, которая является справедливой стоимостью базового актива или (если она меньше) приведённой стоимостью арендных платежей, причитающихся арендодателю;

– себестоимость продаж, которая равна первоначальной стоимости или балансовой стоимости (если она отличается) базового актива за вычетом приведённой стоимости негарантированной ликвидационной стоимости; и

– прибыль или убыток от продаж.

***Операционная аренда.***

Арендодатель продолжает признание передаваемого объекта в аренду. Полученный платёж по аренде следует отражать в отчёте о прибылях и убытках как доход.

***Обратная аренда.***

Обратная аренда – организация (продавец-арендатор) передаёт актив другой организации (покупатель-арендодатель) и арендует этот актив обратно у покупателя-арендодателя,

Если передача актива продавцом-арендатором является продажей, то Организация должна применять требования IFRS 15 для определения момента выполнения обязанности к исполнению при определении необходимости учёта передачи актива в качестве продажи этого актива.

Продажа актива произошла, если покупателю был передан контроль над активом. Контроль над активом означает, что покупатель:

- 1) способен определять способ использования актива,
- 2) способен получать практически все оставшиеся выгоды от актива и
- 3) способен препятствовать получению выгод от актива другими сторонами.

---

Если передача актива продавцом-арендатором удовлетворяет требованиям IFRS 15 для учёта в качестве продажи актива:

а) продавец-арендатор должен оценивать актив в форме права пользования, который обусловлен обратной арендой, как часть предыдущей балансовой стоимости актива, которая связана с правом пользования, сохраняемым продавцом-арендатором. Соответственно, продавец-арендатор должен признавать лишь ту сумму прибыли или убытка, которая относится к правам, переданным покупателю-арендодателю;

б) покупатель-арендодатель должен учитывать покупку актива с применением соответствующих стандартов, а аренду с применением требований к учёту арендодателем в настоящем стандарте.

Если актив сдаётся в обратную аренду на весь оставшийся срок службы и сумма дисконтированных арендных платежей равна справедливой стоимости актива, то продавец-арендатор получит все оставшиеся экономические выгоды от актива. Это означает, что право пользования активом на 100 % осталось у арендатора. В учёте у арендодателя такая аренда будет финансовой, т.е. это обратная финансовая аренда.

Если справедливая стоимость возмещения за продажу актива не равна справедливой стоимости актива либо если платежи за аренду не осуществляются по рыночным ставкам, организация должна выполнить следующие корректировки для оценки поступлений от продажи по справедливой стоимости:

а) суммы, недополученные по сравнению с рыночным уровнем, должны учитываться как предоплата арендных платежей; и

б) суммы, полученные сверх рыночного уровня, должны учитываться как дополнительное финансирование, предоставляемое покупателем-арендодателем продавцу-арендатору.

Если передача актива продавцом-арендатором не удовлетворяет требованиям IFRS 15 для учёта в качестве продажи актива:

---

а) продавец-арендатор должен продолжить признание переданного актива и должен признать финансовое обязательство в размере поступлений от передачи в соответствии требованиями IFRS 9.

б) покупатель-арендодатель не должен признавать переданный актив и должен признавать финансовый актив в размере поступлений от передачи. Он должен учитывать финансовый актив с применением IFRS 9.

### **Пример 1**

Супермаркет «Г» заключил договор с предприятием «Пирожные» сроком на 4 года. Согласно заключённому договору аренды Супермаркет выделяет часть своего помещения ориентировочной площадью 7 кв.м для организации торговой точки сети «Пирожные». В договоре прописано, что данное помещение первоначально будет располагаться в конце торгового зала Супермаркета, на третьем этаже.

Также оговорено, что Супермаркет может в соответствии со своими целями, без дополнительных согласований, менять место расположения этой торговой точки по своему усмотрению, причём о таком изменении представители арендатора будут оповещены заранее за 2 дня.

Кроме того, ассортимент, реализуемый предприятием «Пирожные», должен согласовываться с руководителями Супермаркета, дабы избежать возможного дублирования продаж аналогичных продуктов.

Вопрос: является ли этот договор договором аренды для предприятия «Пирожные»?

Согласно п.9. IFRS 16, в момент заключения договора организация должна оценить, является ли договор в целом, или его отдельные компоненты, договором аренды. Договор в целом или его отдельные компоненты являются договором аренды, если по этому договору передаётся право контролировать использование идентифицированного актива в течение определённого периода в обмен на возмещение.

То есть, необходимо выполнение двух главных условий:

1) наличие идентифицированного актива;

---

2) право контролировать использование этого актива.

Так как договором не закреплено конкретное место аренды, то в нем нет идентифицируемого актива. Если нет актива, то значит, нет и контроля над активом, и такой договор не является договором аренды.

Это значит, что предприятие «Пирожные» не должно признавать у себя актив – право пользования помещением, и также не должно признавать дисконтированную стоимость всех платежей, уплачиваемых в течение трёх лет, в качестве обязательства по аренде.

### **Пример 2**

Супермаркет «Г» заключил договор с предприятием «Пирожные» сроком на 3 года. Согласно заключённому договору аренды Супермаркет выделяет часть своего помещения ориентировочной площадью 7 кв. м для организации торговой точки сети «Пирожные». В договоре чётко прописано местоположение данного помещения: правая часть в конце торгового зала Супермаркета, на третьем этаже. Также оговорено, что Супермаркет не имеет права менять место расположения этой торговой точки по своему усмотрению, а также не вправе определять ассортимент, реализуемый предприятием «Пирожные».

Вопрос: является ли этот договор договором аренды для предприятия «Пирожные»?

Ответ: в договоре между супермаркетом «Г» и предприятием «Пирожные» есть идентифицируемый актив у арендатора – конкретное место аренды и конкретная площадь помещения Супермаркета, закреплённая за арендатором на 4 года.

Арендатор «Пирожные» контролирует использование данного актива. Так как он вправе устанавливать перечень и цены на продаваемый ассортимент на арендованном месте. Следовательно, предприятию «Пирожные» следует признать данный договор договором аренды.

### **Пример 3**

Компания «П» ежегодно составляет финансовую отчётность по состоянию на 31 декабря. 1 января 20XX года Компания начала арендовать недвижимость



на условиях 10-ти летней аренды. Ежегодные арендные платежи составляли 700 тыс. руб., уплачиваемых в конце года, – первый платёж приходился на 31 декабря 20XX года. Компания понесла первоначальные прямые расходы в сумме 70 тыс. руб. на организацию аренды. Годовая процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды, равна 10 %. При годовой ставке дисконтирования 10 %, приведённая стоимость доллара к уплате в конце каждого года в течение периода с 1-го по 10-й годы составляет 6,145 руб. Рассмотрим, каким образом данная операция будет отражена в финансовой отчётности компании «П» за 20XX год, в соответствии с требованиями IFRS 16 Аренда.

Первоначальная сумма актива в виде права использования и арендного обязательства составит 4 301 500 ( $700\,000 \times 6,145$ ) руб.

Первоначальные прямые затраты арендатора добавляются к активу в форме права использования, что составит первоначальную балансовую сумму 4371 500 ( $4\,301\,500 + 70\,000$ ) руб.

Амортизация будет начисляться в течение 10-летнего периода, поэтому начисление за 20XX год, составит 437 150 ( $4\,371\,500 \times 1/10$ ) руб.

Балансовая стоимость основных средств в составе внеоборотных активов будет равняться 3 934 350 ( $4\,371\,500 - 437\,150$ ) руб.

Компания признает финансовый расход в размере

430 150 ( $4\,301\,500 \times 10\%$ ) руб. в отчёте о прибылях и убытках.

Амортизированная стоимость обязательства по аренде будет равна 4,031,650 ( $4,301,500 + 430,150 - 700,000$ ) руб.

Финансовый расход следующего отчётного периода будет равняться

**403 165** ( $4\,031\,650 \times 10\%$ ) руб. Таким образом, краткосрочное обязательство по аренде на 31 декабря 20XX года составит

**296 835** ( $700\,000 - 403\,165$ ) руб.

Балансирующая сумма в размере 3 734 815 ( $4\,031\,650 - 296\,835$ ) долларов будет отражена как долгосрочные обязательства по аренде.

#### Пример 4

В декабре 20XX года компания «Арендодатель», которая является дилером завода по производству оборудования, приобрела у завода оборудование за 20 млн руб. Предполагаемый срок полезной службы оборудования составлял 10 лет, а остаточная стоимость предполагалась равной нулю. Компания «Арендодатель» начала сдавать актив в аренду компании «Арендатор», начиная с 1 января 20X1г.

Срок аренды был установлен в 10 лет, а ежегодный арендный платёж, уплачиваемый компанией «Арендатор» в начале периода, был равен 2 787 тыс. руб. компания «Арендодатель» понесла прямые затраты в сумме 200 тыс. руб. на согласование договора аренды. Договором аренды не предусматривалось никаких оговорок в отношении досрочного прекращения аренды, а обязанности по обслуживанию и ремонту актива в течение всего срока аренды возложены на «Арендатора». Руководство «Арендодателя» правильно определило годовую ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды, в размере 8 %. По годовой ставке дисконтирования 8 % приведённая стоимость рубля к получению в начале каждого года в течение периода с 1-го по 10-й годы составляет 7,247 руб.

Арендодатель должен классифицировать каждый из своих договоров аренды в качестве операционной аренды или финансовой аренды.

Аренда классифицируется как финансовая аренда, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом. Аренда классифицируется как операционная аренда, если она не подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом. Передача актива в аренду от компании «Арендодатель» компании «Арендатор» будет рассматриваться как финансовая аренда, поскольку все риски и выгоды, связанные с владением, перешли к «Арендатору». Это очевидно, поскольку аренда охватывает весь срок службы актива и «Арендатор» несёт ответственность за его ремонт и техническое обслуживание.

Поскольку аренда является финансовой арендой, то «Арендодатель» признает финансовый актив – «чистая инвестиция в финансовую аренду». Признаваемой суммой будет приведённая стоимость минимальных арендных платежей, а именно  $2\,787 \times 7,247$ , что (с учётом округления) равняется 20,2 млн руб. На дату начала аренды арендодатель, являющийся производителем или дилером, по каждому договору финансовой аренды должен признавать следующее (табл. 2.39-2.40):

(а) выручка, которая является справедливой стоимостью базового актива или (если она меньше) приведённой стоимостью арендных платежей, причитающихся арендодателю, которые дисконтируются с использованием рыночной процентной ставки;

(b) себестоимость продаж, которая равна первоначальной стоимости или балансовой стоимости (если она отличается) базового актива за вычетом приведённой стоимости *негарантированной ликвидационной стоимости*; и

(c) прибыль или убыток от продаж (которые представляют собой разницу между выручкой и себестоимостью продаж) в соответствии с политикой в отношении прямых продаж, к которым применяется МСФО (IFRS) 15. Арендодатель, являющийся производителем или дилером, должен признавать прибыль или убыток от продажи по финансовой аренде на дату начала аренды вне зависимости от передачи базового актива арендодателем, как описано в МСФО (IFRS) 15.

Таблица 2.39 Отчёт о финансовом положении (фрагмент), млн руб.

Статьи	31.12.20X1	31.12.20XX
<b>Внеоборотные активы</b>		
Чистые инвестиции в финансовую аренду	15,675	17,301
<b>Оборотные активы</b>		
Чистые инвестиции в финансовую аренду	1,626	1,505

Таблица 2.40 Отчёт о прибылях и убытках(фрагмент), млн руб.

Статьи	20X1	20XX
Выручка		20,2
Себестоимость актива, передаваемого в финансовую аренду		(20)
Расходы, понесённые по договору финансовой аренды		(0,2)
Прибыль (убыток от продаж)		0
Финансовый доход	1,282	1,393

### Расчёт обязательств по финансовой аренде

Период	Арендный платёж	Начисленные проценты	Обязательства по финансовой аренде на конец периода
			20 200
20XX	(2787)	$(20\ 00 - 2\ 787) \times 8\ \% = 1\ 393$	$20\ 200 - 2,787 + 1,393 = 18\ 806$
20X1	(2 787)	$(18\ 806 - 2\ 787) \times 8\ \% = 1\ 282$	$18\ 806 - 2\ 787 + 1\ 282 = 17\ 301$
20X2	(2 787)	1 161	15 675

Согласно п. 74 IFRS 16 Арендодатель, являющийся производителем или дилером, должен признать расходы в сумме 200 тыс. руб., понесённые в связи с согласованием договора финансовой аренды, на дату начала аренды, поскольку они в основном относятся к получению прибыли от продаж производителем или дилером. Затраты на согласование и заключение договора финансовой аренды, понесённые арендодателем, являющимся производителем или дилером, исключаются из определения первоначальных прямых затрат и, следовательно, исключаются из состава чистой инвестиции в аренду.

### IAS 32 «Финансовые инструменты – представление информации»

Финансовый инструмент – любой договор, в результате которого одновременно возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевого инструмент у другой организации.

Финансовый актив – это любой актив, который представляет собой: денежные средства; долевого инструмент другой организации; договорное право

---

на получение денежных средств или иных финансовых активов от другой организации, либо на обмен финансовых активов или финансовых обязательств с другой организацией на потенциально выгодных для себя условиях; контракт, расчёта по которому будет или может быть произведён собственными долевыми инструментами организации.

Финансовое обязательство – любое обязательство, представляющее собой:

– обязанность по договору передать другой компании денежные средства или иные финансовые активы или обменяться с другой компанией финансовыми активами или финансовыми обязательствами на потенциально невыгодных условиях;

– контракт, расчёт по которому будет или может быть произведён собственными долевыми инструментами компании.

Важнейшим признаком финансового обязательства, отличающим его от долевого инструмента, является наличие договорного обязательства одной стороны по финансовому инструменту (эмитента) либо предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой стороне (держателю), либо обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с держателем на потенциально невыгодных для эмитента условиях. Проценты, дивиденды, убытки и прибыли, относящиеся к финансовому обязательству, должны отражаться как доходы или расходы в отчёте о прибылях и убытках.

Признаком долевого инструмента является то, что держатель долевого инструмента может обладать правом на получение пропорциональной доли дивидендов или других распределяемых за счёт капитала средств, а эмитент не обязан по договору распределять эти средства, поскольку от него нельзя потребовать предоставления другой организации денежных средств или иного финансового актива. Выплата доходов держателям долевого инструмента относится организацией непосредственно в дебет счета капитала, за вычетом любой соответствующей льготы по налогу на прибыль.

### ***Комбинированный (составной) финансовый инструмент***

С позиции эмитента комбинированный финансовый инструмент состоит из двух компонентов:

финансового обязательства (договорного соглашения о предоставлении денежных средств или иного финансового актива) и

долевого инструмента (опцион на покупку, дающий право держателю право в течение определённого периода времени конвертировать его в фиксированное количество обычных акций организации).

Затраты, связанные с выпуском комбинированного финансового инструмента, распределяются на компонент обязательства и долевой компонент в составе данного инструмента пропорционально распределению поступлений.

### **IFRS 9 «Финансовые инструменты»**

Организация должна классифицировать все финансовые обязательства как оцениваемые впоследствии по амортизированной стоимости, за исключением финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Организация должна классифицировать финансовые активы как оцениваемые впоследствии: по амортизированной стоимости, справедливой стоимости через прочий совокупный доход, или справедливой стоимости через прибыль/убыток, исходя из:

а) бизнес-модели, используемой организацией для управления финансовыми активами, и

б) характеристик финансового актива, связанных с предусмотренными договором денежными потоками.

**Финансовый актив** оценивается *по амортизированной стоимости* при одновременном соблюдении двух условий:

(а) Бизнес модель (цель) заключается в удержании финансовых активов для получения денежных потоков, предусмотренных договором;

---

(б) Предусмотренные договором потоки денежных средств представляют собой исключительно выплаты основной суммы и процентов на непогашенную сумму основного долга.

**Финансовый актив** оценивается по *справедливой стоимости через прочий совокупный доход* при одновременном соблюдении двух условий:

(а) Бизнес-модель (цель) предполагает как получение денежных потоков, предусмотренных договором, так и получение денежных потоков от продажи финансового актива;

(б) Предусмотренные договором потоки денежных средств представляют собой исключительно выплаты основной суммы и процентов на непогашенную сумму основного долга.

В рамках этой категории результат от переоценки актива до справедливой стоимости признается в составе прочего совокупного дохода (за исключением прибылей или убытков от обесценения и положительных и отрицательных курсовых разниц, которые признаются в отчёте о прибыли и убытках). При прекращении признания финансовых активов суммарные накопленные прибыли или убытки, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, переклассифицируются в отчёт о прибылях и убытках.

**Финансовый актив** должен оцениваться *по справедливой стоимости через отчёт о прибылях и убытках*, за исключением тех случаев, когда он оценивается по амортизированной стоимости или по справедливой стоимости через отчёт о прочем совокупном доходе.

При этом МСФО (IFRS) 9 разрешает компаниям отражать изменения справедливой стоимости инвестиций в долевые инструменты в составе прочего совокупного дохода (без возможности в будущем изменить это решение), при условии, что эти инвестиции не предназначены для торговли. Компания может выбрать такой способ учёта для каждого отдельного приобретения (т.е. решение принимается для каждого конкретного вложения в долевые инструменты). Суммы, представленные в составе прочего совокупного дохода, не должны впоследствии переноситься в отчёт о прибыли и убытках. Однако компании

---

могут переносить суммарные накопленные прибыли или убытки, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, на счёт нераспределённой прибыли. Дивиденды по таким инвестициям признаются в составе прибылей и убытков.

Компания должна создавать оценочный *резерв на сумму ожидаемых кредитных убытков* для следующих категорий финансовых инструментов:

- финансовые активы, оцениваемые по амортизированной стоимости (цель бизнес-модели – получить договорные денежные потоки, которые при этом представляют собой исключительно основную сумму долга и проценты);

- финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход (цель бизнес-модели – не только получение договорных денежных потоков, но и продажа финансовых активов, при этом данные денежные потоки представляют собой исключительно основную часть долга и проценты). В данном случае, при создании оценочного резерва на сумму ожидаемых кредитных убытков признаваемый убыток от обесценения отражается в составе прочего совокупного дохода в корреспонденции со счётом прибыли/убытков, (т.е. не уменьшает балансовую стоимость финансового актива в отчёте о финансовом положении);

- дебиторская задолженность по аренде;

- активы и дебиторская задолженность по договорам с покупателями (МСФО (IFRS)15 «Выручка по договорам с покупателями»);

- кредитные обязательства (обязательства по предоставлению кредитов);

- договоры финансовой гарантии.

Цель формирования резерва под ожидаемые кредитные убытки – заставить компанию признать ожидаемые кредитные убытки за весь срок жизни инструмента для всех финансовых инструментов, по которым произошло значительное увеличение кредитного риска после первоначального признания. На каждую отчётную дату для каждого финансового инструмента компания должна признать оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки в сумме равной ожидаемым кредитным убыткам за весь срок жизни финансового



---

инструмента, если с момента первоначального признания финансового инструмента его кредитный риск существенно увеличился.

Если в предыдущем отчётном периоде компания признала оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки в сумме равной ожидаемым кредитным убыткам за весь срок жизни финансового инструмента, однако в текущем отчётном периоде условие о «существенном увеличении кредитного риска после первоначального признания» уже не выполняется, на текущую отчётную дату компания должна признать оценочный резерв в размере 12-месячных ожидаемых кредитных убытков. Компания должна отразить убыток от обесценения (или восстановление убытка от обесценения) в отчёте о прибылях и убытках. Оценка ожидаемых кредитных убытков по финансовому инструменту должна отражать:

а) непредвзятую и взвешенную с учётом вероятности величину, которая определена путём оценки возможных исходов (оценка должна отражать как возможность возникновения кредитного убытка, так и возможность его отсутствия);

б) временную стоимость денег (ожидаемые кредитные убытки необходимо дисконтировать – оценить приведённую стоимость на отчётную дату);

в) разумную и обоснованную информацию, которая может быть получена на отчётную дату без чрезмерных затрат и усилий, включая информацию о прошлых событиях, текущих условиях и будущих экономических событиях.

Ожидаемые кредитные убытки – это взвешенная с учётом вероятности оценка кредитных убытков (дисконтированная стоимость недополученных денежных средств) в течение ожидаемого срока жизни финансового инструмента. Недополученные денежные средства – это разница между денежными потоками, которые подлежат уплате компании в соответствии с договором, и денежными потоками, которые компания реально ожидает получить. Так как при оценке кредитных убытков учитывается величина и сроки платежей, кредитные убытки возникают даже тогда, когда компания ожидает

платёж в полном объёме, но в более поздние сроки, чем по договору. Максимальным периодом для рассмотрения при оценке ожидаемых кредитных убытков является максимальный период, в течение которого компания подвержена кредитному риску, и не более.

### Пример

Компания «А» владеет портфелем ценных бумаг, которые классифицируются следующим образом (табл. 2.41):

- категория «Г» и «Д» – финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убытки;
- категория «Е» – финансовые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход;
- категория «В» – финансовые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход. Рассчитанная квартальная эффективная ставка процента равна 2,142 %
- категория «Б» – финансовые активы, оцениваемые по амортизированной стоимости.

Рассчитанная квартальная эффективная ставка процента равна 1,823 %.

Таблица 2.41 Состав портфеля ценных бумаг компании

Вид бумаги	Категория ценных бумаг	Дата погашения	Дата приобретения	Стоимость приобретения, долл.	Количество, шт.	Стоимость на 31.12. XX долл.	Купон, % годовых, выплаты 4 раза в год
Облигации номиналом 2,000 долл.	«Б»	01.07.X2	01.07.20XX	2,100	200	2,150	10
Облигации номиналом 2,000 долл.	«В»	30.09.X3	30.09.20XX	2,180	200	2,120	12
Акции	«Г»		25.05.20XX	67	400	60	
Акции	«Д»		28.04.20XX	12	700	15	
Акции	«Е»		13.01.20XX	30	350	20	

Резерв под ожидаемые кредитные убытки создавать не надо. Обесценение справедливой стоимости ценных бумаг «В» рассчитывается как разница между справедливой и амортизированной стоимостью финансовых активов на 31.12.20XX (табл. 2.42-2.44)

Таблица 2.42 Расчёт амортизированной стоимости финансовых активов «Б»

Дата	Начисленные проценты по эффективной ставке	Полученные денежные средства	Амортизированная стоимость финансовых активов
1.07. 20XX			$2,100 \times 200 = 420,000$
30.09.20XX	$420,000 \times 1,823 \% = 7,657$	10,000	$420,000 + 7,657 - 10\ 000 = 417,657$
31.12.20XX	$417,657 \times 1,823 \% = 7,614$	10,000	$417,657 + 7,614 - 10\ 000 = 415,271$

Расчёт справедливой стоимости ценных бумаг категории «В» на 31.12.20XX составляет  $2,120 \times 200$  шт. = 424,000. Амортизированная стоимость ценных бумаг категории «В» на 31.12.20XX рассчитывается как,  $2,180 \times 200$  шт. +  $2,600 \times 200$  шт.  $\times 2,142 \% - 2,000 \times 200$  шт.  $\times 3 \% = 433,339$

$$\text{Обесценение } 424,000 - 433,339 = 9,339$$

Таблица 2.43 Выдержка из отчёта о финансовом положении, руб.

Активы	31.12.20XX
Финансовые активы, оцениваемые по амортизированной стоимости (табл. 2.42)	415,271
Финансовые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход (категория «В»)	$2,120 \times 200$ шт. = = 424,000
Финансовые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход (категория «Е»)	$20 \times 3500$ шт. = 7,000
Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убытки (категория «Г»)	$60 \times 400$ шт. = 24,000
Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убытки (категория «Д»)	$15 \times 700$ шт. = 10,500
<b>Капитал</b>	
Резерв переоценки инвестиций (категория «В»)	28 986
Резерв переоценки инвестиций (категория «Е»)	(3,500)

Таблица 2.44 Выдержка из отчёта о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе за 20XXгод

Показатели	Расчёт и сумма
Финансовые доходы (категория «Б») (табл. 2.42)	$7,657 + 7,614 = 15,271$
Финансовые доходы (доход по эффективной ставке процента - категория «В»)	$2,180 \times 200 \text{ шт.} \times 2,142 \% = 9,339$
Изменение справедливой стоимости финансовых активов (категория «Г»)	$24,000 - (67 \times 400 \text{ шт.}) = (2,800)$
Изменение справедливой стоимости финансовых активов (категория «Д»)	$10,500 - (12 \times 700 \text{ шт.}) = 2,100$
<b>Прочий совокупный доход</b>	
<b>Статьи, которые не могут быть реклассифицированы в прибыль/убыток</b>	
Обесценение справедливой стоимости финансовых активов (категория «В»)	(9,339)
Изменение справедливой стоимости финансовых активов (категория «Е»)	$7,000 - (30 \times 350 \text{ шт.}) = (3,500)$

### **IFRS 7 «Финансовые инструменты – раскрытие информации»**

Стандарта устанавливает требования к организациям о раскрытии в своей финансовой отчётности такой информации, которая позволила бы пользователям оценивать:

- влияние финансовых инструментов на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации;

- характер и степень возникающих в связи с финансовыми инструментами кредитного риска, риска ликвидности и рыночного риска, которым подвергается организация в течение отчётного периода и по состоянию на конец отчётного периода, а также меры, предпринимаемые организацией для управления этими рисками. Раскрытия качественного характера

Для каждого вида риска, организация обязана раскрывать:

- подверженность риску и причины их возникновения;

---

– цели, политику и процедуры управления рисками, методы, используемые для оценки рисков;

– любые изменения политике управления рисками по сравнению с предыдущим отчётным периодом.

– обобщённые количественные данные о подверженности такому риску на конец отчётного периода;

– концентрации рисков (например, по контрагентам, географической области, валютам и т.д.).

При анализе **кредитного риска** необходимо раскрыть:

– сумму, которая наилучшим образом показывает подверженность кредитному риску на конец отчётного периода без учёта любого залога и других форм обеспечения кредита;

– описание залога, удерживаемого в качестве обеспечения, и других форм обеспечения кредита;

– информацию о кредитном качестве непросроченных и не обесценившихся финансовых активов;

– балансовую стоимость финансовых активов, которые были бы просрочены или обесценены, если бы не были пересмотрены связанные с ними условия.

– аналитическую информацию по классу финансового актива о возрасте финансовых активов, которые просрочены на конец отчётного периода, но не обесценены, и об обесцененных на конец отчётного периода финансовых активах, включая факторы, которые учитывались при принятии решения об их обесценении.

При анализе риска ликвидности организация должна раскрывать:

– финансовые обязательства по срокам погашения. Например, подходящими могут являться следующие временные интервалы: в течение одного месяца, от одного до трёх месяцев, от трёх месяцев до года, от года до пяти лет, более пяти лет;

– описание, как предприятие управляет риском ликвидности.

---

При анализе рыночного риска организация должна раскрывать результаты анализа чувствительности для каждого вида рыночного риска, которому подвержена организация.

Анализ чувствительности показывает, как изменились бы чистая прибыль или убыток организации и его капитал в случае потенциального изменения того или иного рыночного параметра (курса иностранной валюты, уровня процентных ставок, цен на акции и т.п.). Анализ необходимо проводить отдельно по каждому рыночному параметру, существенно влияющему на деятельность организации.

При определении возможных изменений рыночного параметра необходимо рассмотреть следующие факторы:

- экономическую среду, в которой функционирует организация;
- изменения этого параметра в предыдущие отчётные периоды;
- стабильность уровня изменения данного рыночного параметра в течение нескольких отчётных периодов.

Стремиться к максимально точным прогнозам также не требуется, поскольку «возможное изменение» – величина оценочная. Достаточно определить диапазон возможных изменений (например изменение курса иностранной валюты к рублю от -5 до +5 %) и затем провести анализ чувствительности для крайних значений этого диапазона.

## **IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов»**

При первичном признании в функциональной валюте операция в иностранной валюте должна учитываться путём применения текущего валютного курса на дату осуществления операции.

На конец каждого отчётного периода денежные статьи, выраженные в иностранной валюте, подлежат пересчёту с использованием курса закрытия. Курсовые разницы, возникающие при расчёте по денежным статьям, подлежат признанию в отчёте о совокупном доходе в том периоде, в котором они возникают.

Использование валюты представления, отличной от функциональной валюты

Организация может представлять свою финансовую отчётность в любой валюте (или валютах). Если валюта представления отличается от функциональной валюты организации, она проводит пересчёт своих результатов и финансового положения в валюту представления, с использованием следующих процедур:

– все активы и обязательства как денежные, так и неденежные по каждому представленному отчёту о финансовом положении подлежат пересчёту по курсу закрытия на дату этого отчёта о финансовом положении;

– доходы и расходы по каждому представленному отчёту о совокупном доходе или отдельному отчёту о прибылях и убытках подлежат пересчёту по курсам на даты осуществления операций (или по среднему курсу соответствующего периода);

– все возникшие курсовые разницы подлежат признанию в прочем совокупном доходе.

### **Пример**

#### **Операции, приводящие к возникновению курсовых разниц**

15 декабря 20XX года компания приобрела товар на условиях отсрочки платежа у иностранного поставщика на сумму 100 000 долл. Половина товара была продана в 20XX году, половина в первом квартале 20X1 года. Задолженность поставщику погашена 16 марта 20X1 года (Табл. 2.45-2.46)

Таблица 2.45 Выдержка из отчёта о финансовом положении, руб.

<b>Статьи</b>	<b>15 декабря 20XX</b>	<b>31 декабря 20XX</b>	<b>31 марта 20X1</b>
Товары для перепродажи	6 255 438	3 127 719	
Кредиторская задолженность	6 255 438	$100\,000 \times 61,9 =$ 6 190 570	$100\,000 \times 73,19 =$ $7\,318\,822 - 7\,318\,822 = 0$

В отчёте о финансовом положении первоначально товары для перепродажи и кредиторская задолженность будут отражены по курсу на дату свершения операции в сумме 6 255 438. На отчётную товары для перепродажи будут отражены в сумме, половины от приобретённых товаров, кредиторская задолженность по курсу на конечную дату. Курсовая разница будет отражена в отчёте о прибылях и убытках (табл. 2.46).

Таблица 2.46 Выдержка из отчёта о прибылях и убытках, руб.

Статьи	20XX	1 квартал 20X1
Себестоимость продаж	(6 255 438 / 2 = 3 127 719)	(3 127 719)
Курсовая разница	6 255 438 - 6 190 570 = <b>64 868</b>	(6 190 570 - 7 318 822 = <b>1 182 252</b> )

15 декабря 20XXгода компания продала товар на условиях отсрочки платежа иностранному покупателю на сумму 100 000 долл. Покупатель погасил задолженность 16 марта 20X1 года. Выдержки из финансовой отчётности представлены в табл. 2.47-2.48.

Таблица 2.47 Выдержка из отчёта о финансовом положении, руб.

Отчёт о финансовом положении	15 декабря 20XX	31 декабря 20XX
Дебиторская задолженность	6 255 438	100 000 X 61,9 = 6 190 570

Таблица 2.48 Выдержка из отчёта о прибылях и убытках, руб.

Отчёт о прибылях и убытках	20XX	1 квартал 20X1
Выручка от продаж	6 255 438	(3 127 719)
Курсовая разница	(6 190 570 - 6 255 438 = <b>64 868</b> )	7 318 822 - 6 190 570 = 1 182 252



---

## Тема 12. Раскрытие информации в примечаниях к отчётности

Ниже приведено краткое содержание стандартов, которые регламентируют раскрытие информации в примечаниях к отчётности.

### **IFRS 13 «Справедливая стоимость»**

Справедливая стоимость – это рыночная оценка. Цель оценки справедливой стоимости – определить цену, по которой проводилась бы операция, осуществляемая на организованном рынке, по продаже актива или передаче обязательства между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть выходная цена на дату оценки с точки зрения участника рынка, который удерживает актив или имеет обязательство).

Три подхода к оценке справедливой стоимости:

- рыночный подход, оценка справедливой стоимости производится на основании данных о ценах сделок с аналогичными объектами;
- доходный подход, основан на определении текущей стоимости будущих доходов от эксплуатации и/или возможной продажи оцениваемого объекта;
- затратный подход, справедливая стоимость определяется на основе стоимости строительства /приобретения объекта, аналогичного по своей полезности оцениваемому объекту.

Если цена на идентичный актив или обязательство не наблюдается на рынке, предприятие оценивает справедливую стоимость, используя метод оценки, который обеспечивает максимальное использование уместных наблюдаемых исходных данных и минимальное использование ненаблюдаемых исходных данных.

При отсутствии основного рынка предприятие рассматривает гипотетическую сделку, совершенную на наиболее благоприятном рынке. Под наиболее благоприятным рынком подразумевается рынок, на котором актив был бы продан с наибольшей прибылью, а права требования обязательства переданы за наименьшую сумму.

---

Компания раскрывает информацию по активам и обязательствам, требующие оценки по справедливой стоимости по трём уровням иерархии:

К первому уровню относят активы и обязательства с наименьшей степенью субъективности оценки. Как правило, это активы и обязательства, имеющие прямые рыночные котировки.

Второй уровень отличается большей степенью субъективности оценки. Здесь для оценки используют рыночные котировки на аналогичные активы и обязательства на активных рынках.

Третий уровень связан с наибольшей степенью субъективности оценки. В эту категорию входят активы и обязательства, для оценки которых использовались исходные данные, ненаблюдаемые на открытых рынках. Этот уровень применим к большей части нефинансовых активов и обязательств.

IFRS 13 требует:

- привести объяснение перевода активов и обязательств с повторяющейся оценкой из третьего во второй уровень и наоборот;
- для активов и обязательств второго и третьего уровня необходимо раскрыть методику оценки;
- для активов и обязательств третьего уровня следует раскрыть существенные исходные данные, которые невозможно наблюдать на открытых рынках;
- для активов и обязательств третьего уровня надо привести сверку между справедливой стоимостью на начало и конец отчётного периода.

### **Пример**

Основным рынком для товара организации, расположенной в Москве, является Москва (цена единицы в пересчёте на евро – 100 евро).

Гипотетически организация также имеет доступ к рынку Франции.

Цена за единицу товара на дату оценки справедливой стоимости на рынке Франции – 150 евро, транспортные расходы – 10 евро.

Справедливая цена единицы товара в соответствии с IFRS 13 составляет 100 евро

## **IAS 33 «Прибыль на акцию»**

Базовая прибыль на акцию рассчитывается путём деления прибыли, причитающейся держателям обыкновенных акций материнской компании (числитель), на средневзвешенное число обыкновенных акций (знаменатель) за отчётный период.

Средневзвешенное число акций, находящихся в обращении в течение отчётного периода – число акций, находящихся в обращении на начало отчётного периода, скорректированное на количество выкупленных (выпущенных) в течение периода акций, умноженное на взвешивающий временной коэффициент. Который определяется количеством дней, в течение которых акция находилась в обращении делённый на количество дней в периоде.

Если в течение отчётного периода была произведена льготная эмиссия акций, то дополнительные акции следует рассматривать как находящиеся в обращении в течение всего периода, поскольку льготная эмиссия приводит к увеличению числа акций без увеличения денежных средств.

### **Выпуск прав на акции**

Согласно условиям выпуска существующим акционерам даётся возможность приобрести дополнительные акции пропорционально уже имеющимся у них пакетам акций.

Если в течение отчётного периода был осуществлён выпуск прав, то при расчёте средневзвешенного количества акций в обращении требуется скорректировать количество акций в обращении до выпуска прав на премиальный эффект.  $\text{Премиальный эффект} = \frac{\text{Справедливая стоимость акций перед реализацией прав}}{\text{Теоретическая стоимость акций после реализации прав}}$

Если выпуск акций произошёл после конца отчётного периода, но до даты утверждения отчётности к выпуску, то для расчёта показателя прибыли на акцию следует исходить из нового количества акций.

## Пример 1

Имеются следующие исходные данные, тыс. руб.	20X1 г.	20X2 г.
Прибыль распределения в качестве дивидендов по обыкновенным акциям	55 500	58 800

### *Структура капитала*

Обыкновенные акции по 50 рублей составляют 100 000 тыс. руб.

Рассчитаем прибыль на акцию за год, закончившийся 31 декабря 20X2 г. (со сравнительной информацией):

прибыль на акцию за 20X2 год равна 29,4 руб. (58 800 тыс. руб./ 2 000 000 акций)

прибыль на акцию за 20X1 год равна 27,75 руб. (55 500 тыс. руб./ 2 000 000 акций)

1 февраля 20X2 г. была осуществлена льготная эмиссия 1 новой акции на каждые 4 находящиеся в обращении. Льготная эмиссия не отображена в структуре капитала выше.

Рассчитаем прибыль на акцию за год, закончившийся 31 декабря 20X2 г.:

$$58\,800 \text{ тыс. руб.} / 2\,500\,000 \text{ акций} = 23,52 \text{ руб.}$$

## Пример 2

### **Имеется следующая информация:**

Прибыль после налогов за:

год, закончившийся 31 декабря 20X1 г. .... 40 000 тыс. руб.

год, закончившийся 31 декабря 20X2 г. .... 50 000 тыс. руб.

Капитал (до выпуска прав): 200 000 обыкновенных акций номиналом 50 руб. 1 октября 20X2 г. был осуществлён выпуск прав на покупку 1 акции за 300 руб. на каждые 4 акции в обращении. Цена на акции до осуществления прав составляла 300 руб.

Рассчитаем прибыль на акцию за год, закончившийся 31 декабря 20X2 г. (со сравнительной информацией):

1. Расчёт теоретической стоимости акций после реализации прав

$$(360 \text{ руб.} \times 4 + 300 \times 1) / 5 = 348 \text{ руб.}$$

2. Расчёт премиального эффекта (справедливая стоимость акций перед реализацией прав/теоретическая стоимость акций после реализации прав)

$$360/348.$$

3. Расчёт средневзвешенного количества акций в обращении. При расчёте средневзвешенного количества акций в обращении требуется скорректировать количество акций в обращении **до выпуска прав** на премиальный эффект.

$$200\ 000 \times 9/12 \times 360/348 + 250\ 000 \times 3/12 = 217\ 672 \text{ акций}$$

4. Расчёт разводненной прибыли на акцию за 20X2 год

$$50\ 000 \text{ тыс. руб.} / 217\ 672 \text{ акций} = 230 \text{ руб.}$$

5. Пересчёт разводненной прибыли на акцию за 20X1 год = Разводненная прибыль на акцию за 20X2 год × обратный премиальный эффект. Пересчёт разводненной прибыли на акцию за 20X1 год = 230 руб. × 348 / 360 = 222 руб.

**Разводненная прибыль на акцию** рассчитывается при наличии потенциально обыкновенных акций.

**Разводнение** – это уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытка на акцию, исходя из допущения, что потенциально обыкновенные акции конвертируются в обыкновенные акции при соблюдении определённых условий.

**Потенциальная обыкновенная акция** – это финансовый инструмент (или иной договор), который даёт право его держателю на получение обыкновенных акций. Примерами потенциальных обыкновенных акций, являются:

- финансовые обязательства или долевые инструменты, включая привилегированные акции, конвертируемые в обыкновенные акции;
- опционы и варранты;
- акции, выпускаемые после выполнения условий, предусмотренных договорными соглашениями, например при покупке предприятия или других активов.

**Опционы на продажу обыкновенных акций** – договоры, предоставляющие право его держателю продать обыкновенные акции по фиксированной цене в течение определённого периода.

---

Шаги расчёта разводненной прибыли на акцию при наличии опционной программы.

Шаг 1. Рассчитать денежные средства, которые компания ожидает получить с менеджеров за акции.

Шаг 2. Рассчитать сумму денежных средств, которые необходимы компании, чтобы выкупить акции по рыночной цене.

Шаг 3. Рассчитать количество условно-бесплатных акций, для этого  
(пункт2-пункт1) /рыночная стоимость акции

Шаг 4. Определить разводненную прибыль на акцию, которая равна прибыли, причитающаяся держателям обыкновенных акций материнской компании / (средневзвешенное количество акций + условно-бесплатные акции).

### **Пример 3**

В течение периода в обращении находились обыкновенные акции номиналом 25 руб. на сумму 100 000 тыс. руб.

Некоторые представители высшего руководства компании получили опционы, дающие право подписки на обыкновенные акции в течение 20X4–20X6 гг. по 80 руб. за акцию. За год, окончившийся 31 декабря 20XX г., опционы были предоставлены в отношении 500 000 акций.

Средняя справедливая стоимость обыкновенной акции за год составляла 120 рублей за акцию. Прибыль после налогов в 20XX г. составила 50 000 тыс. руб.

Базовая прибыль на акцию 50 000 тыс. руб./ 4 000 000 акций =12,5 руб.

Расчёт разводненной прибыли на акцию:

1. Денежные средства, которые ожидается получить с менеджеров за акции 80 руб. × 500 000 акций = 40 000 тыс. руб.

2. Денежные средства, которые необходимы чтобы выкупить акции по рыночной цене: 120 руб. × 500 000 акций = 60 000 тыс. руб.

3. Условно-бесплатные акции:  
(60 000 тыс. руб. – 40 000 тыс. руб.) / 120руб.= 166 667.

4. Разводненная прибыль на акцию за 20X1 год:

---

$$50\,000 \text{ тыс. руб.} / (4\,000\,000 \text{ акций} + 166\,667) = 12 \text{ руб.}$$

***Шаги расчёта разводненной прибыли на акцию при наличии облигаций, конвертируемых в акции.***

Шаг 1. Корректировка числителя базовой прибыли на акцию: прибыль, причитающаяся держателям обыкновенных акций материнской компании + проценты по облигациям  $\times (1 - \text{ставка налога на прибыль})$

Шаг 2. Корректировка знаменателя базовой прибыли на акцию: средневзвешенное количество акций + акции, выпущенные для конвертации

Шаг 3. Расчёт разводненная прибыль на акцию = пункт1/пункт2

#### **Пример 4**

В течение периода в обращении находились обыкновенные акции номиналом 25 руб. на сумму 100 000 тыс. руб.

В 20X2 г. компания эмитировала 10 % облигации на сумму 100 000 тыс. руб., конвертируемые в обыкновенные акции 31 декабря 20X7 г. В результате конвертации облигации стоимостью 1000 руб. будут обменены на 14 акций.

Прибыль после процентов по облигациям и налогов за год, закончившийся 31 декабря 20X2 г., составила 50 000 тыс. руб.

Ставка налога на прибыль равна 20 %.

Базовая прибыль на акцию  $50\,000 \text{ тыс. руб.} / 4\,000\,000 \text{ акций} = 12,5 \text{ руб.}$

Расчёт разводненной прибыли на акцию:

1. Корректировка числителя базовой прибыли на акцию:

$$50\,000 \text{ тыс. руб.} + 100\,000 \times 10\% (1 - 0,2) = 58\,000 \text{ тыс. руб.}$$

2. Корректировка знаменателя базовой прибыли на акцию:

$$4\,000\,000 \text{ акций} + 1\,400\,000 \text{ акций (выпущенных для конвертации)} = 5\,400\,000 \text{ акций}$$

3. Разводненная прибыль на акцию за 20X2 год:

$$58\,000 \text{ тыс. руб.} / 5\,400\,000 \text{ акций} = 10,74 \text{ руб.}$$

---

## **IAS 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»**

Связанная сторона – это сторона, которая может контролировать другую сторону или оказывать на неё значительное влияние в процессе принятия финансовых или операционных решений. Сторона считается связанной с организацией, если:

- является дочерней или ассоциированной организацией данной организации;
- осуществляет совместный контроль над организацией;
- входит в состав ключевого управленческого персонала организации или её материнской организации;
- является близким родственником любого лица в вышеупомянутом пункте; или
- представляет собой план вознаграждений по окончании трудовой деятельности в интересах наёмных работников данной организации или любой организации, являющейся связанной стороной данной организации.

Финансовая отчётность, как минимум, должна раскрывать следующую информацию:

- объёмы операций между связанными сторонами;
- сумма незавершённых расчётов, детальную информацию о предоставленных или полученных гарантиях;
- резерв на покрытие сомнительных долгов, связанный с незавершёнными расчётами;
- расходы, признанные в течение отчётного периода в отношении безнадёжных или сомнительных долгов, которые должны были быть получены от связанных сторон.

### **Пример 1**

Директор проинформировал бухгалтера о том, что 1 октября 20XX года его супруга приобрела контролирующую долю участия в компании «ААА», одного из главных поставщиков компании. По всей видимости, он думает, что это окажет влияние на финансовую отчётность компании. Закупки у «ААА»



---

составляли 1500 тыс. руб. ежемесячно в течение 20XX года. Это значительная сумма для компании. Ответим на вопрос: затронет ли покупка доли компании «ААА» супругой директора 1 октября 20XX года финансовую отчётность, если все закупки у «ААА» производились по нормальным рыночным ценам?

В соответствии с IAS24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» с 1 октября 20XX года «ААА» будет рассматриваться как связанная сторона по отношению к компании. Это вытекает из того, что «ААА» **контролируется близким родственником** одного из лиц, представляющего **старший руководящий персонал** компании. Это означает, что, начиная с **1 октября 20XX года**, покупки у «ААА» будут рассматриваться как **операции со связанными сторонами**.

Операции со связанными сторонами необходимо **раскрывать в примечаниях** к финансовой отчётности, одновременно указав **характер отношений, безотносительно** к тому, совершены ли данные операции на нормальных рыночных условиях или нет.

В примечаниях будет указываться, что компания, контролируемая супругой директора, поставила товары на сумму **4,5 млн руб.** (3 x 1,5 млн руб.) в текущем отчётном периоде. Указывать название компании **нет** необходимости.

## **Пример 2**

1 марта 20XX года супруг(а) одного из директоров «Компании» приобрёл(а) контролируемую долю участия в предприятии X, который а протяжении многих лет, является клиентом «Компании». Объем продаж «Компании» предприятию X в течение 2 месяцев с январь-февраль 20XX года составил 800 тыс. руб. Вслед за покупкой акций супругой(ом) одного из директоров «Компании» 1 марта 20XX года, «Компания» начала поставлять продукцию с дисконтом в 20 % к своей обычной продажной цене и одобрила для предприятия X трёхмесячный кредит (до этого данному предприятию X, в соответствии с обычной кредитной политикой, была разрешена отсрочка платежа в один месяц). Совокупный объем продаж «Компании» предприятию X в 10-месячный период с 1 марта 20XX года до 31 декабря 20XX года составил

---

6 млн руб. На 31 декабря 20XX года объем дебиторской задолженности «Компании» включал 1,8 млн руб. в отношении сумм, причитающихся от предприятия X.

Рассмотрим каким образом данное событие будет отражаться в финансовой отчетности компании «Компании» за 20XX год.

«Компания» включит **совокупную** выручку в сумме 6,8 млн руб. (6 млн руб. + 800 тыс. руб.) от X в состав своей выручки за 20XX год. Отразит 1,8 млн руб. в составе дебиторской задолженности по основной деятельности на 31 декабря 20XX года.

Супруг(а) директора «Компании» будет рассматриваться в качестве **связанной стороны** по отношению к «Компании», поскольку он/она является **близким родственником** одного из **ключевых руководящих сотрудников** «Компании».

Начиная с **1 марта 20XX года**, предприятие X также будет рассматриваться как связанная сторона «Компании», поскольку с этой даты предприятие X выступает как **предприятие, контролируемое другой связанной стороной**.

Поскольку предприятие X является связанной стороной «Компании», с которой «Компания» проводит операции, «Компания» должна раскрывать:

- \* сущность взаимоотношений связанной стороны.
- \* выручку в размере 6 млн руб., полученную от X с 1 марта 20XX года.
- \* остаток задолженности в сумме 1,8 млн руб. на 31 декабря 20XX года.

Также от «Компании» потребуется раскрыть те благоприятные условия, при которых проводятся операции.

### **Пример 3**

Вы являетесь финансовым контролёром публичной компании «ВВВ», которая составляет консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО. Вы недавно завершили составление предварительной финансовой отчетности за 20XX год, и она в ближайшее время должна быть опубликована.

---

Ваш управляющий директор, который не является бухгалтером, изучил эту финансовую отчетность и задал вопрос:

«Одно из примечаний к финансовой отчетности раскрывает детали закупок, сделанных в течение года компанией «ВВВ» у предприятия Х. Мне принадлежит 100 % акций предприятия Х, но я не понимаю, в чем вообще состоит необходимость каких бы то ни было раскрытий в финансовой отчетности «ВВВ». Операция осуществлена на обычных коммерческих условиях и совершенно незначительна для «ВВВ», составляя менее 1 % закупок «ВВВ»».

Причина, по которой раскрытие данной информации необходимо, состоит в том, что предприятие Х является **связанной стороной** по отношению к «ВВВ». Связанные стороны обычно характеризуются наличием **контроля или влияния** между этими двумя сторонами.

IAS 24 определяет связанные стороны как, помимо прочего, **старший руководящий персонал и компании, контролируемые старшим руководящим персоналом**. Основываясь на этом, предприятие Х является связанной стороной «ВВВ».

В тех случаях, когда присутствуют отношения связанных сторон, IAS 24 требует раскрытие факта наличия отношений, основанных на контроле связанной стороны над отчитываемым предприятием. В данном случае этого нет, поэтому в отсутствие операций раскрытие бы не требовалось.

В случае проведения операций между связанными сторонами IAS 24 требует раскрытия деталей таких операций в примечаниях к финансовой отчетности. Данное требование справедливо, даже если операции проведены на обычной основе, как сделки между независимыми друг от друга сторонами. Операции между связанными сторонами считаются существенными по своей природе, поэтому тот факт, что операция может быть в количественном отношении несущественной для «ВВВ», не влияет на необходимость раскрытия.

---

## **IFRS 8 «Операционные сегменты»**

Операционный сегмент – это компонент компании:

- осуществляющий деятельность, от которой она может зарабатывать выручку и нести расходы;
- операционные результаты деятельности которого на регулярной основе анализируются руководителем, отвечающим за принятие операционных решений, при распределении ресурсов на сегмент и оценке результатов его деятельности;
- в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.

Факторы объединения операционных сегментов в единый операционный сегмент:

- характер продукции, услуг, производственных процессов;
- вид или категория клиентов их продукции или услуг;
- способы распространения продукции;
- специфика нормативно-правовой базы.

Количественные пороговые значения для представления отдельной информации по операционному сегменту: выручка от продажи внешним клиентам, финансовый результат, активы сегмента составляют не менее 10% от совокупной выручки, финансового результата, активов всех операционных сегментов.

Если совокупная выручка от продажи внешним клиентам по операционным сегментам составляет менее 75 % от общей выручки компании, то следует дополнительно выделять операционные сегменты (даже если они не отвечают критериям) до тех пор, пока, как минимум, 75 % выручки компании не будет приходиться на отчётные сегменты.

Операционные сегменты, показатели которых ниже какого-либо из количественных пороговых значений, могут рассматриваться в качестве отчётных, и информация по ним может раскрываться отдельно, если, по мнению руководства, информация по сегменту является полезной для пользователей.

---

Компания должна раскрывать следующую общую информацию:

- факторы, используемые для выделения отчётных сегментов компании;
- виды продукции и услуг, от продажи которых каждый отчётный сегмент

получает свою выручку.

По каждому периоду, за который представляется отчёт о совокупном доходе, организация должна раскрыть следующее:

- а) общую информацию;
- б) информацию о прибыли или убытке отчётного сегмента, включая:
  - конкретные показатели выручки и расходов, входящие в состав;
  - прибыли или убытка отчётного сегмента;
  - активы сегмента;
  - обязательства сегмента;
  - метод оценки;

в) результаты сверки выручки сегмента, прибыли или убытка отчётного сегмента, активов и обязательств сегмента и иных существенных статей сегмента с общими показателями организации.

Сверка показателей отчёта о финансовом положении по отчётным сегментам с показателями отчёта о финансовом положении организации должна проводиться на каждый конец отчётного периода.

### **Резюме второго модуля**

МСФО являются балансоориентированными, то есть для каждой строки отчёта о финансовом положении есть соответствующих стандарт. При признании объектов в отчётности надо уметь соотносить требования стандарт к отражению информации в той или иной строке отчётности (таблицах 2.49-2.51).

Таблица 2.49 Стандарты, регламентирующие признание внеоборотных активов в отчёте о финансовом положении

Объекты	Стандарт
Гудвил	IFRS 3 «Объединение бизнеса» IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчётность»
Нематериальные активы	IAS 38 «Нематериальные активы»
Затраты на разработку месторождений	IFRS 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»
Основные средства	IAS 16 «Основные средства»
Инвестиции в недвижимость	IAS 40 «Инвестиционная недвижимость»
Право пользования активом	IFRS 16 «Аренда»
Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия	IAS 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»
Биологические активы	IAS 41 «Сельское хозяйство»
Долгосрочные финансовые активы	IFRS 9 «Финансовые инструменты»
Отложенные налоговые активы	IAS 12 «Налоги на прибыль»

Таблица 2.50 Стандарты, регламентирующие признание оборотных активов в отчёте о финансовом положении

Объекты	Стандарт
Запасы	IAS 2 «Запасы»
Торговая дебиторская задолженность	IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями»
Прочая дебиторская задолженность	IFRS 9 «Финансовые инструменты»
Отложенные налоговые активы	IAS 12 «Налоги на прибыль»
Предоплаченные расходы	
Краткосрочные финансовые активы	IFRS 9 «Финансовые инструменты»
Денежные средства и их эквиваленты	IAS 7 «Отчёты о движении денежных средств»
Активы, классифицируемые как удерживаемые для продажи	IFRS 5 «Необоротные активы, предназначенные на продажу, и прекращённая деятельность»

Таблица 2.51 Стандарты, регламентирующие признание объектов капитала и обязательств в отчёте о финансовом положении

<b>Объекты</b>	<b>Стандарт</b>
<b>Капитал</b>	-
Акционерный / Уставный капитал	IAS 32 «Финансовые инструменты – представление информации»
Эмиссионный доход	IFRS 9 «Финансовые инструменты»
Резерв переоценки финансовых активов	IFRS 9 «Финансовые инструменты»
Резерв переоценки основных средств и нематериальных активов	IAS 16 «Основные средства» IAS 38 «Нематериальные активы»
Выплаты на основе долевых инструментов	IFRS 2 «Платежи с использованием акций»
Эффект пересчёта в валюту представления	IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов»
Неконтролирующая доля участия	IFRS 3 «Объединение бизнеса» IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчётность»
<b>Обязательства</b>	-
Кредиты и займы	IFRS 9 «Финансовые инструменты»
Пенсионные обязательства	IAS 19 «Вознаграждение работников»
Обязательства по аренде	IFRS 16 «Аренда» IFRS 9 «Финансовые инструменты»
Торговая и прочая кредиторская задолженность	IFRS 9 «Финансовые инструменты»
Задолженность по налогу прибыль	IAS 12 «Налоги на прибыль»
Отложенные налоговые обязательства	IAS 12 «Налоги на прибыль»
Государственные субсидии	IAS 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»
Оценочные обязательства	IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»
Предоплата клиентов	IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями»

---

Стандарты имеют следующую структуру:

- объект учёта – определение объекта учёта и основных понятий, связанных с этим объектом;
- признание объекта учёта – описание критериев отнесения объектов учёта к различным элементам отчётности;
- оценка объекта – требования к стоимостной оценке объекта на дату признания и на отчётную дату;
- изменение оценки объекта – указание, где отражать изменения оценки объектов активов, обязательств, капитала за период: в отчёте о прибылях и убытках или отчёте о прочем совокупном доходе;
- отражение в финансовой отчётности – раскрытие информации об объектах отчётности в примечаниях.

### **Контрольные вопросы**

#### **Ответьте, верны ли нижеприведённые утверждения**

1. Если отчёт о движении денежных средств составляется косвенным методом, то из показателя прибыли вычитается амортизация основных средств.

2. Сумма дивидендов, объявленных в отношении отчётного периода после конца отчётного периода, признается в отчётном периоде в качестве обязательства.

3. Выручка от оказания услуг не должна быть признана, если результат сделки не может быть надёжно оценён.

4. Запасы в финансовой отчётности по МСФО должны быть оценены по наименьшей из следующих величин: себестоимости или чистой стоимости реализации.

5. Если объект основных средств отражается в качестве предназначенного для продажи, то начисление амортизации по нему прекращается.

6. Изменение метода начисления амортизации по объекту основных средств учитывается перспективно.



---

7. Компания выпустила в обращение конвертируемые облигации. При расчёте разводненной прибыли на акцию числитель базовой прибыли на акцию уменьшается на сумму процентов по облигациям.

8. Компания нарушила условия долгосрочного кредитного договора до отчётной даты. После отчётной даты она получила от кредитора отсрочку для устранения нарушения. Этот факт является корректирующим событием.

9. Единица, генерирующая денежные средства, на которую был распределён гудвил, должна тестироваться на обесценение только один раз в год.

10. Компания может классифицировать некотируемые акции как инвестиции, удерживаемые до погашения.

11. Объединения компаний, образующих совместную деятельность, учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса».

12. Компания может проводить ежегодный тест на обесценение гудвилла, включённого в балансовую стоимость инвестиций в ассоциированную компанию.

13. IAS 23 разрешает списывать затраты по займам по квалифицируемым активам на расходы периода.

14. Отложенные налоговые активы и обязательства должны отражаться в разделе долгосрочные активы и долгосрочные обязательства соответственно.

15. Признание выручки, возникающей в связи с договором аренды, рассматривается в IFRS 15.

16. Компания обязана отдельно раскрывать выплаты, основанные на долевых инструментах, получаемые ключевым управленческим персоналом.

17. Компания не обязана раскрывать в бухгалтерском балансе или в примечаниях к финансовой отчётности информацию о каждом резерве в составе капитала.

18. При признании текущих расходов по налогу на прибыль в промежуточной финансовой отчётности используется ставка налога, применённая в прошлом отчётном периоде.

---

19. Порча производственного оборудования после конца отчётного периода является некорректирующим событием.

20. Государственные субсидии отражаются в составе капитала.

21. Компания поставила клиенту оборудование с обязательством гарантийного ремонта в течение трёх лет. Вся стоимость оборудования должна быть признана в качестве выручки в момент продажи оборудования.

22. Согласно IAS 10 снижение рыночной цены инвестиции, произошедшее после отчётной даты, но до даты утверждения отчётности к выпуску, корректирующим событием не является.

23. Себестоимость запасов согласно МСФО может определяться одним из трёх способов: ФИФО, ЛИФО и по средневзвешенной стоимости.

24. Согласно МСФО затраты на исследования подлежат признанию в качестве расходов.

25. Выручка от продажи товаров может быть признана, даже если вероятность увеличения экономических выгод компании слишком мала.

26. Инвестиции в недвижимость должны первоначально признаваться по справедливой стоимости.

27. В соответствии с IAS 37 компания не обязана пересматривать сумму оценочного обязательства на конец каждого отчётного периода.

28. При первоначальном признании арендодатель должен отражать на своём балансе активы, сданные им в финансовую аренду, как дебиторскую задолженность в размере, равном чистым инвестициям в аренду.

29. Согласно IFRS 8 компания обязана раскрывать информацию по сегменту, если для данной части деятельности одновременно выполняются следующие условия: доход сегмента превышает 10 % от совокупного дохода всех операционных сегментов; прибыль или убыток сегмента составляет 10 % от совокупной прибыли или совокупного убытка всех операционных сегментов; активы сегмента должны быть больше 10 % совокупных активов всех операционных сегментов.

---

30. В промежуточной финансовой отчётности должны раскрываться исправления ошибок предыдущих периодов.

31. Государственные субсидии отражаются в составе капитала.

32. По каждому компоненту совокупного дохода необходимо рассчитывать отложенный налог.

33. Биологические активы в момент первоначального признания учитываются по справедливой стоимости.

### **Вопросы для обсуждения**

- 1) На какие категории можно разделить все МСФО?
- 2) Какую структуры имеют МСФО, регламентирующие отражение объектов?
- 3) Почему большинство цифр в отчёте о финансовом положении расчётные?
- 4) Какие учетные оценки вы знаете?
- 5) Как вы понимаете фразу: отчётность является выражением мнения руководства о финансовом положении компании?

## Учебный модуль 3. Российская система учёта и международные стандарты

### Тема 13. Практика применения МСФО в РФ

В табл. 3.1 и 3.2 приведена хронология формирования нормативно-законодательной базы применения МСФО в России.

Таблица 3.1. Формирование нормативно-законодательной базы применения МСФО в РФ, 1989-1998 гг.

Год	Событие	Результат
1989	Ссеминар по проблемам учёта на совместных предприятиях, проводившийся Центром ООН по ТНК и Торгово-промышленной палатой СССР в июне в Москве	Выявлены основные несоответствия российской и международной практики учёта.
1992	Постановление Верховного Совета РФ от 23.10.1992 № 3708-1	Принята программа перехода РФ на принятую в международной практике систему учёта и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики.
1998	Постановление Правительства РФ от 06.08.1998г. №283	Принята Программа реформирования бухгалтерского учёта в соответствии с МСФО.

Результат событий – определено, что «цель реформирования системы бухгалтерского учёта состоит в приведение национальной системы бухгалтерского учёта в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчётности».

Таблица 3.2. Нормативно-законодательная база применения МСФО в РФ, 2004-2020 гг.

Год	Событие	Результат
2004	Концепции развития бухгалтерского учёта и отчётности в РФ на среднесрочную перспективу одобрена Приказом Минфина №180 от 01.07.2004.	Расставлены приоритеты: индивидуальная отчётность готовится по ПБУ, консолидированная отчётность по МСФО ПБУ разрабатываются в соответствии с МСФО.
2010	Принят 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчётности»	Установлено, что отчётность группы компаний составляется только в соответствии с требованиями МСФО.
2017	Приказ Минфина России от 28.04.2017 № 69н	В ПБУ 1/2008 «Учётная политика организации», пункт 7 добавлен абзац, в соответствии с которым организация, которая раскрывает составленную в соответствии с МСФО финансовую отчётность вправе при формировании учётной политики руководствоваться ФСБУ с учётом требований МСФО. По сути на законодательном уровне признан приоритет МСФО над ФСБУ
2017	18 июля 160-ФЗ внесены изменения в 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте»	ПБУ, утверждённые Минфином России в период с 1 октября 1998 г. до 1 января 2013 г., признаны федеральными стандартами бухгалтерского учёта (ФСБУ). С этого периода времени, новые ФСБУ разрабатываются максимально приближенными к МСФО.
2019	485-ФЗ «О международных компаниях»	Компании, имеющие в ЕГРЮЛ статус международные, могут применять МСФО для расчёта дивидендов и чистых активов.
2020	Обновлены документы консолидированной версии на сайте Минфина РФ	На сайте minfin.ru в разделе «Бухгалтерский учёт и отчётность» расположены тексты стандартов, принятые к применению в РФ.

---

Надо отметить, процесс приведения российской национальной системы бухгалтерского учёта в соответствие с МСФО происходит крайне медленно. Так, например: ФСБУ, которые максимально приближены к МСФО, принято пока всего четыре, остальные ФСБУ – это просто переименованные ПБУ; 208-ФЗ находился на рассмотрении в государственной думе практически семь лет. Круг компаний, которые попадают в сферу действия 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчётности» достаточно ограничен. К ним относятся:

- \* кредитные организации. Здесь стоит отметить, что обязаны составлялось отчётность только банки, которые создают группу в смысле МСФО, это закреплено в ФЗ-567 от 27.12.2018;

- \* лизинговые компании, которые относятся к кредитным организациям;

- \* страховые организации и негосударственные пенсионные фонды;

- \* управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов, клиринговые организации;

- \* федеральные государственные унитарные предприятия и акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации. В данный момент в список попали 55 предприятия;

- \* на иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путём их включения в котировальный список. Согласно данным Московской биржи, в списке 1319 эмитентов;

- \* на организации, для которых ФЗ предусмотрено составление и представление консолидированной/сводной финансовой/бухгалтерской отчётности;

- \* на организации, для которых учредительными документами организации предусмотрено раскрытие консолидированной финансовой отчётности.

Чтобы сократить затраты на подготовку отчётности, вышеперечисленные компании часто используют МСФО и для формирования управленческой отчётности.

---

В целом под действие закона попадают финансовые организации, публичные компании и некоторые ФГУП. Доля всех этих компаний относительно невелика в общем объёме зарегистрированных юридических лиц, число которых согласно данным сайта Федеральной налоговой службы (ФНС) на 1.02.2021 года в РФ составляет 3418 тыс., из них 60 тыс. – это акционерные общества.

Текст стандартов МСФО опубликован на сайте Минфина РФ в разделе «Бухгалтерский учёт и отчётность», пункт Международные стандарты финансовой отчётности, который состоит из:

- законодательство об МСФО. Там опубликованы приказы Минфина о введении в действие стандартов МСФО на территории РФ;

- экспертиза применимости МСФО. Здесь найдёте заключения по результатам экспертизы применимости МСФО и Разъяснений МСФО на территории РФ. Минфин на своём сайте регулярно обновляет сводную таблицу с данными о ходе признания новых документов международных стандартов финансовой отчётности в России.

- документы МСФО. Здесь опубликованы документы МСФО (тексты стандартов на русском языке), которые введены в действия для применения на территории РФ приказом Минфина России;

- обучающие материалы по МСФО. Правда не обновлялись с 2012 года. Поэтому большинство материалов устарело. Исключение составляет презентация по стандарту IFRS 16 "Аренда";

- консолидированная версия МСФО, где тоже приведены тексты стандартов. Будьте внимательны, Минфин разъясняет, что официальные тексты документов МСФО на русском языке, признанные в установленном порядке для применения на территории РФ, размещены в разделе «документы МСФО». Консолидированная версия МСФО имеет исключительно справочный характер и предназначена для облегчения применения документов МСФО на русском языке.

---

## Тема 14. Порядок трансформация первой отчётности из РСБУ в формат МСФО

Если компания составляет финансовую отчётность по МСФО впервые, она может руководствоваться положениями IFRS 1 «Принятие международных стандартов финансовой отчётности впервые».

В соответствии с IFRS 1 при переходе на международные стандарты финансовой отчётности организации необходимо:

**1) определить, какая финансовая отчётность будет первой по МСФО.**

Если компания решила подготовить первую отчётность в соответствии с МСФО за 2021 год, то **отчётной датой будет 31 декабря 2021 года.**

Отчётная дата – последняя дата последнего отчётного периода, за который представлена финансовая отчётность (ежегодная или промежуточная).

Соответственно датой перехода на МСФО будет 1 января 2018 года.

Дата перехода на МСФО – начало самого раннего периода, за который компания представляет полную сравнительную информацию согласно МСФО в своей первой финансовой отчётности по международным стандартам. Если первая отчётность по МСФО готовится компанией за 2019 год, сравнительные данные необходимо привести за 2018.

**2) утвердить учётную политику полностью соответствующую МСФО.**

При формировании учётной политики необходимо опираться на стандарты, действующие на отчётную дату;

При подготовке первой финансовой отчётности по МСФО организация применяет учётную политику, соответствующую требованиям МСФО. Эта учётная политика должна отвечать требованиям каждого МСФО, который является действующим на конец её первого отчётного периода по МСФО.

Выбранная учётная политика применяется ретроспективно при формировании вступительного отчёта о финансовом положении по МСФО, а также информации за все периоды, представленные в первой финансовой отчётности по МСФО. Более ранние версии этих стандартов не применяются.



---

Организация может применять стандарт, выпущенный на конец её первого отчётного периода, даже если этот стандарт не является обязательным, но допускается досрочное его применение.

Переходные положения в отдельных стандартах МСФО, а также указания, содержащиеся в стандарте IAS 8 в отношении изменений в учётной политике, должны применяться организациями, уже использующими МСФО, и не должны применяться компаниями, впервые использующими МСФО.

Ряд стандартов предоставляет организациям возможность выбора порядка учёта из нескольких вариантов. Организации должны внимательно подойти к определению учётной политики для подготовки вступительного отчёта о финансовом положении по МСФО, осознав, как их выбор повлияет на сам вступительный отчёт о финансовом положении по МСФО и на финансовую отчётность будущих периодов.

Характеристика некоторых добровольных исключений представлена ниже:

\* объединение бизнеса. Организация вправе не применять IFRS 3 при переходе на МСФО. Для всех операций, которые учитывались как объединение бизнеса согласно ранее использовавшимся национальным правилам, организация вправе пересчёт не производить;

\* использование справедливой стоимости в качестве предполагаемой стоимости. Для основных средств, инвестиций в недвижимость, нематериальных активов организация вправе выбрать один из следующих вариантов оценки:

- пересчитать стоимость объектов в соответствии с МСФО;
- в качестве предполагаемой стоимости использовать справедливую стоимость на дату перехода на МСФО;
- в качестве предполагаемой стоимости использовать стоимость, определённую при проведённой ранее переоценке (при соблюдении определённых условий). Результат предыдущей переоценки может быть использован в качестве предполагаемой стоимости только, если в процессе этой переоценки была получена стоимость, в целом сравнимая со справедливой стоимостью, или если

---

переоценка была произведена путём пересчёта фактических затрат на индекс цен.

\* накопленные курсовые разницы. Компании могут не пересчитывать величину курсовых разниц по всем зарубежным операциям и их кумулятивное влияние на капитал за весь период существования компании, а признать их равными нулю;

\* вознаграждения работникам. Организация может принять решения признать все накопленные актуарные прибыли и убытки на момент перехода на МСФО. Если организация, использует этот вариант решения, она обязана применить его ко всем планам;

\* обязательства по выводу из эксплуатации, включённые в стоимость основных средств. Настоящий стандарт предоставляет компаниям возможность единовременного проведения операции, т.е.:

- оценить величину обязательства на дату перехода;
- рассчитать сумму, которая была бы включена в себестоимость соответствующего актива, когда данное обязательство впервые возникло;
- откорректировать стоимость основных средств путём расчёта накопленной амортизации на дату перехода.

\* аренда. Организация может определить отношения аренды в сделке, действительной на дату перехода на МСФО, исходя из фактов и обстоятельств, имеющих место на эту дату.

Если организация проигнорировала какие-либо исключения для первого применения международных стандартов, то в отношении соответствующих статей отчётности ей необходимо применить полные версии действующих стандартов.

**3) сравнить учётную политику по РСБУ и МСФО.** Если имеются значительные различия, то рекомендуется провести корректировку учётной политики по РСБУ с целью приближения её к МСФО. Это необходимо сделать для снижения затрат на формирование отчётности и повышения корректности данных.

---

**4) составить таблицу различий между учётной политикой РСБУ (после корректировки) и МСФО.**

**5) собрать исходную информацию для формирования отчётности по МСФО.**

Минимальный перечень необходимой информации включает:

- оборотно-сальдовые ведомости по счетам бухгалтерского учёта,
- договора аренды,
- кредитные договора, договора займов,
- акты инвентаризации объектов активов и обязательств,
- кредитную политику компании,
- гарантийные обязательства.

Необходимо подготовить значительное количество расшифровок по различным статьям отчётности. Какие именно нужны расшифровки и в каком виде, каждая компания определяет для себя сама исходя из отраслевых особенностей бизнеса.

**6) подготовить формат отчётности по МСФО.** То есть разработать шаблоны форм отчётности и примечаний. Для первого формирования отчётности лучше это сделать в Excel.

**7) составить вступительный отчёт о финансовом положении на дату перехода на МСФО.** При формировании вступительного баланса возможно применить добровольные исключения, освобождающие от ретроспективного применения стандартов.

### **Резюме третьего модуля**

Компаниям при переходе на МСФО следует применять IFRS 1 «Принятие международных стандартов финансовой отчётности впервые» В соответствии с IFRS 1 при переходе на международные стандарты финансовой отчётности организации необходимо:

- 1) определить, какая финансовая отчётность будет первой по МСФО;
- 2) утвердить учётную политику полностью соответствующую МСФО;

- 
- 3) сравнить учётную политику по РСБУ и МСФО;
  - 4) составить таблицу различий между учётной политикой РСБУ и МСФО;
  - 5) собрать исходную информацию для формирования отчётности по МСФО;
  - 6) подготовить формат отчётности по МСФО;
  - 7) составить вступительный отчёт о финансовом положении на дату перехода на МСФО.

### **Контрольные вопросы**

- 1) Какие этапы формирования нормативно-законодательной базы применения МСФО в РФ вы можете выделить?
- 2) Какие компании, которые попадают в сферу действия 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчётности»?
- 3) Где расположен текст стандартов МСФО на русском языке?
- 4) Какую роль для компаний играет стандарт IFRS 1 «Принятие международных стандартов финансовой отчётности впервые»?
- 5) Как составить первую отчётность по МСФО?

---

## Заключение

Изучение информации, представленной в пособии, позволит обучающимся разбираться в МСФО. В дальнейшем рекомендуется изучить направление – анализ отчётности, чтобы понимать, как она может быть использована при принятии решений. Ниже представлен ориентир для дальнейшего изучения.

Чтобы информация финансовых отчётов была уместной, то есть позволяла принять решения пользователям, она должна иметь подтверждающую и/или прогнозную ценность, – данные финансовых отчётов должны подтвердить уже достигнутые показатели и/или позволить спрогнозировать будущее. Общеизвестно, что в наибольшей степени требованиям инвесторов соответствует отчётность, составленная в формате МСФО. Именно поэтому в настоящий момент международные стандарты применяют компании в ста сорока четырёх странах мира, в том числе и в РФ. Согласно концептуальным основам МСФО, цель финансовой отчётности – представлять финансовую информацию о компании, полезную прежде всего для основных пользователей финансовой отчётности: инвесторов, заимодавцев и иных кредиторов, принимающих инвестиционные решения. К инвестиционным решениям следует отнести:

- \* покупку, продажу или удержание акций и облигаций публичных компаний;
- \* вложения в уставный капитал частных компаний;
- \* предоставление и получение кредитов и займов;
- \* участие в стратегическом управлении бизнесом, нацеленном на рост стоимости бизнеса.

Ниже приведён краткий обзор информации, полезной информацией для инвесторов, которая содержится в финансовой отчётности, составленной в формате МСФО.

Прежде всего это оценка ряда активов и обязательств в отчёте о финансовом положении по справедливой стоимости. Благодаря этому величина капитала (чистых активов) приближена к рыночной стоимости бизнеса. В

---

примечаниях к финансовой отчётности компания раскрывает информацию о справедливой стоимости всех объектов отчётности – это требование IFRS 13 «Справедливая стоимость».

Соблюдение требований стандартов позволяет корректно рассчитать показатели прибыли: EBIT, EBITDA, чистая прибыль, прибыль на акцию. Настолько, насколько это вообще возможно исходя из самой природы составления отчёта о прибылях и убытках и использования оценочных значений в отчётности.

По данным отчёта о финансовом положении и отчёта о финансовых результатах можно рассчитать показатели рентабельности и финансовой устойчивости. То есть оценить прибыльность бизнеса и вероятность его банкротства.

Анализ структуры денежных потоков в отчёте о движении денежных средств позволяет определить насколько бизнес справляется с одной из своих главных функций – генерирует свободный денежный поток.

Перечень полезной информация для анализа и прогноза деятельности бизнеса, которая содержится в примечаниях к финансовой отчётности:

- \* информация о структуре группы позволяет оценить масштаб деятельности;

- \* данные по операционным сегментам позволяют понять, на каких именно рынках зарабатывает компания;

- \* расшифровка данных по заёмным средствам информирует, кто является кредитором бизнеса и под какую процентную ставку получено финансирование, какой объем основных средств находится в залоге;

- \* выдержки из кредитной политики и раскрытие информации о кредитном риске позволяют оценить вероятность невозврата денег бизнесу дебиторами и заёмщиками;

- \* раскрытие информации о риске ликвидности даёт возможность оценить долговую нагрузку компании в перспективе. В отчётности раскрывается информация о погашении долга с процентами разбитая по периодам времени;

---

\* объем и виды операций со связанными сторонами позволяют выявить степень зависимости компании от их влияния;

\* из примечаний становится понятным, какие у бизнеса могут возникнуть обязательства (раздел оценочные обязательства);

\* также из примечаний видно, какие события повлияли на деятельность после отчётной даты, как компания управляет структурой капитала, обновляет основные средства, планирует капиталовложения, осуществляет сделки по приобретению дочерних и ассоциированных компаний.

В целом анализ данных отчётности в формате МСФО позволяет не только оценить как компания сработала в прошлом, но и спрогнозировать деятельность бизнеса. И самое главное сравнить рассчитанные показатели компаний из разных стран. Одна из тенденций развития финансового рынка – это глобализация. И поэтому, если компания желает привлечь недорогие ресурсы для развития, то её отчётность должны быть понятна международным инвесторам.

---

## Библиографический список

1. Концептуальные основы представления финансовых отчётов, документ опубликован на сайте [minfin.gov.ru](http://minfin.gov.ru) 24.01.2020.
2. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 N 283 "Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учёта в соответствии с международными стандартами финансовой отчётности".
3. Федеральный закон "О консолидированной финансовой отчётности" от 27.07.2010 N 208-ФЗ.
4. Консолидированная версия МСФО Минфин России. Официальный сайт. <https://minfin.gov.ru/ru> (дата обращения 07.03.2021).
5. Документы МСФО Минфин России. Официальный сайт. <https://minfin.gov.ru/ru> (дата обращения 07.03.2021).
6. Федеральные стандарты бухгалтерского учёта Минфин России. Официальный сайт. <https://minfin.gov.ru/ru> (дата обращения 07.03.2021).
7. Информационное сообщение Минфина России от 15.01.2019 N ИС-учет-14 «Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии».
8. Распоряжение Правительства РФ от 27.10.2015 N 2176-р (ред. от 27.02.2021) «Об утверждении перечня федеральных государственных унитарных предприятий и перечня акционерных обществ, на которые распространяется действие Федерального закона от 27.07.2010 N 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчётности».
9. Котельникова Н.В. Экспресс-курс по МСФО для подготовки к экзамену ДипИФР/ ЛитРес, Самиздат 2019.



---

Учебное издание

**Котельникова Надежда Владимировна**

# **Международные стандарты финансовой отчетности**

Редактор и корректор Титова Л.Я.  
Техн. редактор Титова Л.Я.

Учебное электронное издание сетевого распространения

Системные требования:  
электронное устройство с программным обеспечением  
для воспроизведения файлов формата PDF

Режим доступа: [http://publish.sutd.ru/tp\\_get\\_file.php?id=202016](http://publish.sutd.ru/tp_get_file.php?id=202016), по паролю.  
- Загл. с экрана.

Дата подписания к использованию 24.05.2021 г. Рег.№ 28

Высшая школа технологии и энергетики СПбГУПТД 198095,  
СПб., ул. Ивана Черных, 4.