

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
Белорусский государственный экономический университет

**Л. В. Пашковская**

# **МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Учебно-методическое пособие

3-е издание, стереотипное

Минск 2019

УДК 657.22(075.8)

ББК 65.052.206я73

П22

Рецензенты: зав. кафедрой учета, анализа и аудита факультета предпринимательства и управления Белорусского государственного аграрного технического университета, кандидат экономических наук, доцент *Н. Н. Киреенко*; декан факультета повышения квалификации ИПК и ПЭК, кандидат экономических наук, доцент *В. В. Примшиц*

Рекомендовано кафедрой бухгалтерского учета, контроля и финансов ИПК и ПЭК БГЭУ

Утверждено Редакционно-издательским советом БГЭУ

**Пашковская, Л. В.**

П22 Международные стандарты финансовой отчетности : учеб.-метод. пособие / Л. В. Пашковская. — 3-е изд., стер. — Минск : БГЭУ, 2019. — 68 с.

ISBN 978-985-564-259-7.

Первое издание вышло в 2016 г.

Рассматриваются концептуальные основы финансовой отчетности, некоторые (в рамках учебной программы) наиболее широко применяемые стандарты, а также содержится практическое задание по ведению финансового учета и составлению отчетности на основе МСФО.

Составлено по материалам, имеющимся в открытом доступе для изучения и использования.

Является частью методического обеспечения учебного процесса, организуемого для слушателей специальностей «Бухгалтерский учет и контроль в предпринимательской деятельности», «Бухгалтерский учет и контроль в промышленности».

УДК 657.22(075.8)

ББК 65.052.206я73

© Пашковская Л. В., 2016

© Белорусский государственный  
экономический университет, 2016

ISBN 978-985-564-259-7

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>Введение</b> .....	6
<b>1. ПРОЦЕДУРА РАЗРАБОТКИ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СТАНДАРТОВ</b> .....	8
1.1. Совет по Международным стандартам финансовой отчетности .....	8
1.2. Процесс разработки и совершенствования стандартов, их состав и структура .....	10
<i>Контрольные вопросы</i> .....	11
<b>2. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ПОДГОТОВКИ И СОСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ</b> ...	12
2.1. Цели и сфера применения Концептуальных основ подготовки и составления финансовой отчетности .....	12
2.2. Предназначение и составление финансовой отчетности .....	13
2.3. Качественные характеристики финансовой отчетности .....	13
2.4. Элементы финансовой отчетности, их признание и оценка .....	15
<i>Контрольные вопросы</i> .....	19
<b>3. МСФО (IAS) 1 «ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»</b> .....	19
3.1. Сфера применения .....	19
3.2. Цели и состав финансовой отчетности .....	20

3.3. Общие положения .....	21
3.4. Структура финансовой отчетности .....	23
3.5. Отчет о финансовом положении .....	23
3.6. Отчет о совокупном доходе .....	26
3.7. Примечания к финансовой отчетности .....	28
<i>Контрольные вопросы</i> .....	28
<b>4. МСФО (IAS) 2 «ЗАПАСЫ»</b> .....	29
4.1. Сфера применения .....	29
4.2. Определение себестоимости запасов .....	30
4.3. Определение чистой стоимости реализации .....	32
4.4. Отражение в Отчете о совокупном доходе .....	33
<i>Контрольные вопросы</i> .....	34
<b>5. МСФО (IAS) 8 «УЧЕТНЫЕ ПОЛИТИКИ, ИЗМЕНЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ И ОШИБКИ»</b> ...	34
5.1. Учетная политика .....	34
5.2. Изменения в бухгалтерских оценках .....	36
5.3. Ошибки .....	37
<i>Контрольные вопросы</i> .....	38
<b>6. МСФО (IAS) 16 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»</b> .....	38
6.1. Сфера применения .....	38
6.2. Критерии признания основных средств .....	39
6.3. Последующая оценка основных средств .....	41
6.4. Амортизация .....	44
6.5. Прекращение признания .....	46
<i>Контрольные вопросы</i> .....	47
<b>7. МСФО (IAS) 18 «ВЫРУЧКА»</b> .....	47
7.1. Сфера применения .....	47
7.2. Продажа товаров .....	50

7.3. Предоставление услуг .....	51
7.4. Проценты, лицензионные платежи и дивиденды .....	52
<i>Контрольные вопросы</i> .....	53
<b>8. ПРАКТИКУМ «Составление форм отчетности по МСФО» .....</b>	<b>54</b>
<b>Приложение</b> .....	<b>65</b>
<b>Литература</b> .....	<b>68</b>

## ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время крупный бизнес является интернациональным, его операции, а следовательно, и финансовая отчетность носят глобальный характер.

Знание требований Международных стандартов финансовой отчетности (далее — МСФО) необходимо каждому, кто изучает финансовый учет и отчетность, будь то профессиональный бухгалтер или менеджер.

МСФО являются естественным продолжением общепринятых принципов учета, зародившихся в США в первой половине 1930-х гг. и получивших распространение в Канаде, Англии, Мексике, Италии и некоторых других странах. Общепринятые принципы учета в каждой стране имели свои особенности, но все они обеспечивали определенное единство и стабильность подходов к ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, гарантировали ее сопоставимость с отчетностью других компаний, а также с ретроспективной информацией самой компании.

Но эпоха национальных принципов учета проходит. Их постепенно вытесняют МСФО, которые впитали в себя многие общепринятые принципы учета, но пошли намного дальше в разработке стандартных положений и инструкций по отражению в финансовой отчетности новых явлений в экономике и финансах.

МСФО стали применяться во второй половине 1960-х гг. под эгидой Центра ООН по транснациональным корпорациям. В начале 1970-х гг. в Лондоне начал работу Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (переименованный позже в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности), который создал комплексную систему стандартов.

Международные стандарты финансовой отчетности добровольно применяют около 40 тысяч транснациональных корпораций с более чем 200 тысячами предприятий во многих странах мира. Большинство бирж мира приняло МСФО для применения к финансовой отчетности компаний, акции которых имеют международную котировку.

С принятием Европейским союзом решения об обязательной подготовке всеми зарегистрированными на фондовых биржах ЕС компаниями консолидированной отчетности в соответствии с МСФО начиная с 2005 г. возникла необходимость в обучении финансовой отчетности будущего. Новизна здесь не в том, что новые стандарты приходят на смену старым, а в том, что отчетность больше не является национальным вопросом, по-разному решаемым в разных странах. Язык финансовой отчетности будущего — это международный язык стандартов финансовой отчетности.

# **1. ПРОЦЕДУРА РАЗРАБОТКИ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СТАНДАРТОВ**

## **1.1. Совет по Международным стандартам финансовой отчетности**

Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (далее — СМСФО, Совет) является частной организацией, которая занимается разработкой стандартов. Она была создана в июне 1973 г. в Лондоне и называлась в то время Комитет по МСФО — IASC (International Accounting Standards Committee). В апреле 2001 г. Комитет был преобразован в Совет по МСФО — IASB (International Accounting Standards Board).

СМСФО является независимой, финансируемой за счет частных средств организацией, взявшей на себя обязательство в интересах общественности разработать единый свод высококачественных, доступных и имеющих юридическую силу стандартов финансовой отчетности.

СМСФО имеет достаточно сложную организационную структуру, включающую Правление, состоящее из попечителей фонда Комитета по МСФО (International Accounting Standards Committee Foundation), которому подчиняются:

- Консультативный совет по стандартам (Standards Advisory Council);
- непосредственно сам Совет по МСФО (International Accounting Standards Board);
- Комитет по интерпретациям (International Financial Reporting Interpretation Committee).

Попечители обеспечивают финансирование, разрабатывают стратегию, а также оценивают эффективность работы Совета, утверждают бюджет СМСФО, определяют и изменя-



ют процедуры управления всеми структурными подразделениями, разрабатывают и изменяют процедуру выпуска стандартов, назначают Консультативный совет по стандартам, а также членов СМСФО и Комитета по интерпретациям.

Совет отвечает за все технические вопросы, включая подготовку и выпуск новых МСФО (IFRS — International Financial Reporting Standards), а также пересмотр существующих МСФО (IAS — International Accounting Standards) и проектов стандартов.

СМСФО ставит перед собой следующие *цели*:

- разработка единого комплекса высококачественных, понятных и практически применимых, единых для всех стандартов финансового учета для обеспечения участников рынка прозрачной и сравнимой информацией, представляемой в финансовой отчетности;
- продвижение использования и точного применения этих стандартов;
- обеспечение специфических потребностей компаний малого и среднего бизнеса и развивающихся экономических систем в стандартизации учета;
- конвергенция МСФО и национальных стандартов финансового учета.

Консультативный совет оказывает консультационную помощь Совету по МСФО в процессе принятия решений по основным проектам, в части приоритетных направлений программы и графика работы СМСФО, проектов по практическому применению и внедрению стандартов, проводит дискуссии, в ходе которых СМСФО консультируется с физическими лицами и представителями организаций, заинтересованных в разработке высококачественных стандартов.

Комитет по интерпретациям МСФО оказывает содействие Совету по МСФО в совершенствовании финансовой отчетности, рассматривая вопросы, по которым возникли или могут возникнуть противоречивые интерпретации в связи с отсутствием четких указаний. Комитет выпускает интерпретации, обозначаемые как КИМФО (IFRIC), ранее — ПКИ (SIC). После утверждения СМСФО интерпретации становятся частью нормативной базы МСФО. По мере совершенствования и изменения стандартов количество интерпретаций уменьшается.

## **1.2. Процесс разработки и совершенствования стандартов, их состав и структура**

Процесс разработки стандартов включает ряд этапов, обязательными из которых являются:

- 1) консультации с Консультативным советом по стандартам относительно выбора темы программы МСФО;
- 2) публикация Проекта положения, в котором изложены предлагаемые стандарты и переходные положения, для всеобщего обсуждения;
- 3) рассмотрение комментариев, полученных в утвержденный период;
- 4) утверждение стандарта минимум 9 (из 16 входящих в состав Совета) голосами членов МСФО.

МСФО постоянно совершенствуются по мере развития рынка капитала, усложнения бизнес-процессов, появления новых хозяйственных операций.

Так, в апреле 2001 г. Совет по МСФО объявил о начале проекта по усовершенствованию положений стандартов, направленного на уточнение содержания и последовательности требований действующих стандартов (IAS), выпущенных бывшим Комитетом по МСФО.

В декабре 2003 г. Совет выпустил 13 пересмотренных стандартов, а также последующие поправки к оставшимся 17.

С 2003 по 2004 г. в рамках проекта по усовершенствованию положений стандартов был внесен ряд важных изменений в существующие стандарты (IAS), а также выпущены новые стандарты (IFRS) и интерпретации (IFRIC).

Весь комплекс стандартов и интерпретаций, применяемых с 2005 г., составил так называемую «стабильную платформу».

В 2007 г. Совет по МСФО внедрил ежегодный проект внесения «несрочных незначительных поправок к МСФО», которые в основном направлены на устранение непоследовательности в требованиях различных МСФО и уточнение их формулировок.

Стандарты и интерпретации, принятые Советом по МСФО, включают:

- стандарты, выпущенные Советом по МСФО, — МСФО (IFRS — International Financial Reporting Standards);

- стандарты, выпущенные Комитетом по МСФО, — МСФО (IAS — International Accounting Standards);
- интерпретации, выпущенные Комитетом по интерпретациям МФО или бывшим Постоянным комитетом по интерпретациям (см. приложение).

Руководства по внедрению стандартов, выпущенные Советом по МСФО, не являются неотъемлемой частью стандартов и не содержат требований в отношении финансовой отчетности.

МСФО имеют следующую структуру (в порядке уменьшения важности):

- 1) стандарты, включая все приложения, являющиеся частью стандарта;
- 2) интерпретации;
- 3) приложения к МСФО, не являющиеся частью стандарта;
- 4) рекомендации по внедрению.

### **Контрольные вопросы**

1. В чем заключаются актуальность и цель стандартизации финансовой отчетности?
2. Какова сфера действия МСФО?
3. Опишите структуру Совета по МСФО.
4. Перечислите функции Попечителей СМСФО.
5. Каковы функции и цели СМСФО?
6. Перечислите функции Консультативного совета.
7. Каковы функции Комитета по интерпретациям?
8. Перечислите этапы разработки стандартов.
9. В чем заключается работа по совершенствованию стандартов?
10. Каковы состав и структура стандартов?

## 2. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ПОДГОТОВКИ И СОСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

### 2.1. Цели и сфера применения Концептуальных основ подготовки и составления финансовой отчетности

В 2010 г. Совет по МСФО опубликовал новую редакцию Концептуальных основ подготовки и составления финансовой отчетности (Conceptual Framework for Financial Reporting).

Концептуальные основы устанавливают принципы, лежащие в основе подготовки и представления финансовой отчетности. При этом они не являются документом, не входят в состав МСФО и, следовательно, не имеют преимущества перед МСФО и интерпретациями. Важнейшие *цели* Концептуальных основ, сформулированные во введении, состоят в следующем:

- содействовать Совету по МСФО (IASB) в разработке новых стандартов (IFRS) и пересмотре существующих МСФО (IAS);
- содействовать Совету по МСФО в дальнейшей гармонизации регулирования финансовых стандартов посредством сокращения альтернативных подходов в бухгалтерском учете, которые разрешены МСФО;
- содействовать национальным органам в разработке национальных стандартов;
- содействовать лицам, занимающимся подготовкой финансовой отчетности, в применении МСФО и рассмотрении вопросов, которые еще не отражены в МСФО;
- содействовать аудиторам в формировании заключения относительно соответствия финансовой отчетности Международным стандартам;
- содействовать пользователям финансовой отчетности в интерпретации информации, содержащейся в финансовой отчетности, которая подготовлена в соответствии с МСФО.

Концептуальные основы должны использоваться при выборе учетной политики в случае отсутствия конкретного стандарта или интерпретации.

Совет по МСФО признает, что положения Концептуальных основ могут противоречить положениям индивидуаль-

ных стандартов, однако с течением времени эта проблема будет урегулирована ввиду пересмотра или замены стандартов.

## **2.2. Предназначение и составление финансовой отчетности**

Основное предназначение финансовой отчетности состоит в предоставлении информации о финансовом положении (экономические ресурсы и требования к отчитывающейся компании), результатах деятельности. При этом результаты деятельности отражают влияние операций и прочих событий и обстоятельств на экономические ресурсы и требования *в периоде их возникновения*, даже если денежные потоки по ним возникли в другие периоды (учет по методу начисления), дают оценку способности отчитывающейся компании генерировать денежные потоки.

Изменение экономических ресурсов и требований возникает и по другим причинам, например, выпуск дополнительного количества акций и т.п. Информация о таких изменениях дает пользователям полную картину изменений экономических ресурсов и требований.

Финансовая отчетность, как правило, составляется на основе допущения о том, что компания осуществляет непрерывную деятельность и не намерена прекращать ее в обозримом будущем. В ином случае финансовая отчетность базируется на другой основе.

Если такое намерение или необходимость существуют, финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и применяемая основа должна раскрываться. Например, основные средства компании следует отражать по рыночной стоимости за вычетом возможных затрат, связанных с продажей.

## **2.3. Качественные характеристики финансовой отчетности**

Финансовая отчетность имеет определенные качественные характеристики, раскрывающие в свою очередь отличительные признаки информации, наиболее полезной для существ-

вующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов для принятия решений в отношении отчитывающейся компании.

Выделяют базовые характеристики финансовой отчетности: уместность, в том числе материальность (т.е. существенность); достоверное представление (полнота, нейтральность, отсутствие ошибок) и расширенные: сопоставимость, проверяемость, своевременность, понятность.

**Уместность.** Уместная финансовая информация способна оказывать влияние на решения пользователей, если она содержит либо прогностическую ценность, либо подтверждающие данные, либо и то, и другое.

**Материальность (существенность)** как компонент уместности определяет уровень, которому должна соответствовать информация для того, чтобы рассматривать ее в качестве уместной. Материальность (существенность) — это специфическое для конкретной компании проявление уместности, выражающееся в природе статьи, абсолютной величине статьи или и в том, и другом. Материальность (существенность) показывает порог или точку отсчета и не является основной качественной характеристикой информации.

Информация является материальной (существенной), если ее пропуск или искажение может повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании финансовой отчетности.

**Достоверное представление.** Финансовая информация отражает *сущность* экономических явлений, а не просто представляет их юридическую форму, и обладает тремя характеристиками:

- *полнота отражения* — содержится вся информация, необходимая пользователю для понимания представляемого явления (описания и объяснения);

- *нейтральность* — отсутствие предубеждения в выборе или представлении финансовой информации;

- *отсутствие ошибок* — в описании явлений, в выборе и применении процедур по формированию отчетной информации нет ошибок и пропусков.

Иногда на практике хозяйственные сделки оформляются таким образом, что их правовая форма не отражает экономи-

ческого содержания. Однако любая сделка должна быть отражена в финансовой отчетности, составленной по МСФО, в соответствии с ее экономическим содержанием. Только в этом случае финансовая отчетность может правдиво и достоверно отражать деятельность компании.

**Сопоставимость.** Информация об отчитывающейся компании является более полезной, если она может быть сопоставлена с аналогичной информацией других компаний либо той же компании за различные периоды.

**Возможность проверки** означает возможность различными информированными и независимыми наблюдателями достигнуть соглашения о том, что рассматриваемое представление информации является достоверным.

**Своевременность** — информация должна быть доступна в такой срок, когда еще есть возможность оказать влияние на принятие решений.

**Понятность.** Четкость и лаконичность классификации, описания и представления информации делают ее понятной для пользователя. Финансовая отчетность составляется с учетом того, что пользователи имеют достаточно знаний в сфере деловой и экономической деятельности, а также старательно изучают и анализируют информацию.

Основным ограничением по представлению информации в финансовой отчетности являются затраты на ее составление. Важно, чтобы затраты были оправданы получаемыми от представления информации выгодами.

## **2.4. Элементы финансовой отчетности, их признание и оценка**

**Элементы финансовой отчетности** — это финансовые результаты операций и других событий, объединенные в категории в соответствии с их экономическими характеристиками.

Элементами, непосредственно связанными с оценкой финансового положения в Отчете о финансовом положении (ОФП), являются активы, обязательства и капитал.

Элементы, непосредственно связанные с измерением результатов деятельности в Отчете о совокупном доходе (ОСД), — доходы и расходы.

**Активы** — это ресурсы, контролируемые компанией, имеющиеся в компании в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем.

Контроль — это ограничение доступа третьих лиц к экономическим выгодам, получаемым от актива.

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

Урегулирование текущего обязательства может осуществляться различными способами: выплатой денежных средств, передачей других активов, предоставлением услуг, заменой одного обязательства другим и т.д.

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

Величина капитала зависит от активов и обязательств:

$$\text{Активы} - \text{Обязательства} = \text{Капитал.}$$

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

**Расход** — это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или истощения активов (увеличения обязательств), ведущих к уменьшению капитала, не связанного с его распределением между участниками акционерного капитала.

Расходы включают в себя расходы, возникающие в процессе обычной деятельности компании (себестоимость продукции, услуг), и убытки.

Убытками являются другие статьи, которые подходят под определение расходов и могут возникать или не возникать в процессе обычной деятельности компании. Убытки представляют собой уменьшение экономических выгод и поэтому по своей природе не отличаются от других расходов. В Концепции они не рассматриваются как отдельный элемент.



Убытки включают в себя расходы, относимые на финансовый результат, например, потери, возникшие в результате стихийных бедствий (пожар, наводнение), потери от реализации основных средств, а также расходы, включаемые в совокупный доход (например, уценка объекта основных средств, который в предыдущие периоды дооценивался).

**Признание** — это процесс включения в ОФП или в ОСД объекта, который соответствует определению элемента и отвечает *критериям признания*.

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

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

Признание состоит в словесном описании объекта и его отражении в виде денежной суммы, а также во включении этой суммы в ОФП или в ОСД.

**Оценка** — это процесс определения денежных сумм, по которым должны быть признаны и отражены в финансовой отчетности элементы финансовой отчетности. Этот процесс предусматривает выбор определенного метода оценки.

Концептуальные основы указывают на возможность использования четырех методов оценки (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Методы оценки

Методы оценки	Активы	Обязательства
1	2	3
1. Историческая стоимость	Сумма уплаченных за них денежных средств или их эквивалентов. Справедливая стоимость вознаграждения, предложенного за них на момент их приобретения	Сумма, полученная в обмен на долговое обязательство. В некоторых случаях (например, налог на прибыль) сумма денежных средств или их эквивалентов, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел

1	2	3
2. Текущая стоимость	Сумма денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в том случае, если такой же или эквивалентный актив приобретался бы в настоящее время	Недисконтированная сумма денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент времени
3. Стоимость реализации	Сумма денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях	Недисконтированная сумма денежных средств или их эквивалентов, которую предполагалось бы потратить для погашения обязательств при нормальном ходе дел
4. Приведенная (дисконтированная) стоимость	Дисконтированная стоимость будущего чистого поступления денежных средств, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел	Дисконтированная стоимость будущего чистого выбытия денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе дел

Приведение денежных потоков к начальному моменту называется *дисконтированием*, а к будущему — *наращиванием*.

Текущая (дисконтированная) стоимость денег рассчитывается по формуле

$$PV = FV / (1 + i)^n,$$

где  $PV$  (present value) — текущая стоимость или первоначальная стоимость на момент инвестирования;  $FV$  (future value) — будущая стоимость;  $i$  (interest money) — процентная ставка;  $n$  — количество периодов.

В настоящее время в МСФО широко используется *метод оценки по справедливой стоимости*, однако он не включен в Концептуальные основы.

В МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости» дается следующее определение справедливой стоимости:

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

### **Контрольные вопросы**

1. Каковы цель и основное предназначение финансовой отчетности?

2. В чем заключается основополагающее допущение, используемое при составлении финансовой отчетности?

3. Назовите основных пользователей финансовой отчетности, выделенных в Концептуальных основах.

4. Каковы базовые и расширенные характеристики полезной финансовой отчетности?

5. В чем заключается суть принципа преобладания экономического содержания над юридической формой? Перечислите основные типы сделок, в которых наиболее часто встречается необходимость в применении данного принципа.

6. Дайте определения пяти элементов финансовой отчетности.

7. Перечислите критерии признания элементов в финансовой отчетности.

8. Опишите модели оценки, используемые в МСФО.

## **3. МСФО (IAS) 1 «ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»**

### **3.1. Сфера применения**

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» применяется к финансовой отчетности общего назначения.

Финансовая отчетность общего назначения — это финансовая отчетность, которая предназначена для удовлетворения

потребностей пользователей, не имеющих права требовать подготовки отчетности с учетом их потребностей в специфической информации.

Целью настоящего стандарта является определение основы представления финансовой отчетности общего назначения с тем, чтобы достичь сопоставимости с финансовой отчетностью самой компании за предшествующие периоды; финансовой отчетностью других организаций. Для достижения этой цели стандарт определяет: общие требования к представлению финансовой отчетности; основные положения в отношении структуры финансовой отчетности; минимальные требования к ее содержанию.

### **3.2. Цели и состав финансовой отчетности**

Финансовая отчетность является структурированным представлением финансового положения и финансовых результатов деятельности компании.

Целью финансовой отчетности является представление широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений финансовой информации: о финансовом положении компании (активах, обязательствах и капитале); финансовых результатах деятельности (доходах и расходах, включая прибыли и убытки); движении денежных средств.

Финансовая отчетность показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству компании.

Финансовая отчетность включает:

1. Отчет о финансовом положении.
2. Отчет о совокупном доходе.
3. Отчет об изменениях в капитале (ОИК).
4. Отчет о движении денежных средств (ОДДС).
5. Примечания к финансовой отчетности, включающие основные положения учетной политики и различные разъяснительные материалы.

6. Отчет о финансовом положении на начало наиболее раннего периода, для которого представляется сравнительная информация там, где применяется МСФО (IAS) 8 «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Компания может использовать другие названия для отчетов, которые отличаются от названий, представленных в стандартах. Например, Отчет о финансовом положении может называться Балансом.

МСФО (IAS) 1 требует представления финансовой отчетности как минимум ежегодно.

Дополнительно к информации за отчетный период МСФО (IAS) 1 требует раскрытия информации за предыдущий отчетный период. Таким образом, каждая форма финансовой отчетности должна быть представлена как минимум за два периода.

Раскрытие сравнительной информации в Отчете о финансовом положении должно осуществляться по состоянию на начало самого раннего сравнительного периода, когда предприятие изменяло учетную политику с ретроспективным подходом или делало ретроспективное исправление ошибок в финансовой отчетности, либо когда реклассифицировало статьи в своей финансовой отчетности.

### 3.3. Общие положения

***Достоверное представление и соответствие МСФО.*** Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств компании. Компании, финансовая отчетность которых соответствует всем требованиям МСФО, обязаны сделать прямо выраженное и безоговорочное заявление о таком соответствии в примечаниях к финансовой отчетности. Ненадлежащая учетная политика не компенсируется ни раскрытием применяемой учетной политики, ни примечаниями или иными пояснительными материалами.

***Непрерывность деятельности.*** Финансовая отчетность готовится на основе допущения о непрерывности деятельности, если руководство компании не намерено ликвидировать предприятие или приостановить коммерческую деятельность, либо не имеет другой реальной альтернативы.

Если подготовка финансовой отчетности осуществляется не на основе допущения о непрерывности деятельности, то этот факт должен быть раскрыт в примечаниях к финансовой отчетности.

**Учет по методу начисления.** Компания обязана составлять финансовую отчетность, за исключением Отчета о движении денежных средств, применяя правила учета по методу начисления.

**Существенность и агрегирование.** МСФО (IAS) 1 определяет существенность следующим образом. Пропуски и искажения являются существенными, если они могут индивидуально или в совокупности повлиять на принятие пользователями экономических решений на основании финансовой отчетности. Существенность должна оцениваться в конкретной ситуации и зависит от размера и характера пропуска или ошибки. Размер и (или) содержание статьи могут выступать в роли определяющего фактора.

Каждый существенный класс сходных статей в обязательном порядке должен представляться в финансовой отчетности отдельно. Статьи, содержание или функции которых различны, должны быть представлены отдельно, за исключением случаев, когда они не существенны. Если какая-либо статья не является существенной, она объединяется (агрегируется) с другими статьями либо непосредственно в финансовой отчетности, либо в примечаниях к финансовой отчетности.

**Взаимозачет.** Не подлежат взаимозачету активы и обязательства, доходы и расходы, за исключением случаев, когда это разрешено или требуется МСФО. При этом стандарты поясняют, что оценка активов за вычетом оценочных резервов, например резерва под обесценение запасов и резерва по сомнительной дебиторской задолженности, не является взаимозачетом.

Некоторые операции должны быть представлены в финансовой отчетности путем зачета доходов против соответствующих расходов, связанных с данной операцией, если такое представление отражает содержание операции. Например, доходы и расходы от реализации долгосрочных активов, в том числе инвестиций и операционных активов, должны отражаться как разница между выручкой от выбытия актива и балансовой стоимостью актива, а также соответствующих затрат на его продажу.

Кроме того, доходы и расходы, полученные от осуществления ряда аналогичных операций, должны отражаться

в свернутой форме, например доходы и расходы по курсовым разницам. Однако в тех случаях, когда такие доходы и расходы существенны, они должны отражаться отдельно.

### **3.4. Структура финансовой отчетности**

МСФО (IAS) 1 определяет минимальный перечень статей, которые должны быть отражены в каждой из форм финансовой отчетности, однако не определяет жестких требований к порядку и расположению информации. Обязательно должны быть выделены и повторяться при необходимости:

- наименование отчитывающейся компании;
- указание на то, является ли финансовая отчетность отчетностью отдельной организации или группы компаний;
- отчетная дата или период, охватываемый финансовой отчетностью;
- валюта представления;
- единица измерения (тыс. или млн единиц валюты представления).

### **3.5. Отчет о финансовом положении**

*Общие положения.* МСФО (IAS) 1 требует отдельно отражать в ОФП кратко- и долгосрочные активы и кратко- и долгосрочные обязательства. Представление активов и обязательств в порядке повышения или понижения ликвидности в отчетности финансовых компаний делает информацию более надежной и уместной.

Разграничение между кратко- и долгосрочными статьями зависит от длительности операционного цикла компании. Стандарт определяет, что операционный цикл компании представляет собой период между приобретением активов для обработки и их реализацией за денежные средства и эквиваленты. Однако в ситуациях, когда операционный цикл компании не может быть надежно оценен, допускается, что его продолжительность равна 12 месяцам.

*Классификация краткосрочных (текущих) активов.* Актив должен классифицироваться как краткосрочный, если он удовлетворяет любому из следующих условий:

- предполагается реализовать или предназначен для продажи или потребления в ходе обычного операционного цикла компании;
- предназначен для использования в торговых целях;
- предполагается реализовать в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- представляет собой денежные средства или их эквиваленты, не имеющие ограничений на использование.

Исключением в данном случае являются отложенные налоговые активы, которые не могут быть классифицированы в качестве краткосрочных.

Все прочие активы в обязательном порядке должны классифицироваться как долгосрочные.

В МСФО (IAS) 1 термин «долгосрочные» используется для обозначения материальных, нематериальных и финансовых активов, имеющих длительный срок полезного использования.

**Классификация краткосрочных обязательств.** Обязательство должно классифицироваться как краткосрочное, если оно удовлетворяет любому из следующих условий:

- ожидается, что оно будет погашено при нормальном ходе дел в течение операционного цикла компании;
- предназначено для использования в торговых целях;
- должно быть погашено в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- у компании нет безусловного права откладывать погашение обязательства на срок более чем 12 месяцев после отчетного периода.

Исключением в данном случае являются отложенные налоговые обязательства, которые не могут быть классифицированы в качестве краткосрочных.

Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

**Информация, представляемая в ОФП.** ОФП должен включать обязательно следующие статьи:

- 1) основные средства;
- 2) инвестиционное имущество;
- 3) нематериальные активы;
- 4) финансовые активы (за исключением сумм, указанных в подпунктах 5), 8) и 9));



- 5) инвестиции, учитываемые по методу долевого участия;
  - 6) биологические активы;
  - 7) запасы;
  - 8) торговая и прочая дебиторская задолженность;
  - 9) денежные средства и их эквиваленты;
  - 10) итоговая сумма активов, классифицируемых как предназначенные для продажи, и активов, включенных в выбывающие группы, классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
  - 11) торговая и прочая кредиторская задолженность;
  - 12) резервы;
  - 13) финансовые обязательства (за исключением статей в подпунктах 11) и 12));
  - 14) обязательства и активы по текущему налогу на прибыль в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;
  - 15) отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;
  - 16) обязательства, включенные в выбывающие группы, классифицируемые как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
  - 17) доля неконтролирующих акционеров, отраженная в капитале;
  - 18) выпущенный капитал и резервы, приходящиеся на владельцев собственного капитала материнской компании.
- Статьи 10) и 16) должны быть исключены из всех других статей.

Стандарт не предписывает порядок или формат, в котором должны представляться статьи.

**Информация, представляемая в ОФП или в примечаниях.** Согласно МСФО (IAS) 1 необходима дальнейшая разбивка статей Отчета о финансовом положении на подклассы, которые могут быть представлены либо в самом Отчете, либо в примечаниях к финансовой отчетности.

В соответствии со стандартом детальность раскрытия информации зависит от требований МСФО (так как другие

стандарты предусматривают многочисленные требования к раскрытию информации) и размера, содержания и функций рассматриваемых сумм.

Раскрытие информации для каждой статьи различно, например:

- объекты основных средств разбиваются на классы в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства»;
- дебиторская задолженность делится на дебиторскую задолженность от покупателей, дебиторскую задолженность от связанных сторон, предоплаты и прочие суммы;
- запасы подразделяются в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» на такие классы, как товары, производственные запасы, материалы, незавершенное производство и готовая продукция.

### **3.6. Отчет о совокупном доходе**

**Общие положения.** Появление Отчета о совокупном доходе было вызвано необходимостью отдельного представления изменений в собственном капитале за отчетный период, которые не являются результатом операций с собственниками компании.

Изменения капитала, не связанные с собственниками, представляются одной строкой в Отчете об изменениях в собственном капитале — «Итого совокупный доход».

Согласно МСФО (IAS) 1 все статьи доходов и расходов за определенный период, которые отвечают качественным характеристикам финансовой информации и не являются результатом операций с собственниками, могут быть представлены: в одном отчете — ОСД или в двух взаимосвязанных отчетах — ОПУ и ОСД, последний из которых начинается с прибыли или убытка за период и показывает все статьи, включенные в прочий совокупный доход.

**Прибыль или убыток за период.** Предприятие должно признать все статьи доходов и расходов за период в составе прибыли или убытка, если иное не требуется или не допускается в соответствии с требованиями МСФО.

Некоторые МСФО предусматривают обстоятельства, при которых предприятие не признает определенные статьи в со-

ставе прибыли или убытка за текущий период. Например, МСФО (IAS) 8 «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» предусматривают два таких обстоятельства: 1) исправление ошибок и 2) эффект изменения в учетной политике. Другие МСФО требуют или разрешают исключение компонентов прочего совокупного дохода.

**Прочий совокупный доход** включает статьи доходов и расходов (в том числе корректировки в отношении реклассификации), которые не признаны в отчете о прибылях и убытках, как того требуют или допускают другие МСФО. Например, изменения прироста стоимости от переоценки (МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»).

Отчет в части прочего совокупного дохода должен представлять статьи прочего совокупного дохода за период, сгруппированные следующим образом:

- статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка;
- статьи, которые при выполнении определенных условий будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли и убытка.

**В ОСД необходимо включать** статьи, которые как минимум представляют следующие суммы:

- 1) выручка;
- 2) финансовые затраты;
- 3) доля компании в прибыли или убытках ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемых по долевым методу;
- 4) расходы по налогу на прибыль;
- 5) итоговая сумма, включающая:
  - прибыль или убыток (за вычетом налога) от прекращенной деятельности;
  - доход или расход (за вычетом налога), признанный при оценке по справедливой стоимости, за вычетом расходов на продажу или при выбытии активов или группы выбытия, представляющих собой прекращенную деятельность;
- 6) прибыль или убыток;
- 7) каждый компонент других частей совокупного дохода, классифицированного по видам;

8) доля других компонентов совокупного дохода ассоциированных компаний и совместных предприятий, учитываемых по долевым методу;

9) итоговое значение совокупного дохода.

Прибыль или убыток, а также итоговый совокупный доход должны быть разделены в ОСД на принадлежащие на долю неконтролирующих акционеров и на держателей акций материнской компании группы.

Термин «операционная» в отношении прибыли или убытка в соответствии с новой редакцией МСФО (IAS) 1 не используется.

Согласно МСФО (IAS) 1 требуется, чтобы компания *представляла в ОИК* все изменения капитала, связанные с собственниками. Этот отчет обычно представляется в табличной форме и показывает движение всех частей капитала компании в течение периода.

### **3.7. Примечания к финансовой отчетности**

По каждой статье ОФП, ОСД, ОИК и Отчета о движении денежных средств обязательно должны делаться ссылки на любую относящуюся к ней информацию в примечаниях.

Примечания обычно представляются в следующем порядке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности и сравнении ее с отчетностью других компаний:

1. Заявление о соответствии МСФО.

2. Существенные принципы учетной политики, применяемые компанией.

3. Дополнительная информация по статьям, представленным в ОФП и ОСД, отдельном ОПУ (если он подготовлен), в ОИК и Отчете о движении денежных средств.

4. Прочая информация.

### **Контрольные вопросы**

1. Каковы цели МСФО, регулирующих составление финансовой отчетности?

2. Каков состав финансовой отчетности по МСФО?

3. В чем заключается раскрытие сравнительной информации в финансовой отчетности?

4. Каковы структура и содержание Отчета о финансовом положении?

5. Опишите структуру и содержание Отчета о совокупном доходе.

6. Каковы структура и содержание Отчета об изменениях в капитале?

7. Опишите структуру и содержание примечаний к финансовой отчетности.

## 4. МСФО (IAS) 2 «ЗАПАСЫ»

### 4.1. Сфера применения

МСФО (IAS) 2 «Запасы» регулирует учет товарно-материальных запасов (ТМЗ).

Основным вопросом в учете запасов является определение величины затрат, подлежащих признанию в качестве актива в ОПД до того момента, пока не будет признана выручка по данным запасам. Стандарт также описывает способы расчета себестоимости запасов.

МСФО (IAS) 2 применяется ко всем запасам, за исключением: незавершенных работ по договорам подряда (МСФО (IAS) 11); финансовых инструментов (МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 39); биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью и сельхозпродукцией на момент сбора урожая (МСФО (IAS) 41).

**Запасы** — это активы:

- предназначенные для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности (например, товары, приобретенные предприятием розничной торговли);
- находящиеся в процессе производства для такой продажи (готовая продукция, незавершенное производство);
- находящиеся в форме сырья и материалов для использования в процессе производства или оказания услуг.

## 4.2. Определение себестоимости запасов

Первоначальное признание запасов осуществляется по себестоимости, которая включает:

- затраты на приобретение;
- затраты на обработку (затраты на производство);
- прочие затраты, понесенные для приведения запасов в их текущее состояние и местоположение.

**Затраты на приобретение** состоят из цены покупки, импортных пошлин и других невозмещаемых налогов, транспортных и других расходов, непосредственно относящихся к приобретению товаров, сырья, услуг, за вычетом торговых скидок и возвратов.

**Затраты на обработку** (переработку) (или затраты на производство) включают прямые производственные затраты, такие как прямые затраты на оплату труда, и накладные расходы.

Накладные расходы представляют собой систематическое распределение переменных и постоянных производственных накладных затрат, понесенных при переработке материалов в готовую продукцию. Распределение постоянных производственных накладных затрат на единицу продукции основано на нормальной производственной мощности основных средств (средняя производственная мощность в течение нескольких сезонов при нормальных условиях).

**Прочие затраты** могут включаться в стоимость запасов только в той степени, в которой они связаны с приведением запасов в их текущее состояние и местоположение, например, непроизводственные накладные расходы по разработке продукта для конкретного клиента, затраты по займам (МСФО (IAS) 23).

Также в стандарте приведены примеры затрат, которые *не должны включаться в стоимость запасов*:

- сверхнормативные потери материалов, труда или другие издержки производства;
- затраты на хранение, если только эти затраты не обусловлены потребностями производственного процесса для перехода на следующую стадию производства;

- административно-хозяйственные накладные расходы, которые не связаны с транспортировкой запасов в текущее место нахождения и приведением их в текущее состояние;
- торговые издержки.

Стандарт указывает, что в некоторых случаях компания может закупать запасы по повышенной цене при условии отсрочки платежа, что, по сути, делает эту сделку комбинацией покупки и финансирования. В таких обстоятельствах разница в цене должна учитываться как процентные расходы в течение отсрочки платежа.

***Способы расчета себестоимости запасов:***

- специфическая идентификация затрат;
- метод ФИФО (первое поступление — первый отпуск);
- метод средневзвешенной стоимости.

Для запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также для товаров и услуг, произведенных для конкретных проектов, должна применяться *специфическая идентификация затрат*, т.е. когда определенные затраты относятся на определенные статьи запасов.

Если имеется большое количество взаимозаменяемых запасов, то специфическая идентификация затрат неприемлема. Поэтому МСФО 2 разрешает использование либо метода ФИФО, либо метода средневзвешенной стоимости.

*Метод ФИФО* предполагает, что запасы, закупленные или произведенные первыми, будут проданы первыми. Следовательно, остаток запасов в наличии представлен теми запасами, которые были приобретены или произведены последними.

*Средневзвешенная стоимость* рассчитывается путем деления совокупных затрат на количество единиц запасов и может определяться на периодической основе или при получении каждой дополнительной партии запасов.

Стандарт указывает, что для всех однородных запасов, предназначенных для одинакового использования компанией, следует применять один и тот же метод оценки себестоимости, в то время как для других запасов может быть обоснован иной метод оценки себестоимости. Например, стандарт допускает, что запасы, используемые предприятием в одном сегменте бизнеса, могут характеризоваться способом исполь-

зования, отличным от способа использования того же вида запасов в другом сегменте бизнеса.

### 4.3. Определение чистой стоимости реализации

Общий принцип, устанавливаемый МСФО (IAS) 2 «Запасы», состоит в том, что запасы должны оцениваться в ОФП по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой стоимости реализации.

Чистая стоимость реализации — это расчетная продажная цена, используемая в ходе обычной хозяйственной деятельности, за вычетом расчетных затрат, необходимых для осуществления продажи.

В стандарте обращается внимание на то, что *чистая стоимость реализации привязана к конкретному предприятию*, — это та сумма, которую предприятие реально ожидает получить от продажи конкретного вида запасов. Поэтому чистая стоимость реализации может отличаться от справедливой стоимости за вычетом торговых издержек.

Практика списания запасов ниже себестоимости, т.е. до чистой стоимости реализации, отвечает мнению, что активы не должны учитываться выше сумм, получение которых ожидается от их продажи или использования.

Основные ситуации, в которых чистая цена продажи запасов оказывается ниже себестоимости: увеличение себестоимости или падение продажной цены; физическое повреждение запасов; моральное устаревание запасов; принятие решения как части маркетинговой стратегии компании производить и продавать товары в убыток.

Таким образом, если себестоимость запасов выше чистой стоимости реализации, то стоимость запасов уменьшается до чистой стоимости реализации с отнесением разницы на расходы в Отчет о совокупном доходе.

Расчетные оценки чистой стоимости реализации *должны основываться на достоверной доступной информации* и учитывать колебания цен или стоимости после окончания отчетного периода, если они отражают условия, имевшие место на конец периода.



Стоимость сырья и материалов, предназначенных для использования в производстве, не подлежит списанию ниже себестоимости, если готовую продукцию, в производстве которой они будут использованы, предполагается продать по себестоимости или с прибылью.

В случае, когда обстоятельства, послужившие основанием для списания стоимости запасов ниже себестоимости, перестают существовать или когда имеются явные признаки роста чистой стоимости реализации по причине изменения экономической ситуации, сумма, на которую была уменьшена себестоимость, должна быть восстановлена.

Восстановленная сумма не может превышать первоначальную сумму списания, и поэтому новая балансовая стоимость будет представлять собой наименьшую из двух величин: себестоимости и пересмотренной чистой стоимости реализации.

#### 4.4. Отражение в Отчете о совокупном доходе

МСФО 2 указывает, что при продаже запасов их балансовая стоимость должна быть отражена в качестве расходов в том же отчетном периоде, в котором признана соответствующая выручка. Величина частичного списания стоимости запасов до возможной чистой стоимости реализации и все потери запасов должны признаваться в качестве расходов в период осуществления списания или возникновения потерь.

Любая сумма восстановления списанной стоимости запасов, вызванного увеличением возможной чистой стоимости реализации, должна признаваться в качестве *уменьшения расхода* от снижения стоимости запасов в период восстановления стоимости.

МСФО (IAS) 2 «Запасы» не устанавливает точную классификацию запасов. Обычной классификацией запасов является следующая:

- товары;
- сырье и материалы;
- незавершенное производство;
- готовая продукция.

Запасы организации сферы услуг можно назвать незавершенным производством.

## Контрольные вопросы

1. Дайте определение запасов и назовите виды активов, которые относятся к запасам, согласно требованиям МСФО (IAS) 2 «Запасы».

2. Перечислите затраты, подлежащие и не подлежащие включению в себестоимость запасов.

3. Каков порядок определения чистой стоимости реализации запасов?

4. Каков порядок отражения в отчетности уменьшения себестоимости запасов до чистой стоимости реализации?

5. Перечислите и опишите способы расчета себестоимости запасов.

## 5. МСФО (IAS) 8 «УЧЕТНЫЕ ПОЛИТИКИ, ИЗМЕНЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ И ОШИБКИ»

Настоящий стандарт в обязательном порядке должен применяться при выборе и применении учетной политики, а также учете изменений в ней, изменений в расчетных бухгалтерских оценках и исправлений ошибок предшествующего периода.

### 5.1. Учетная политика

**Учетная политика** — это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Выбор учетной политики организации, соблюдающей требования МСФО, не является произвольным, а регулируется положениями стандартов и интерпретаций.

Когда какой-либо стандарт или интерпретация применяется непосредственно к какой-либо операции, событию или условию, учетная политика в этом случае в обязательном

порядке должна устанавливаться путем применения данного стандарта или интерпретации и рассмотрения всех соответствующих руководств по внедрению, выпущенных Советом по МСФО.

Существуют ситуации, когда конкретное событие, операция и прочие условия не рассматриваются в МСФО. В таких случаях МСФО (IAS) 8 требует, чтобы руководство самостоятельно разработало и применяло учетную политику таким образом, чтобы представленная информация удовлетворяла потребности пользователей при принятии экономических решений, правдиво представляла финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств организации, отражала экономическую сущность операций, других событий и условий, а не только их юридическую форму, была нейтральной, т.е. не предвзятой, полной.

Организация обязана избрать и применять свою учетную политику *последовательно* для сходных операций, других событий и условий, за исключением случаев, когда стандарт или интерпретация конкретно требует или разрешает категоризацию статей, к которым могут применяться другие учетные политики.

Если стандарт или интерпретация требует или разрешает такую категоризацию статей, соответствующая учетная политика должна выбираться и применяться последовательно к каждой категории в обязательном порядке.

Компания может изменить свою учетную политику, если это требуется стандартом или интерпретацией или по собственной инициативе (добровольно), если это приводит к представлению более надежной и уместной информации о воздействии операций, других событий и условий на финансовое положение компании, финансовые результаты ее деятельности или потоки денежных средств.

Компания обязана учитывать изменение в учетной политике вследствие первого применения какого-либо стандарта или интерпретации в соответствии с конкретными *переходными положениями*, если таковые имеются. Если же новый стандарт или интерпретация не содержат переходных положений либо пересмотр учетной политики осуществляется добровольно, то изменение применяется *ретроспективно*.

*Ретроспективное применение* — это применение новой учетной политики к операциям, событиям и условиям таким образом, как если бы эта политика применялась всегда. Организация обязана скорректировать входящее сальдо каждого затронутого компонента собственного капитала за самый ранний представленный период и другие соответствующие суммы, раскрытые за каждый представленный в отчетности предшествующий период, как если бы новая учетная политика применялась всегда.

Обычно корректировка проводится по отношению к нераспределенной прибыли.

## **5.2. Изменения в бухгалтерских оценках**

**Изменение в бухгалтерской оценке** — это корректировка в балансовой стоимости актива или обязательства, которая происходит вследствие оценки текущего состояния актива или обязательства, а также связанных с ними ожидаемых будущих экономических выгод и обязательств.

Изменения в бухгалтерских оценках являются результатом получения новой информации или наступления новых обстоятельств.

Бухгалтерские оценки являются ключевым моментом процесса подготовки финансовой отчетности, поскольку отражают неопределенности, присущие коммерческой деятельности, и не делают ее менее достоверной.

МСФО (IAS) 8 приводит следующие примеры учетных оценок:

- сомнительная задолженность;
- устаревание запасов;
- справедливая стоимость финансовых активов или финансовых обязательств;
- сроки полезной службы или ожидаемая схема получения экономических выгод от амортизируемых активов;
- гарантийные обязательства.

Стандарт указывает, что по своему содержанию *пересмотр учетной оценки не относится к предыдущим периодам и не является исправлением ошибки.*

Последствия пересмотра бухгалтерских оценок признаются *перспективно*, что означает признание влияния изменения в учетной оценке в текущем периоде и будущих отчетных периодах, к которым оно относится.

### 5.3. Ошибки

**Ошибки предшествующего периода** — это пропуски и неверные данные в финансовой отчетности организации за один или более предшествующих периодов, которые происходят вследствие неиспользования или неверного использования такой надежной информации, которая была доступна, когда финансовая отчетность за эти периоды была утверждена к выпуску, получена и принята в расчет при подготовке и представлении этой финансовой отчетности.

Примеры ошибок:

- неточности в вычислениях и математические просчеты;
- неправильное применение учетной политики;
- недооценка или неправильное толкование фактов;
- мошенничество.

*Финансовая отчетность не соответствует МСФО*, если в ней содержатся существенные ошибки либо несущественные ошибки, которые допущены намеренно с целью достичь определенного представления финансового положения, финансовых результатов деятельности или денежных потоков организации.

Опущения или искажения информации о статьях финансовой отчетности являются *существенными*, если они могут (по отдельности или в совокупности) повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой отчетности.

Существенность зависит от размера и характера конкретного пропуска или искажения информации, оцениваемых в контексте сопутствующих обстоятельств.

Потенциальные ошибки текущего периода, обнаруженные в периоде составления финансовой отчетности, исправляются до того, как финансовая отчетность утверждается к выпуску.

Существенные *ошибки предыдущего периода* исправляются *ретроспективно* в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденной к выпуску после их обнаружения.

### **Контрольные вопросы**

1. Опишите порядок выбора и применения учетной политики.
2. Каково влияние изменений в учетной политике на финансовую отчетность? Опишите подход к учету.
3. Назовите принципы отражения в финансовой отчетности изменений в бухгалтерских оценках.
4. В чем заключается признание исправления существенных ошибок в финансовой отчетности?

## **6. МСФО (IAS) 16 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»**

### **6.1. Сфера применения**

Настоящий стандарт должен применяться для учета основных средств, кроме случаев, когда другой Международный стандарт финансовой отчетности требует или разрешает иной порядок учета.

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» не применяется в отношении: основных средств, для которых используется другой порядок учета согласно требованию, или с разрешения другого стандарта (например, в случае инвестиционной недвижимости — МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»); биологических активов, которые связаны с сельскохозяйственной деятельностью и регулируются МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»; прав пользования недрами и полезными ископаемыми, таких как нефть, газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы; объектов, классифицированных в качестве предназначенных для продажи, согласно МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Однако МСФО (IAS) 16 «Основные средства» применяется к объектам основных средств, которые используются в процессе выращивания или обслуживания биологических активов, а также обеспечения прав на минеральные ископаемые и запасы.

## 6.2. Критерии признания основных средств

**Основные средства** — материальные объекты, которые предназначены для использования в производстве или поставке товаров и услуг, для сдачи в аренду третьим лицам или для административных целей и предполагаются к использованию в течение более чем одного периода.

Себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в том случае, если:

- существует достаточная вероятность, что компания получит связанные с активом экономические выгоды;
- себестоимость актива может быть надежно оценена.

Такие статьи, как запасные части, резервное оборудование и вспомогательное оборудование, признаются в отчетности в соответствии с настоящим МСФО, если они отвечают определению основных средств. В противном случае такие статьи классифицируются как запасы.

Объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, подлежит оценке по первоначальной стоимости.

**Первоначальная стоимость** — сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств и справедливая стоимость иного встречного представления, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения.

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

**Балансовая стоимость** — сумма, в которой признается актив после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Первоначальная стоимость объекта основных средств включает:

- покупную цену, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги за вычетом торговых скидок и возвратов;
- любые затраты, напрямую относимые на доставку актива в нужное место и приведение в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства организации;
- первоначальную оценку на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом участке, в отношении чего компания берет на себя обязанность либо при приобретении данного объекта, либо вследствие его эксплуатации на протяжении определенного периода времени (МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»).

Примерами прямых относимых затрат являются:

- затраты на выплату вознаграждений работникам, возникшие в связи с сооружением или приобретением объекта основных средств;
- затраты на подготовку площадки;
- первичные затраты на доставку и разгрузку;
- затраты на установку и сборку;
- затраты на тестирование надлежащей работы актива после вычета выручки от продажи любых объектов, произведенных в ходе тестирования (например, образцов, полученных при испытании оборудования);
- стоимость профессиональных услуг (например, работа инженеров и архитекторов);
- затраты по займам в соответствии с МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

Примеры не относимых на объект основных средств затрат:

- затраты на открытие нового производственного или технического сооружения;
- затраты на внедрение нового продукта или услуги (включая затраты на рекламу и продвижение продукции);
- затраты на ведение хозяйственной деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на подготовку и обучение персонала);
- административные и другие общие накладные расходы.



Первоначальная стоимость объекта основных средств, созданного своими силами, определяется на основе тех же принципов, что и стоимость приобретенного актива.

Первоначальной стоимостью объекта основных средств является его цена в эквиваленте денежных средств на дату признания.

Если имеет место отсрочка платежа на период, превышающий обычные условия кредитования, то разница между ценой в эквиваленте денежных средств и общей суммой платежа признается как *процент кредитования*.

**Ремонт и текущее обслуживание.** Согласно принципу признания активов компания не признает в балансовой стоимости объекта основных средств затраты на повседневную эксплуатацию данного объекта. Затраты на сервисное обслуживание и эксплуатацию списываются на финансовый результат по мере их возникновения и обозначаются как ремонт и текущее обслуживание объекта основных средств.

Состав затрат на сервисное обслуживание и эксплуатацию:

- оплата труда;
- расходные материалы;
- затраты на приобретение комплектующих частей.

### 6.3. Последующая оценка основных средств

В качестве своей учетной политики компания обязана выбрать либо модель учета по первоначальной стоимости, либо модель учета по переоцененной стоимости и применять выбранную политику ко всему классу основных средств.

**Классом основных средств** называют группу активов, одинаковых по содержанию и характеру их использования в организации.

Примерами классов являются:

- земельные участки;
- земельные участки и здания;
- машины и оборудование;
- водные суда;
- воздушные суда;
- автотранспортные средства;

- мебель и встраиваемые элементы инженерного оборудования;
- офисное оборудование.

**Модель учета по первоначальной стоимости.** После первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

**Модель учета по переоцененной стоимости.** Объект основных средств, справедливая стоимость которого поддается надежной оценке, подлежит учету по переоцененной стоимости, равной его справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом любой накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Справедливая стоимость основных средств определяется:

- земли и зданий — на основе рыночных индикаторов путем оценки, которая обычно производится профессиональными оценщиками;
- машин и оборудования — на основе рыночной стоимости, определяемой путем оценки.

В отсутствие рыночных индикаторов справедливой стоимости (по причине специфического характера или редкости сделок по купле-продаже таких машин и оборудования) справедливая стоимость оценивается по стоимости замещения с учетом износа или будущим доходам от актива.

**Частота переоценки.** Переоценки должны проводиться с достаточной регулярностью во избежание существенного отличия балансовой стоимости от той, которая определяется при использовании справедливой стоимости на отчетную дату.

Частота проведения переоценки зависит от изменений в справедливой стоимости основных средств. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, необходима дополнительная переоценка.

Если производится переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке подлежит весь класс основных средств, к которому относится данный актив.

Если балансовая стоимость актива *повышается в результате переоценки (дооценка)*, то это увеличение должно

отражаться *непосредственно в капитале под заголовком «Резерв переоценки»*. Однако данное увеличение подлежит признанию в финансовом результате периода в той степени, в которой оно реверсирует (меняет на обратный, возвращает) убыток от переоценки по тому же активу, ранее признанному в ОСД.

Если балансовая стоимость актива *уменьшилась в результате переоценки (уценка)*, то такое уменьшение подлежит признанию в финансовом результате периода. Однако убыток от переоценки должен дебетоваться *непосредственно на «Резерв переоценки» в составе капитала* при наличии любого кредитового сальдо в приросте от переоценки в отношении того же актива.

Сформированный после переоценки актива *резерв переоценки может закрываться на счет нераспределенной прибыли (НРП) в течение срока полезного использования актива*. Сумма, перенесенная с резерва переоценки на счет НРП за отчетный период, представляет собой разность суммы амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и суммы амортизации, рассчитанной на основе его первоначальной стоимости.

При прекращении признания актива имеющийся в отношении него резерв переоценки переносится на нераспределенную прибыль.

Перенос осуществляется напрямую на статью НРП, минус финансовый результат периода.

**Учет накопленной амортизации при переоценке.** После переоценки объекта основных средств любая накопленная на дату переоценки амортизация учитывается одним из следующих способов:

- *методом индексации*: переоценивается пропорционально изменению валовой балансовой стоимости актива так, что после переоценки балансовая стоимость актива равняется его переоцененной стоимости;
- *методом списания*: элиминируется против валовой балансовой стоимости, а чистая величина пересчитывается до переоцененной величины актива. Этот метод часто применяется в отношении зданий.

## 6.4. Амортизация

**Амортизация** — систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

**Амортизируемая стоимость** — первоначальная стоимость актива или другая сумма, отраженная вместо первоначальной стоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

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

**Срок службы** — это период времени, на протяжении которого организация предполагает использовать актив, или количество единиц производства или аналогичных единиц, которое компания ожидает получить от использования актива.

Оценка срока полезной службы является предметом профессионального суждения, основанного на опыте работы компании с аналогичными активами.

Амортизируемая стоимость актива в обязательном порядке должна на систематической основе распределяться на срок полезной службы.

Ликвидационная стоимость и срок полезной службы актива в обязательном порядке должны пересматриваться в конце каждого финансового года, и, если текущие предположения отличаются от предыдущих оценок, изменения подлежат учету как пересмотр бухгалтерских оценок (согласно МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»).

Земельные участки и здания представляют собой отдельные активы, отдельно отражаются в учете, даже если они приобретены вместе. За некоторыми исключениями (например, карьеры и площадки, отводимые под мусорные свалки) земельные участки имеют неограниченный срок полезной службы и не подлежат амортизации. Срок службы зданий ограничен, и они являются амортизируемыми объектами.

**Методы начисления амортизации.** Используемый метод начисления амортизации должен отражать схему ожидаемого потребления компанией будущих экономических выгод.

Для систематического распределения амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы могут использоваться различные *методы*:

- метод равномерного начисления — начисление постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезной службы актива, без изменения ликвидационной стоимости;
- метод уменьшаемого остатка — уменьшение суммы начисления амортизации на протяжении срока полезной службы;
- производственный метод — начисление суммы амортизации исходя из предполагаемого использования или предполагаемой деятельности.

Выбранный метод применяется последовательно из периода в период, кроме случаев, когда происходит изменение в расчетной схеме потребления будущих экономических выгод.

Метод амортизации должен периодически пересматриваться, если обнаруживается значительное изменение в ожидаемой схеме потребления будущих экономических выгод.

**Изменение метода амортизации должно учитываться как изменение в бухгалтерской оценке** согласно МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», а амортизационные отчисления текущего и будущего периодов должны быть откорректированы.

**Начало и завершение начисления амортизации.** Амортизация актива начинается, когда актив становится доступен для использования, т.е. когда местоположение и состояние актива обеспечивают его использование в соответствии с намерениями компании.

Амортизация актива прекращается с прекращением его признания.

Амортизация не прекращается, если объект основных средств простаивает или выведен из эксплуатации в связи с его последующей продажей.

При применении производственного метода амортизации актива амортизационные начисления могут быть равны нулю, пока актив ничего не производит.

Амортизационные начисления за каждый период должны признаваться в прибыли и убытке периода, если только они не включаются в балансовую стоимость другого актива. В этом случае амортизационные начисления составляют часть первоначальной стоимости другого актива и включаются в его балансовую стоимость.

Каждый компонент объекта основных средств, первоначальная стоимость которого значительна в сравнении с совокупной стоимостью объекта, в обязательном порядке должен амортизироваться отдельно. Например, можно отдельно амортизировать фюзеляж и двигатели самолета. Организация вправе отдельно амортизировать компоненты объекта, первоначальная стоимость которых незначительна в сравнении с себестоимостью объекта в целом.

## 6.5. Прекращение признания

Признание балансовой стоимости объекта основных средств в обязательном порядке *подлежит прекращению* по выбытию либо когда от его эксплуатации или выбытия не ожидается каких-либо будущих экономических выгод.

Выбытие объекта основных средств может происходить различными путями (например, путем продажи, заключения договора финансовой аренды, дарения).

При определении даты выбытия такого объекта компании применяют критерии МСФО (IAS) 18 «Выручка» для признания выручки от продажи товаров или МСФО (IAS) 17 «Аренда» при выбытии путем продажи с обратной арендой.

Объект основных средств должен быть списан с баланса при его выбытии либо когда от его дальнейшего использования не ожидается каких-либо будущих экономических выгод.

Прибыль или убыток, возникающие в связи с прекращением признания объекта основных средств, в обязательном порядке должны определяться как разность между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балан-

совой стоимостью данного объекта (если МСФО (IAS) 17 не требует иного при продаже с обратной арендой).

Запрещается классифицировать прибыль от выбытия как выручку.

### **Контрольные вопросы**

1. Назовите критерии признания основных средств.
2. Каков порядок определения первоначальной стоимости основных средств при приобретении, обмене активами?
3. В чем заключаются учет и признание затрат на ремонт и обслуживание?
4. Опишите и объясните нормы МСФО (IAS) 16 относительно переоценки основных средств.
5. Перечислите методы амортизации основных средств. В чем заключается подход к учету при изменении метода начисления амортизации?

## **7. МСФО (IAS) 18 «ВЫРУЧКА»**

### **7.1. Сфера применения**

Настоящий стандарт должен применяться при учете выручки, возникающей от следующих операций и событий:

- продажа товаров;
- предоставление услуг;
- использование другими сторонами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды.

Товары включают в себя продукцию, произведенную компанией для продажи или купленную для перепродажи (товары, приобретенные розничным продавцом, земля и другое имущество, предназначенное для перепродажи).

Предоставление услуг подразумевает выполнение компанией согласованной в контракте задачи в течение определенного периода времени (одного или более).

Некоторые контракты на предоставление услуг непосредственно связаны со строительными контрактами. Выручка, возникающая от таких контрактов, не рассматривается настоящим стандартом, а отражается в соответствии с МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда».

Использование другими организациями активов компании ведет к возникновению выручки в форме: *процентов* — платы за использование денежных средств или их эквивалентов или сумм, причитающихся компании; *лицензионных платежей* — платы за использование долгосрочных активов компании, например, патентов, товарных знаков, авторских прав и компьютерного программного обеспечения; *дивидендов* — распределения прибыли между владельцами акционерного капитала пропорционально их участию в капитале определенного класса.

**Выручка** — валовый приток экономических выгод за период, возникающий в ходе обычной деятельности компании и приводящий к увеличению собственного капитала, иному, чем за счет взносов акционеров.

Выручка включает только валовые поступления экономических выгод, полученные или подлежащие получению компанией на свой собственный счет.

Суммы, полученные в пользу третьей стороны, например, налог на добавленную стоимость или суммы в пользу принципала при агентских соглашениях (выручкой агента в таких соглашениях является сумма комиссионного вознаграждения), не являются экономическими выгодами, поступающими в компанию, и не ведут к увеличению собственного капитала.

Выручка возникает в ходе обычной деятельности компании и имеет разные наименования: выручка от реализации, вознаграждение, проценты, роялти, дивиденды, арендная плата.

Прочие доходы, которые не являются выручкой, включают в себя, например, доходы от выбытия долгосрочных активов, доходы, возникающие при переоценке рыночных ценных бумаг и в результате увеличения балансовой стоимости долгосрочных активов, курсовые разницы.



**Оценка выручки.** Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению встречного представления.

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

В большинстве случаев **встречное представление** предоставляется в форме денежных средств или их эквивалентов, а сумма выручки — это полученная или ожидаемая к получению сумма денежных средств или их эквивалентов.

В случае *отсрочки* поступления денежных средств или их эквивалентов справедливая стоимость встречного представления может быть меньше полученной или ожидаемой к получению номинальной суммы денежных средств.

Например, при *продаже в рассрочку* договор фактически представляет собой *финансовую операцию*, и справедливая стоимость встречного представления определяется дисконтированием будущих поступлений с использованием метода эффективной процентной ставки. Разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой соответствующего встречного представления признается в качестве процентного дохода.

Товары или услуги могут обмениваться на аналогичные или отличающиеся товары или услуги. Если товары или услуги *обмениваются на аналогичные* по характеру или величине, то обмен *не рассматривается* как операция, создающая выручку. Если товары или услуги предоставляются *в обмен на отличающиеся* товары или услуги, обмен *рассматривается* как операция, создающая выручку.

Выручка измеряется по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или эквивалентов.

Когда справедливая стоимость полученных товаров или услуг не может быть надежно измерена, выручка измеряется по справедливой стоимости переданных товаров или услуг, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов.

## 7.2. Продажа товаров

Выручка от продажи товаров должна признаваться, когда удовлетворяются все условия:

- продавец перевел на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с владением товаром;
- продавец более не участвует в управлении и не контролирует проданный товар;
- сумма выручки может быть надежно оценена;
- возникновение соответствующего притока в компанию экономических выгод, связанных со сделкой, является вероятным;
- понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно измерены.

Если *продавец сохраняет значительные риски владения*, сделка не является продажей и выручка по ней не признается. Это, например, такие случаи, когда:

- продавец сохраняет ответственность за неудовлетворительную деятельность (работу товара), не покрываемую стандартными гарантийными обязательствами;
- получение выручки от конкретной продажи зависит от получения выручки покупателем в результате продажи товара;
- отправленные товары подлежат установке, причем установка составляет значительную часть контракта, еще не выполненную продавцом;
- покупатель имеет право расторгнуть сделку покупки по причине, определенной в контракте продажи, и у продавца нет уверенности в окончательном получении дохода.

Если *продавец сохраняет лишь незначительные риски, связанные с владением*, сделка является продажей и выручка по ней не признается. Например, магазин розничной торговли гарантирует возврат денег в случае, когда покупатель не удовлетворен покупкой. Выручка в таких случаях признается в момент совершения продажи, если продавец может надежно оценить будущие возвраты и принимает на себя обязательство по возвратам на основе предыдущего опыта и других значимых факторов.

Законодательство разных стран может определять конкретное время, когда компания передает значительные риски

и вознаграждения собственности. Примеры необходимо рассматривать в контексте соответствующего законодательства по продажам товаров в стране, в которой осуществляется операция.

### 7.3. Предоставление услуг

Согласно требованиям МСФО (IAS) 18 в случаях, когда результат сделки, предполагающий предоставление услуг, может быть надежно оценен, выручка, связанная с данной сделкой, должна признаваться *относительно стадии завершенности* сделки на отчетную дату.

Результат сделки может быть надежно оценен, если выполняются следующие условия:

- сумма выручки может быть надежно оценена;
- возникновение соответствующего притока в компанию экономических выгод, связанных со сделкой, является вероятным;
- существует возможность надежного измерения стадии завершенности сделки по состоянию на отчетную дату;
- существует возможность надежного измерения затрат, понесенных для осуществления сделки, и затрат, необходимых для ее завершения.

Признание выручки по стадии завершенности сделки часто называется методом «по мере готовности». Согласно этому методу выручка признается в том периоде, когда предоставляются услуги.

Стадия завершенности сделки может быть определена различными способами. Компания использует тот из них, который обеспечивает надежное измерение выполненной работы. В зависимости от характера договора эти методы могут принимать в расчет:

- наблюдение за выполненной работой;
- услуги, оказанные до отчетной даты, как процент от общего объема услуг, которые должны быть оказаны;
- пропорциональное отношение затрат по договору, понесенных на дату составления отчета, к оценочной величине общих затрат по сделке.

Для практических целей, когда услуги предоставляются неопределенное количество раз на протяжении определенного

периода времени, выручка признается на основе прямолинейного метода в течение определенного периода, если не будет получено свидетельство того, что какой-либо другой метод лучше показывает степень завершенности.

Когда результат операции, предполагающей оказание услуг, не может быть надежно оценен, выручка должна признаваться только на величину признанных возмещаемых расходов.

Примерами предоставления услуг являются:

- *монтаж* признается как выручка с учетом этапов завершения монтажа или установки, если монтаж не является составной частью продажи товаров. В последнем случае выручка от монтажа признается одновременно с продажей товаров;

- *вознаграждение за обслуживание, включенное в цену товара*. Выручка от комиссионных признается в течение периода предоставления услуг. Сумма, признание которой отложено, должна быть достаточной для покрытия ожидаемых затрат по предоставляемым услугам в соответствии с договором, плюс прибыль от этих услуг;

- *реклама*. Выручка за трансляцию признается, когда соответствующая реклама демонстрируется зрителям или передается по радио слушателям. Выручка за производство признается в соответствии со стадией завершенности проекта;

- *плата за вход, вступительный взнос*. Выручка признается немедленно, когда мероприятие проведено. Однако когда абонемент на несколько мероприятий продан, оплата распределяется на каждое мероприятие на основе объема выполненных услуг по каждому мероприятию;

- *плата за обучение*. Выручка признается в течение периода обучения.

#### **7.4. Проценты, лицензионные платежи и дивиденды**

Когда существует вероятность получения компанией экономических выгод, связанных со сделкой, а сумма выручки может быть надежно оценена, то выручка, возникающая в результате использования другими организациями активов

компании в форме процентов, лицензионных платежей (роялти) и дивидендов, отражается следующим образом:

- проценты — с использованием метода эффективной процентной ставки;
- лицензионные платежи (роялти) — по методу начисления согласно соответствующему договору;
- дивиденды — когда установлено право акционера на получение выплаты.

Полученные вознаграждения и роялти обычно признаются в соответствии с сущностью договора. Такие вознаграждения могут быть получены за использование следующих активов компании: торговые марки; патенты; программное обеспечение; авторские права на музыкальные произведения; кинофильмы.

На практике это может быть пропорционально-временная база распределения в течение всего срока договора, например, когда имеется лицензия с правом использования определенных технологий на обусловленный период времени.

Если получение вознаграждения по лицензии или роялти обусловлено будущими событиями, то выручка признается только тогда, когда вероятно, что вознаграждение или роялти будут получены (это обычно бывает, когда обуславливающее событие произошло).

### **Контрольные вопросы**

1. Опишите критерии признания выручки от продажи товаров.
2. Назовите критерии признания выручки от предоставления услуг.
3. Какова концепция превалирования экономической сущности над юридической формой в связи с признанием выручки?
4. В чем заключается признание выручки в различных коммерческих ситуациях?

## 8. ПРАКТИКУМ

### «Составление форм отчетности по МСФО»

#### Методические указания

**Учетный цикл** — последовательность этапов учета от анализа хозяйственных операций до составления финансовой отчетности и закрытия счетов.

Учетный цикл включает:

1. Анализ операций на основе первичных документов.
2. Регистрация операций в главном журнале.
3. Перенос проводок в главную книгу.
4. Корректировка (трансформация) счетов в конце отчетного периода с помощью трансформационной таблицы.
5. Закрытие счетов в конце отчетного периода.
6. Составление финансовой отчетности на основе трансформационной таблицы.

Для внесения трансформационных записей и составления отчетности бухгалтеры используют **трансформационную таблицу**, что уменьшает вероятность пропуска трансформационной записи, помогает проверить точность арифметических подсчетов на счетах и облегчает составление финансовой отчетности.

*Процедура составления трансформационной таблицы* следующая:

1. Вводятся сальдо счетов в колонки *пробного* баланса и подсчитываются итоги. Пробный баланс — это сальдовая ведомость по всем открытым счетам в компании.

2. Записываются трансформационные (корректирующие) проводки и подсчитываются итоги.

3. Записываются трансформированные сальдо счетов в колонки откорректированного пробного баланса и подсчитываются итоги.

4. Сальдо трансформированного пробного баланса разносится в колонки Отчета о прибылях и убытках, Отчета об изменении капитала (нераспределенной прибыли) и Бухгалтерского баланса и подсчитываются итоги.

5. Чистая прибыль или убыток переносится из колонок Отчета о прибылях и убытках в колонки Бухгалтерского баланса.

После или одновременно с трансформационными проводками необходимо сделать закрывающие проводки, которые:

1) дают возможность подсчитать Итоговые доходы и расходы за период;

2) создают основу для следующего отчетного периода посредством закрытия счетов доходов и расходов. Временные счета (доходов и расходов, изъятого капитала) должны быть закрыты, и их сальдо в начале следующего периода должно быть нулевым.

Закрывающие проводки подразумевают следующее:

1) доходы переносятся на счет «Итоговая прибыль»;

2) расходы переносятся на счет «Итоговая прибыль»;

3) сальдо счета «Итоговая прибыль» переносится на счет собственного капитала «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

4) сальдо счета «Изъятия» переносится на счет капитала.

Трансформационная таблица включает в себя:

1. Бухгалтерский баланс.

2. Отчет о прибылях и убытках.

3. Отчет об изменениях в собственном капитале (или Отчет об изменении прибыли).

Эти отчеты связаны серией *уравнений*, представленных на рис. 1.

### Методические указания для решения задачи

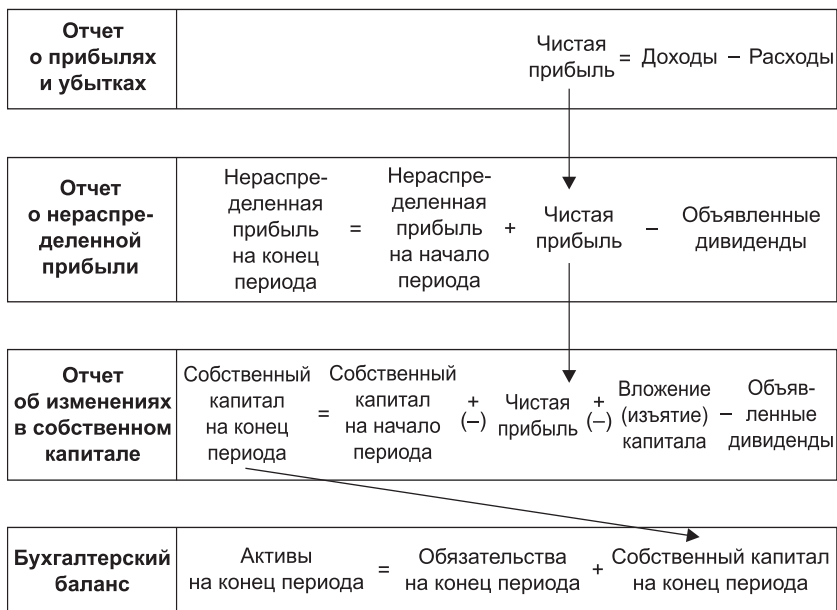
При применении системы периодического учета детальный учет ТМЗ в течение года не ведется. Их фактическое наличие определяется по результатам инвентаризации запасов, которая проводится периодически. Себестоимость реализованных ТМЗ вычисляется по формуле

$$\begin{aligned} \text{Себестоимость реализованных ТМЗ} &= \\ &= \text{Остаток ТМЗ на начало периода} + \\ &\quad + \text{Поступления ТМЗ за период} - \\ &\quad - \text{Остаток ТМЗ на конец периода.} \end{aligned}$$

Следовательно, она не может быть определена до завершения инвентаризации.

**Финансовые отчеты**

**У р а в н е н и е**



*Рис. 1.*

Система периодического учета, основным недостатком которой является отсутствие детальных записей о наличии определенных видов ТМЗ, используется главным образом на предприятиях оптовой и розничной торговли, сферы услуг или промышленных предприятиях, выпускающих однородную продукцию и использующих при этом небольшой ассортимент сырья и материалов и простой технологический процесс.

В условиях системы периодического учета данные по счету Товары (или ТМЗ) остаются на первоначальном уровне до тех пор, пока в конце отчетного периода не будет произведена инвентаризация наличных товарных запасов. При этом в учете используются специфические счета: «Покупка товаров»; «Возврат и уценка купленных товаров»; «Скидки с покупок»; «Транспортные расходы по покупке товаров (фрахт)» (см. таблицу).



**Различия в системах непрерывного и периодического учета запасов  
(пример для оптовой торговли)**

Система непрерывного учета запасов	Система периодического учета запасов
1. Получены 100 коробок с дисками для компьютеров общей стоимостью 12 000 дол. на условиях 2/10, n 30	
Д Товары 11 760 К Счета к оплате 11 760	Д Покупка товаров 11 760 К Счета к оплате 11 760
2. Проданы 20 коробок с дисками розничному торговцу за 3000 дол.	
Д Счета к получению 3000 К Реализация 3000 Д Себестоимость реализованных товаров 2352 К Товары 2352	Д Счета к получению 3000 К Реализация 3000
3. Достигнута договоренность вернуть 10 коробок поставщику по полной стоимости кредита	
Д Счета к оплате 1176 К Товары 1176	Д Счета к оплате 1176 К Возврат и уценка купленных товаров 1176
4. Полная оплата задолженности поставщику до истечения периода действия скидки	
Д Счета к оплате 10 584 К Расчетный счет 10 584 (11 760 – 1176 = 10 584)	Д Счета к оплате 10 584 К Расчетный счет 10 584

### Задача

#### Корпорация «Санара»

Корпорация «Санара» — акционерное общество открытого типа — была создана в 2007 г. Основная деятельность — торговля.

Корпорация наняла консультанта для помощи в составлении финансовой отчетности за 2008 г.

Курс доллара на 31.12.2008 г. — 30 ден. ед. за 1 дол. США.

Проанализировав предоставленные бухгалтерские документы, консультант обратил внимание на следующие ошибочные или недостающие записи, вызывающие необходимость сделать корректировки в главном журнале:

1. 1 ноября 2008 г. была выплачена страховка за 6 месяцев в сумме 15 000 ден. ед., которая была отражена в бухгалтерских записях как страховка, оплаченная авансом.

2. 1 сентября 2008 г. была получена арендная плата авансом за 6 месяцев в сумме 21 600 ден. ед. На всю сумму при получении был кредитован счет «Прочий доход».

3. 31 октября 2008 г. были выплачены проценты по банковскому займу (6 % -ный вексель). С момента перечисления проценты не начислялись (проценты должны начисляться на ежемесячной основе).

Первая выплата в погашение основной суммы долга в размере 170 000 ден. ед. будет произведена 30 июня 2009 г.

4. Проценты к получению по 10 % -ному векселю («Вексель к получению»), причитающиеся компании «Санара», в конце года составили 80 дол. Необходимо также скорректировать счет «Векселя к получению» с учетом изменения курса валют.

5. Амортизация не начислялась в течение года. Оборудование, ликвидационная стоимость которого составляет 20 000 ден. ед., амортизируется в течение 10 лет прямолинейным методом. Здание (ликвидационная стоимость 40 000 ден. ед.) амортизируется 25 лет прямолинейным методом. Установлено, что 80 % оборудования и 10 % здания связаны с расходами на реализацию, а оставшаяся часть — с общими административными расходами. Для целей налогообложения используется прямолинейный метод с ликвидационной стоимостью, равной бухгалтерской оценке.

6. 31 декабря 2008 г. было установлено, что один из счетов к получению на сумму 1200 ден. ед. является безнадежным и подлежит списанию.

По данным пробного баланса видно, что в течение года были отражены расходы по сомнительным долгам в размере 5240 ден. ед. и создан резерв на эту же сумму, общее сальдо резерва до списания безнадежного счета — 6450 ден. ед.

7. Компания «Санара» использует периодическую систему учета ТМЗ, которая не предполагает выведение сальдо остатка ТМЗ после каждой операции. По данным инвентаризации, по состоянию на 31 декабря 2008 г. стоимость остатков ТМЗ составила 205 300 ден. ед. Необходимо: 1) откорректи-

ровать остаток ТМЗ; 2) закрыть все счета покупок и транспортных расходов. По счету «Себестоимость реализованных товаров» показывается чистый результат этих проводок.

8. 1 ноября 2008 г. компания приобрела в кредит товары на сумму 1600 дол. Курс обмена в тот день составлял 25 ден. ед. за 1 дол. Оплата по счету будет произведена 1 февраля 2009 г.

9. Ставка налога на прибыль — 30 %. Расходы по безнадежным долгам не считаются допустимым вычетом при налогообложении прибыли в течение трех лет.

### **Задание**

1. На основании данных пробного баланса и рассмотренных выше операций составьте корректирующие записи по корпорации «Санара» за 2008 г.

2. Заполните трансформационную таблицу.

3. На основании данных трансформационной таблицы составьте Отчет о прибылях и убытках за 2008 г. и Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2008 г.

Трансформационная таблица на год, завершающийся 31 декабря 2008 г. (с. 1)						
Название счета	Пробный баланс до корректировки		Корректирующие записи		Пробный баланс после корректировки	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Денежные средства	247 710					
Счета к получению	32 400					
Резерв на безнадежные долги		6450				
Векселя к получению 8000 дол.	160 000					
Проценты к получению						
ТМЗ — периодический учет	250 000					
Предоплаченная страховка	15 000					
Земля	160 000					
Здания	540 000					
Накопленная амортизация здания		20 000				
Оборудование	1 220 000					
Накопленная амортизация оборудования		120 000				
Счета к оплате		178 600				
Текущая часть долгосрочных обязательств						
Авансы полученные						
Начисленные проценты						
Вексель банку, 6 %		510 000				
Простые акции — 25 000 шт.		1 175 790				
Нераспределенная прибыль		185 740				
Доход от реализации		899 750				
Себестоимость реализованных товаров						
Покупки	358 300					
Возврат покупок		47 000				
Фрахт	99 400					
Корректировки по ТМЗ						
Расходы по безнадежным долгам	5240					
Прочие торговые издержки	113 000					
Амортизация — реализация						
Общие и административные расходы	97 300					
Расходы по страховке						
Амортизация — здание						
Амортизация — оборудование						
Доход по процентам		18 480				
Доход от курсовой разницы						
Прочий доход		115 600				
Расходы по процентам	25 500					
Убытки от курсовых разниц						
<b>ИТОГО</b>						
Расходы по налогу на прибыль						
Налог на прибыль к оплате						
Отсроченные обязательства		46 440				
Чистая прибыль						
<b>ВСЕГО</b>	<b>3 323 850</b>	<b>3 323 850</b>				



**Отчет о прибылях и убытках «Санара»  
с 01.01.2008 г. по 31.12.2008 г.**

	За отчетный период
Реализация	
Себестоимость реализации товаров, готовой продукции и услуг	
Валовая прибыль	
Прочие доходы	
Доходы от инвестиций	
Расходы по реализации	
Административные расходы	
Прочие расходы	
Финансовые расходы	
Расходы по выплате процентов	
Доходы (убытки) от курсовых разниц по операциям с иностранной валютой	
Прочие доходы и расходы	
Прибыль до налогообложения	
Расходы по налогу на прибыль	
Прибыль за период	

**Расчет текущего и отложенного налога на прибыль**

Прибыль/убыток до налогообложения в соответствии с Отчетом о прибылях и убытках \_\_\_\_\_

Корректировки к прибыли до налогообложения для постоянных разниц: +/- \_\_\_\_\_

Откорректированная прибыль до налогообложения \_\_\_\_\_

Ставка налога \_\_\_\_\_

Расходы по налогу на прибыль \_\_\_\_\_

Корректировки к прибыли до налогообложения для временных разниц:

+/- \_\_\_\_\_

+/- \_\_\_\_\_

Налогооблагаемая прибыль \_\_\_\_\_

Ставка налога \_\_\_\_\_

Налог на прибыль к оплате \_\_\_\_\_

Отложенный налог на прибыль по временным разницам \_\_\_\_\_

**Бухгалтерский баланс «Санара»  
на 31.12.2008 г.**

	Начало отчетного периода	Конец отчетного периода
<b>АКТИВЫ</b>		
<b>Долгосрочные активы</b>		
Основные средства		
Нематериальные активы		
Инвестиции в ассоциированные компании		
Инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи		
Долгосрочная дебиторская задолженность		
Отложенные налоговые активы		
Прочие финансовые активы		
<b>Итого долгосрочные активы</b>		
<b>Текущие активы</b>		
Товарно-материальные запасы		
Задолженность покупателей и заказчиков и прочие дебиторские задолженности		
Расходы, оплаченные авансом		
Прочие текущие активы		
Денежные средства и их эквиваленты		
<b>Итого текущие активы</b>		
<b>ИТОГО АКТИВЫ</b>		
<b>КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>		
<b>Собственный капитал</b>		
Акционерный капитал		
Выкупленные собственные акции		
Нераспределенная прибыль		
Прочие резервы		
Дополнительный оплаченный капитал		
<b>Итого собственный капитал</b>		

Окончание

	Начало отчетного периода	Конец отчетного периода
<b>Обязательства</b>		
<b>Долгосрочные обязательства</b>		
Долгосрочные кредиты и займы		
Отсроченные налоговые обязательства		
Долгосрочные оценочные обязательства		
Прочие долгосрочные обязательства		
<b>Итого долгосрочные обязательства</b>		
<b>Текущие обязательства</b>		
Торговая и прочая кредиторская задолженность		
Краткосрочные кредиты и займы		
Авансы полученные		
Задолженность по платежам в бюджет		
Текущая часть долгосрочных займов		
Краткосрочные оценочные обязательства и резервы		
Прочие краткосрочные обязательства		
<b>Итого текущие обязательства</b>		
<b>Итого обязательства</b>		
<b>ИТОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ</b>		



## ПРИЛОЖЕНИЕ

### Состав Международных стандартов финансовой отчетности

#### *Стандарты*

- IAS 1 — Представление финансовой отчетности
- IAS 2 — Запасы
- IAS 7 — Отчеты о движении денежных средств
- IAS 8 — Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
- IAS 10 — События после отчетного периода
- IAS 11 — Договоры подряда
- IAS 12 — Налоги на прибыль
- IAS 16 — Основные средства
- IAS 17 — Аренда
- IAS 18 — Выручка
- IAS 19 — Вознаграждения работникам
- IAS 20 — Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи
- IAS 21 — Влияние изменения валютных курсов
- IAS 23 — Затраты по займам
- IAS 24 — Раскрытие информации о связанных сторонах
- IAS 26 — Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)
- IAS 27 — Отдельная финансовая отчетность
- IAS 28 — Инвестиции в ассоциированные организации
- IAS 29 — Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции
- IAS 30 — Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых организаций
- IAS 31 — Участие в совместной деятельности
- IAS 32 — Финансовые инструменты — представление информации

- IAS 33 — Прибыль на акцию
- IAS 34 — Промежуточная финансовая отчетность
- IAS 36 — Обесценение активов
- IAS 37 — Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы
- IAS 38 — Нематериальные активы
- IAS 39 — Финансовые инструменты — признание и оценка
- IAS 40 — Инвестиционная недвижимость
- IAS 41 — Сельское хозяйство
- IFRS 1 — Принятие международных стандартов финансовой отчетности впервые
- IFRS 2 — Выплаты на основе долевых инструментов
- IFRS 3 — Объединения предприятий (вместо IAS 22 — Объединения предприятий)
- IFRS 4 — Договоры страхования
- IFRS 5 — Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность
- IFRS 6 — Разведка и оценка минеральных ресурсов
- IFRS 7 — Финансовые инструменты — раскрытие информации
- IFRS 8 — Операционные сегменты (вместо IAS 14 — Сегментная отчетность)
- IFRS 9 — Финансовые инструменты (постепенно замещает собой IAS 39)
- IFRS 10 — Консолидированная финансовая отчетность
- IFRS 11 — Совместная деятельность
- IFRS 12 — Раскрытие информации о долях участия в других компаниях
- IFRS 13 — Оценка справедливой стоимости
- IFRS 14 — Счета отложенных тарифных корректировок (промежуточный стандарт, вступил в силу с 01.01.2016 г.)
- IFRS 15 — Выручка по договорам с покупателями (обнародован СМСФО в 2014 г. и начнет действовать с 01.01.2018 г. Заменит собой IAS 18 Выручка и IAS 11 Договоры подряда)

### *Интерпретации*

- SIC 7 — Введение евро
- SIC 10 — Государственная помощь — отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью
- SIC 12 — Консолидация — организации специального назначения

SIC 13 — Совместно контролируемые организации — не-денежные вклады со стороны предпринимателей

SIC 15 — Операционная аренда — стимулы

SIC 21 — Налоги на прибыль — возмещение переоцененной стоимости активов, не подлежащих амортизации

SIC 25 — Налоги на прибыль — изменения в налоговом статусе компании или ее акционеров

SIC 27 — Оценка существования операций, облеченных в юридическую форму аренды

SIC 29 — Раскрытие информации — договоры концессии по предоставлению услуг

SIC 31 — Бартерные операции, включающие рекламные услуги

SIC 32 — Нематериальные активы — затраты на Интернет-сайт

IFRIC 1 — Изменения в обязательствах по демонтажу и ликвидации основных средств, восстановлению среды и иных аналогичных обязательствах

IFRIC 2 — Доли участия в кооперативах и подобные финансовые инструменты

IFRIC 4 — Определение наличия в сделке отношений аренды

IFRIC 5 — Права на доли, возникающие в связи с фондами вывода из эксплуатации, восстановления и экологической реабилитации

IFRIC 6 — Обязательства, возникающие в связи с участием в специализированном рынке, — отходы электротехнического и электронного оборудования

Поправки IFRIC к SIC 12

Поправки к IAS 39 — Переход к применению и первоначальное признание финансовых активов и финансовых обязательств

Поправки к IAS 19 — Актуарные прибыли и убытки, планы группы и раскрытия

Поправки к IAS 39 — Право на оценку по справедливой стоимости

Поправки к IAS 39 — Учет хеджирования денежных потоков прогнозируемых внутригрупповых сделок

Поправки к IFRS 1

Поправки к IAS 1

Поправки к IAS 39 и IFRS 4

## ЛИТЕРАТУРА

*Агеева, О. А.* Международные стандарты финансовой отчетности / О. А. Агеева, А. Л. Ребизова. — М. : Юрайт, 2013. — 452 с.

*Бабаев, Ю.* Международные стандарты финансовой отчетности / Ю. Бабаев, А. Петров : учебник. — М. : ИНФРА-М, 2014. — 400 с.

*Вахрушина, М.* Международные стандарты финансовой отчетности : учебник / М. Вахрушина. — М. : Нац. образование, 2014. — 656 с.

*Карагод, В. С.* Международные стандарты финансовой отчетности / В. С. Карагод, Л. Б. Трофимова. — М. : Юрайт, 2013. — 336 с.

*Медведев, М. Ю.* МСФО: переводы на человеческий / М. Ю. Медведев. — М. : ДМК Пресс, 2013. — Вып. 4. Учет имущества согласно МСФО. — 286 с.

МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности. 2011/2012 : в 2 т. — 8-е изд., обновл. — М. : Альпина, 2012. — Т. 2.

*Николаева, О.* Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие / О. Николаева, Т. Шишкова. — СПб. : Ленанд, 2014. — 240 с.

*Палий, В. Ф.* Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учебник / В. Ф. Палий. — 5-е изд., испр. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2013. — 512 с.

Применение МСФО 2011 : практ. рук. : в 3 т. / М. Дейвис [и др.]. — 6-е изд., обновл. — М. : Альпина, 2011. — Т. 3.

*Чая, В.* Международные стандарты финансовой отчетности : учебник / В. Чая, Г. Чая. — М. : Юрайт, 2014. — 432 с.