

**Министерство сельского хозяйства Российской Федерации**  
**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение**  
**высшего образования**  
**«Саратовский государственный аграрный университет**  
**имени Н.И. Вавилова»**

# **МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**краткий курс лекций**  
**для бакалавров IV курса**

**Направления подготовки**  
**38.03.02 Менеджмент**

**Профиль подготовки**  
**Управленческий и финансовый учет**

**Саратов 2016**

Рецензенты:

Заслуженный экономист РФ, заведующий сектором регулирования рынка в АПК,  
кандидат экономических наук, старший научный сотрудник ФГБНУ «ПНИИЭО АПК»

*Л.Е. Белокопытова*

Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
ФГБОУ ВО Саратовский ГАУ

*В.И. Андреев*

**Международные стандарты финансовой отчетности:** краткий курс

лекций для студентов IV курса направления подготовки 38.03.02 Менеджмент

/ И.В. Павленко // ФГБОУ ВО «Саратовский ГАУ». – Саратов, 2016. – 62 с.  
ISBN ...

Краткий курс лекций по дисциплине «Международные стандарты финансовой отчетности» составлен в соответствии с программой дисциплины и предназначен для студентов направления подготовки 38.03.02 Менеджмент. Краткий курс лекций содержит теоретический материал по основным вопросам формирования международных стандартов, принципов и методов оценки имущества и обязательств. Направлен на формирование у студентов знаний об основных методических подходах к ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности в соответствии с требованиями МСФО. Материал ориентирован на вопросы профессиональной компетенции будущих экономистов предприятий АПК.

УДК 334

## *Введение*

Международная стандартизация финансового учета и финансовой отчетности обусловлена процессом интеграции в сфере экономики, развитием рынков капитала, усилением роли транснациональных корпораций, увеличением затрат на подготовку финансовой отчетности. Она направлена на формирование международной учетной системы, разработку единого набора стандартов финансовой отчетности, применимых для компаний в любой стране.

Международные стандарты финансовой отчетности являются одним из актуальных направлений бухгалтерской деятельности. Они включают в себя не просто оценку совокупной стоимости активов и обязательств предприятия, но этапы представления и составления международных стандартов. В настоящее время отечественная практика составления и представления бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО опирается на международные стандарты, но в тоже время на основе традиционных подходов формируются новые методики, учитывающие современное состояние экономики, отраслевую принадлежность предприятия. Все это определяет необходимость изучения основ, отдельных методических подходов, конкретных методов и способов учета и составления отчетности по МСФО, что и является основной целью данного курса лекций.

## *Лекция 1*

# **СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.**

### *1.1 Виды учета*

**Учет** – информационная система, в которой осуществляется сбор, измерение, обработка и передача финансовой информации о самостоятельно хозяйствующем субъекте для принятия экономических решений.

Одной из составляющих систем бухгалтерского учета является **счетоводство**, которое представляет собой непрерывный процесс ведения учетных записей на счетах бухгалтерского учета.

Выделяют **финансовый учет** и **управленческий учет**, которые различаются прежде всего целями ведения и основными пользователями учетной информации.

Финансовый учет нацелен на подготовку финансовой отчетности для внешних пользователей, а управленческий учет – на сбор, обработку и анализ информации для осуществления эффективного управления деятельностью компании. Финансовый учет базируется на общепринятых в той или иной стране учетных правилах (стандартах), а организация управленческого учета полностью зависит от решения руководства каждой компании.

В большинстве стран правила финансового учета отличаются от правил налогового учета или налоговых расчетов. В США и Великобритании финансовый и налоговый учет существует параллельно, но при этом используется единая исходная база – данные первичного учета. В некоторых странах континентальной Европы, например во Франции и в Германии, система финансового учета испытывает влияние требований налогового законодательства.

Пользователей учетной информации можно подразделить на две группы:

внешние и внутренние.

К внешним пользователям относятся контрагенты компании. Одни из них имеют прямой финансовый интерес в деятельности компании (настоящие и потенциальные инвесторы, кредиторы), другие – косвенный (поставщики, покупатели, государственные ведомства, общественность и др.)

Внутренние пользователи – это руководители компании на всех уровнях управления: индивидуальные предприниматели и партнеры в частном бизнесе и товариществах, совет директоров, руководители высшего уровня, руководители подразделений.

## ***1.2. Стандартизация финансового учета и финансовой отчетности***

Стандартизация финансового учета и финансовой отчетности происходит на трех уровнях: национальном, региональном и международном.

В каждой стране существуют **национальные стандарты** финансового учета и финансовой отчетности, которые могут разрабатываться профессиональными бухгалтерскими организациями (в США, Великобритании) и государственными органами (во Франции, в Германии, России и др.). Стандарты финансового учета США носят название «Общепринятые бухгалтерские принципы» - ГААП.

*Следует отметить, что аббревиатура ГААП/GAAP часто используется для общей характеристики учетных стандартов разных стран: ГААП США, ГААП Великобритании, ГААП других стран.*

**Региональные стандарты** действуют в нескольких странах одного региона. К ним относятся бухгалтерские директивы, положения которых подлежат обязательному включению в национальное законодательство стран – членов ЕС, постановления Европейского Сообщества (ЕС). Также существуют региональные организации, разрабатывающие учетные стандарты стран Азиатского и Тихоокеанского регионов, Африки.

**Международная стандартизация** финансового учета и финансовой

отчетности обусловлена процессом интеграции в сфере экономики, развитием рынков капитала, усилением роли транснациональных корпораций, увеличением затрат на подготовку финансовой отчетности. Она направлена на формирование международной учетной системы, разработку единого набора стандартов финансовой отчетности, применимых для компаний в любой стране.

Ведущая роль в этом процессе принадлежит Комитету по международным стандартам финансовой отчетности. Активное участие в международной стандартизации принимают: Международная федерация бухгалтеров – МФБ, Международная организация комиссий по ценным бумагам – МОКЦБ, Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности при ООН, Организация экономического сотрудничества и развития – ОЭСР.

### ***1.3.Классификация моделей учета***

Системы финансового учета стран различны, что во многом определено влиянием на них следующих факторов:

- правовой системы,
- политических процессов (*так высокая степень регламентации учета характерна для стран, в которых государство играет существенную роль в экономике*),
- уровня экономического развития (*степень развития производства, сложность системы управления, особенности финансовой системы оказывают воздействие на формирование и развитие учетных принципов и процедур*),
- национальных традиций (*в ряде стран континентальной Европы финансовый учет ориентирован преимущественно на интересы кредиторов, поэтому преобладает консервативный подход при признании прибыли, определении стоимости активов*),
- географического положения (*бывшие колонии Великобритании,*

*Франции и Германии заимствовали определенные черты учетных систем этих стран),*

- исторического развития (так необходимость разработки общепринятых бухгалтерских принципов США возникла как прямое следствие экономического кризиса 30-х годов 20-го века) и др.

Несмотря на разнообразие учетных систем, существуют разные их классификации. Одной из наиболее известных является трехмодельная классификация, в рамках которой выделяют англо-американо-голландскую, континентальную и южноамериканскую учетные модели.

**Англо-американо-голландская модель.** Данная модель учета характерна для стран с хорошо развитыми фондовыми рынками, поэтому система учета отличается максимальной степенью раскрытия информации, прежде всего для инвесторов и кредиторов. Стандарты ведения финансового учета и формирования финансовой отчетности разрабатываются при активном участии профессиональных организаций. Страны с этой моделью учета отличаются высоким профессиональным уровнем бухгалтеров и пользователей финансовой отчетности, отсутствием единого плана счетов (каждая компания разрабатывает свой план счетов) и базируются на постулате «разрешено то, что не запрещено». Учетные системы этих стран отличаются относительной гибкостью, отсутствием жесткой регламентации.

**Континентальная модель.** Этой модели придерживается большая часть стран Европы, а также Япония. Для них характерно наличие законодательного регулирования бухгалтерского учета, консервативный подход при формировании учетной политики, использование национальных планов счетов бухгалтерского учета, построенных по принципу кодекса. Во многих странах деятельность компаний тесно связана с банками, которые являются основными поставщиками финансовых ресурсов. Финансовая отчетность ориентируется в большей степени на удовлетворение информационных потребностей налоговых и иных органов государственного регулирования. Основной постулат: «разрешено то, что разрешено».

**Южноамериканская модель.** Особенностью стран с такой моделью является ориентация систем учета на высокий уровень инфляции. Финансовая отчетность нацелена на государственные потребности, прежде всего налоговые, и строго регламентирована.

#### ***1.4. Деятельность Комитета по международным стандартам финансовой отчетности***

Различия национальных учетных систем, связанные с особенностями экономического развития стран, спецификой их законодательства и другими факторами, создают дополнительные препятствия на пути международной интеграции. Международная координация учета ведется уже более 100 лет. Начало ей было положено в 1904 г., когда в Сент-Луисе (США) прошел первый Международный конгресс бухгалтеров. До – второй мировой войны было проведено еще четыре конгресса. А на первом послевоенном конгрессе, прошедшем в 1952 г. в Лондоне, было принято решение проводить конгрессы каждые 5 лет.

Конгресс в Сиднее (1972 г.) был связан с созданием Международного координационного комитета по развитию бухгалтерской профессии, (МККРБП), просуществовавшего до 1977 г. На конгрессе в Мюнхене (1977 г.) было объявлено о его преобразовании в Международную федерацию бухгалтеров (МФБ). В Федерации представлено 80 стран.

Одним из самых важных для организации учета событий тех лет было создание КМСФО (Комитета по международным стандартам финансовой отчетности), который был основан в 1973 г. по соглашению между профессиональными организациями бухгалтеров Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Ирландии, Великобритании и США.

Хотя КМСФО и не зависит от других организаций, однако с 1983 г. у него сложились деловые отношения с Международной федерацией бухгалтеров. Эти две организации ведут совместную работу, но в разных областях. При этом в

состав КМСФО входят все профессиональные бухгалтерские организации, которые являются членами МФБ. Федерация не издает учетных стандартов. Однако ее роль в процессе стандартизации весьма значительна, поскольку, во-первых, именно МФБ проводит конгрессы бухгалтеров и, во-вторых, вносит существенные вклады в доходную часть бюджета Комитета по международным стандартам.

В 1987 г. началось сотрудничество КМСФО с Международной организацией комиссий по ценным бумагам (МОКЦБ). На очередной конференции МОКЦБ было принято решение о необходимости способствовать расширению практики использования международных стандартов в области учета и аудита. В результате в 1993 г. между КМСФО и МОКЦБ подписано соглашение, в соответствии с которым компании, желающие получить котировку на фондовой бирже, должны составлять отчетность в соответствии с международными стандартами учета.

В настоящее время стандартизацией учета помимо КМСФО занимается также Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам в области учета и отчетности при ООН и Рабочая группа по учетным стандартам Организации экономического сотрудничества и развития. Однако общепризнанно, что ведущая роль в этом процессе принадлежит КМСФО.

Следовательно, *Комитет по международным стандартам финансовой отчетности* – независимая организация, главной целью создания которой является достижение единообразия учетных принципов, которыми пользуются предприятия и организации во всем мире для составления финансовой отчетности.

Штаб-квартира КМСФО размещается в Лондоне. *(До 2000 г. в составе Комитета насчитывалось 153 организаций-членов и 112 стран).*

Общее руководство деятельностью осуществляют 22 попечителя (6 человек представляют Азиатско-Тихоокеанский регион; 6-Европу; 6-Северную Америку; 1-Африку; 1-Южную Америку; 2-другие регионы), которые являются

представителями профессионального сообщества, в том числе аудиторами, составителями финансовой отчетности, представителями научных кругов.

Работа КМСФО финансируется профессиональными бухгалтерскими организациями, транснациональными компаниями, финансовыми институтами и другими организациями. КМСФО также получает прибыль от продажи собственных разработок и публикаций.

В функции Комитета входит:

- в интересах общественности формулировать и публиковать стандарты бухгалтерского учета для их использования в процессе составления финансовой отчетности, а также обеспечивать их принятие и исполнение во всем мире;
- проводить общую работу по улучшению и унификации правил, стандартов бухгалтерского учета и процедур, относящихся к составлению финансовой отчетности.

Организационная структура КМСФО характеризуется наличием пяти функциональных уровней:

Правление комитета;

Попечительский совет;

Консультативная группа;

Интерпретационная комиссия;

Персонал Комитета.

Правление контролирует деятельность КМСФО и представителей бухгалтерских организаций из 13 стран, назначенных Советом МФБ, и не более четырех других организаций, занимающихся вопросами составления финансовых отчетов.

Роль Попечительского совета состоит в содействии принятию международных стандартов бухгалтерского учета и укреплению авторитета Комитета.

В 1981 г. Правление КМСФО основало международную Консультативную группу, включающую представителей международных организаций

разработчиков и пользователей финансовой отчетности, а также организаций, регулирующих биржевую деятельность и обращение ценных бумаг.

Правление КМСФО дважды в год встречается с Консультативной группой для обсуждения проектов Комитета, его рабочей программы и долгосрочной перспективы развития. Таким образом, Консультативная группа играет важную роль в процессе разработки и принятия международных стандартов бухгалтерского учета.

Для достижения наибольшей степени приемлемости Международных стандартов финансовой отчетности в условиях их использования на уровне компаний в 1996 г. была основана Интерпретационная комиссия. В нее входят эксперты, являющиеся представителями организаций, составляющих Консультативную группу. Они участвуют в обсуждении и принятии международных учетных стандартов. Работа Интерпретационной комиссии является одним из наиболее приоритетных направлений в развитии КМСФО.

### ***1.5. Процесс разработки международных стандартов***

Традиционный процесс разработки международных стандартов бухгалтерского учета включает шесть этапов:

**I этап – формирование Редакционной комиссии.** Она обычно включает в себя представителей бухгалтерской профессии не менее, чем из трех различных стран. Ее возглавляет уполномоченный представитель Правления.

**II этап – разработка проекта международного стандарта.** Редакционная комиссия рассматривает возникающие вопросы подготовки и представления финансовых отчетов, а также обсуждает план работы КМСФО над этими вопросами. Помимо этого Редакционная комиссия изучает требования к бухгалтерскому учету и учетную практику на национальном и региональном уровне, включая различные бухгалтерские системы в различных экономических условиях. В результате обсуждения указанных вопросов Редакционная комиссия представляет на рассмотрение Правления «Общий

план разработки проекта международного стандарта финансовой отчетности».

**III этап – подготовка рабочего проекта положений стандарта.** Редакционная комиссия готовит «Рабочий проект положений» целью которого является установление тех принципов, которые будут использованы при подготовке «Проекта международного стандарта финансовой отчетности». Все заинтересованные стороны могут вносить свои предложения и замечания на стадии рассмотрения проекта, которая обычно длится четыре месяца.

**IV этап – утверждение Правлением рабочего проекта положений стандарта.** Редакционная комиссия просматривает перечень замечаний по «Рабочему проекту положений» и согласовывает его окончательный вариант, после чего документ представляется на утверждение Правления и используется в качестве базы подготовки «Проекта международного стандарта финансовой отчетности».

**V этап – составление плана разработки международного стандарта.** Редакционная комиссия разрабатывает план «Проекта международного стандарта финансовой отчетности», который впоследствии рассматривается и в случае его принятия публикуется, все заинтересованные стороны могут вносить свои предложения и замечания на стадии рассмотрения проекта, которая обычно длится от одного месяца до полугода.

**VI этап – подготовка проекта международного стандарта.** Редакционная комиссия рассматривает все предложения и замечания и готовит «Проект международного стандарта финансовой отчетности» на рассмотрение Правления. После утверждения проекта, для чего необходимо не менее голосов членов Правления, публикуется новый стандарт бухгалтерского учета.

Таким образом, можно сказать, что роль КМСФО в международном бизнесе постоянно возрастает. Это проявляется в различных аспектах. Во-первых, постоянно увеличивается число членов Комитета. Во-вторых, стандарты имеют весьма солидную поддержку со стороны бизнеса, так как крупнейшие транснациональные корпорации уже сейчас составляют отчетность в соответствии с международными стандартами. В-третьих, к работе Комитета

прямо или косвенно привлекаются другие международные профессиональные организации. В-четвертых, изменилось отношение к стандартизации учета, а следовательно, и к работе КМСФО. Причем не только со стороны национальных профессиональных институтов, но и правительственных органов экономически развитых стран, которые в условиях интеграции стали принимать решения о целесообразности

### ***1.6 Причины внедрения МСФО в России***

Глобализация рынков товаров капиталов за последние два десятилетия прошлого века существенно повысила требования к качеству публичной финансовой отчетности. Стала очевидной потребность всех участников рынка в прозрачной (более открытой) информации о финансовом положении и результатах деятельности каждого участника, выступающего на рынке.

Однако, принимающие решения лица склонны к конфиденциальности, позволяющей скрыть сведения о некомпетентных ошибочных решениях, уйти от ответственности. Понимание необходимости бесперебойной, бесконфликтной работы рыночных механизмов, способствующей нормальной рентабельности рыночных операций, заставляет участников рынка заботиться о прозрачности своей публичной отчетности. Но противоречие между прозрачностью и конфиденциальностью реально существует. Его преодоление, хотя бы и частичное, происходит на базе осознания выгоды прозрачной отчетности для всех, в том числе и для ее составителей.

Прозрачная отчетность будет полезной участникам рынка и широкой общественности при условии, что она понятна или может быть понята всеми заинтересованными пользователями. Непременным условием прозрачности отчетности является ее составление по единым хорошо продуманным правилам, которые известны всем.

Причины повышенного интереса к МСФО в России:

1) **недостаток притока инвестиций в Россию** из-за отсутствия достоверной информации об истинном финансовом положении и финансовых

результатах организации, пытающейся получить инвестиции. Для российских компаний выход на крупнейшие фондовые биржи возможен при условии признания ими международных стандартов учета. Формирование отчетности в соответствии с МСФО – одно из условий, которые открывают российским предприятиям возможность приобщения к международным рынкам капитала;

2) **отличие финансовой отчетности**, сформированной по международным стандартам, от финансовой отчетности, составленной по российским стандартам бухгалтерского учета. Международные стандарты ориентируются на конкретных пользователей и исходят из критерия полезности финансовой информации для принятия пользователями экономических решений;

3) **расширение круга полномочий и ответственности российских бухгалтеров**, повышение их знаний и навыков, что приводит к увеличению достоверности и значимости финансового учета и устойчивости экономики страны в целом;

4) **использование МСФО** позволяет сократить время и ресурсы для разработки новых правил ведения бухгалтерского учета. Приближение российской системы учета и отчетности к МСФО позволит решить проблему создания эффективной системы бухгалтерского учета.

### ***1.7 Основные принципы и концепции международной системы финансового учета и финансовой отчетности***

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности руководствуется при составлении МСФО общими принципами их подготовки и составления.

«Принципы подготовки и составления финансовой отчетности» (далее – Принципы) сформулированы в виде отдельного документа, предваряющего свод МСФО. Данный документ не является стандартом, не заменяет стандарты, не содержит требований и рекомендаций, обязательных для применения в

бухгалтерском учете при подготовке и составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности. Составители документа специально подчеркивают, что если некоторые положения отдельных стандартов (МСФО) противоречат Принципам, то применяются положения утвержденного стандарта. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности полагает, что при разработке и уточнении новых версий МСФО их расхождения с Принципами будут уменьшаться и постепенно сойдут на нет.

Принципы раскрывают общие подходы КМСФО к содержанию международных стандартов, помогают составителям и пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также аудиторам правильно интерпретировать отдельные положения МСФО и отражение операций, еще не охваченных стандартизацией.

В Принципах излагаются основные цели финансовой (бухгалтерской) отчетности и общие концепции, лежащие в основе их составления и представления.

*Целью финансовой (бухгалтерской) отчетности* является предоставление необходимой полезной информации всем потенциальным пользователям, заинтересованным в получении информации о финансовом положении предприятия и его изменениях, о результатах хозяйственной деятельности, эффективности управления и степени ответственности руководителей за порученное дело. В документе о Принципах сформулированы различные информационные потребности пользователей отчетной бухгалтерской информации: потенциальных инвесторов; акционеров; работников предприятия и общественности; заимодавцев, поставщиков и покупателей; правительственных органов – налоговых, статистических, регулирующих и др.

*Финансовая (бухгалтерская) информация* не в состоянии полностью удовлетворить потребности любых пользователей, но Принципы провозглашают, что бухгалтерские отчеты должны быть более информативными, содержать необходимую дополнительную информацию, удовлетворяющую максимум потребностей ее пользователей; финансовое

положение, зависящее от имеющихся в распоряжении предприятий экономических ресурсов, их размещения и ликвидности, способности адаптироваться к изменениям внешней среды, определяется **отчетом о финансовом положении** (бухгалтерским балансом). Результаты деятельности предприятия, определяющие его экономическую эффективность, отражаются в **отчете о прибылях и убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата**. Информация об изменениях финансового положения характеризуется движением всех финансовых ресурсов, оборотных средств (ликвидных активов), денежных средств раскрывается в **отчете о движении денежных средств**. А в **отчете об изменениях в собственном капитале** – информация о вложениях собственников и распределении совокупной прибыли за период. Большое значение Принципы придают примечаниям и дополнительным материалам, прилагаемым к финансовой отчетности. В российских условиях – это пояснения к отчетному бухгалтерскому балансу.

### ***1.8. Общие подходы к подготовке и представлению финансовых отчетов***

Составление финансовой отчетности по международным стандартам предполагает соблюдение основополагающих правил (принципов), которые определяют общий подход к подготовке и представлению финансовых отчетов.

Прежде всего, необходимо отметить, что применение МСФО базируется *на двух принципах*: непрерывности деятельности и начисления. Рассмотрим их более подробно.

**Принцип непрерывности деятельности** предполагает, что предприятие действует и будет продолжать действовать в обозримом будущем (по крайней мере в течение года). Отсюда следует, что предприятие не имеет ни намерения, ни необходимости ликвидировать или сокращать масштабы своей деятельности (следовательно, она будет способна в срок погасить все имеющиеся обязательства). Если же существует такое намерение или необходимость, то финансовая отчетность должна констатировать этот факт в следующем

порядке:

- отражать оценку имущества по ликвидационной стоимости;
- производить списание активов, которые не могут быть получены в полном объеме;
- осуществлять начисление обязательств в связи с прерыванием договоров и экономическими санкциями.

**Принцип начисления** исходит из того, что доходы и расходы предприятия отражаются по мере их возникновения, а не по мере фактического получения или выплаты денежных средств или их эквивалентов. Таким образом, этот принцип предполагает:

- признание результата операции по мере ее совершения;
- отражение операций в отчетности того периода, в котором они были осуществлены;
- формирование информации об обязательствах к оплате и обязательствах к получению, а не только о фактически произведенных и полученных платежах.

Реализация принципа начисления обеспечивает признание доходов и расходов по мере возникновения экономических выгод и потребления ресурсов. Финансовые отчеты, подготовленные на основе этого принципа, информируют пользователей не только о прошлых сделках, включающих оплату и поступление денежных средств, но и о будущих обязательствах заплатить денежные средства и будущих поступлениях денежных ресурсов. Принцип начисления дает возможность прогнозировать влияние совершенных операций на финансовое положение.

**Пример 1:** Компания продает продукцию в декабре 2015г., а денежные средства поступят от покупателя в январе 2016г. Согласно методу начисления выручка должна быть признана в финансовой отчетности, подготовленной за 2015г., когда была осуществлена операция по продаже продукции покупателю. В этом же периоде подлежит списанию себестоимость реализованной продукции – расходы, соотносящиеся с доходом от реализации.

Пример 2: Начисление заработной платы работникам компании за последний месяц отчетного года производится в конце этого месяца (например, декабря), а выплата – в начале следующего отчетного периода (например, в начале января). Применение метода начисления означает, что расходы по заработной плате должны быть отражены в отчете о прибылях и убытках отчетного периода, несмотря на то, что деньги еще не выплачены.

При ведении финансового учета и составлении финансовой отчетности используется **концепция отчетного периода**, согласно которой учетная информация собирается, обрабатывается и представляется за равные интервалы времени. Под финансовым годом подразумевается отчетный период продолжительностью 12 месяцев, при этом он не всегда совпадает с календарным годом (например, отчетный период, который начинается 1 июля текущего года и заканчивается 30 июня следующего года).

Существуют также *качественные критерии информации*, содержащейся в финансовых отчетах, которые призваны делать информацию полезной для пользователей: – *прозрачность, значимость, достоверность и сопоставимость*.

**Прозрачность** (понятность) является основным качеством информации, так как предполагает ее быстрое восприятие пользователями.

**Значимость.** Информация должна быть значимой для принятия решений пользователями. Значимость информации определяется ее существенностью, своевременностью и рациональностью. Информация считается существенной, если ее отсутствие или искаженное представление могут повлиять на экономические решения пользователей. Информация своевременна в том случае, когда она не способствует задержке в принятии адекватных экономических решений. Рациональной информацией можно назвать тогда, когда выгода от ее получения превышает стоимость ее обеспечения.

**Достоверность.** Информация достоверна в том случае, когда она не имеет значимых ошибок и объективна. Достоверная информация должна отвечать следующим требованиям:

- полное представление – информация должна полностью отражать факты хозяйственной деятельности;

- преобладание сущности над формой – информация должна принимать во внимание не столько юридическую сторону сделок и иных фактов хозяйственной деятельности, сколько их экономическую сущность;

- нейтральность – информация должна быть нейтральной в целях обеспечения ее надежности то есть, информация в отчетах не должна быть сфабрикованной, а должна отражать только те факты, которые реально имели место;

- осмотрительность – это соблюдение в процессе принятия решений достаточной меры осторожности в оценке активов и пассивов.

**Сопоставимость.** Информация, содержащаяся в финансовой отчетности организации, должна быть сопоставимой во времени и сравнимой с информацией других предприятий для идентификации тенденции финансового положения и результатов деятельности. Поэтому измерение и отражение всех хозяйственных операций следует проводить последовательно, в соответствии с выбранной учетной политикой.

На практике часто необходимо найти оптимальное сочетание всех качественных характеристик исходя из потребностей пользователей и приоритетов самих предприятий.

Все перечисленные принципы мировой практики учета нашли отражение в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Минфином РФ еще в 1998 г.

## ***1.9 Элементы финансовой отчетности***

Основными элементами финансовой отчетности являются активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы.

**Активы** – это контролируемые организацией ресурсы, использование которых, возможно, вызовет в будущем приток экономической выгоды.

Будущая экономическая выгода, воплощенная в активе, – это потенциал, вкладываемый прямо или косвенно в приток денежных средств или их эквивалентов. Будущие экономические выгоды от использования активов могут возникать в тех случаях, когда:

- актив используется обособленно или в сочетании с другим активом для производства товаров и услуг, предназначенных для реализации;
- актив обменивается на другие активы;
- актив используется для погашения обязательств;
- актив распределен между владельцами (собственниками) организации.

При этом в балансе могут отражаться объекты, которые не находятся в собственности компании, но выгоды от использования которых она контролирует (например, арендованные основные средства).

**Обязательства** – это существующая на отчетную дату реальная задолженность организации, погашение которой вызывает уменьшение экономической выгоды в виде оттока ресурсов, чтобы удовлетворить претензии другой стороны. Обязательства могут возникать в силу действия договора или правовой нормы.

Погашение обязательств может осуществляться различными способами:

- оплатой;
- передачей других активов;
- предоставлением услуг;
- замещением данного обязательства другим;
- обменом обязательств на собственный капитал;
- снятием требования со стороны кредитора.

В некоторых случаях компания может признать в качестве долга будущие выплаты. Это характерно для тех случаев, когда они базируются на ежегодных закупках или носят постоянный характер. В качестве примера таких обязательств можно привести существующие гарантийные обязательства и отчисления в пенсионные фонды.

*Собственный капитал* – это остаточный интерес в активах предприятия после вычета обязательств. Иными словами, капитал представляет собой вложения собственников и накопленную прибыль организации.

В балансовом отчете элемент капитала может быть разделен на составные подэлементы, представляющие интерес для пользователей. Принципы предусматривают, что в акционерном предприятии капитал подразделяется по крайней мере на три статьи: средства, внесенные акционерами; нераспределенная прибыль; резервы, представляющие выделение нераспределенной прибыли, и отдельно корректировки, обеспечивающие поддержание капитала.

В соответствии с *финансовой концепцией поддержания капитала* считается, что капитал сохраняется, если его величина к концу отчетного периода за вычетом сумм, внесенных акционерами или выплаченных акционерам, равняется его величине, зафиксированной в начале отчетного периода. Любое превышение стоимости активов либо снижение суммарной стоимости обязательств, либо того и другого вместе признается в качестве прибыли данного отчетного периода. Этот метод измерения сохранности капитала и признания прибыли называется **методом измерения в номинальных денежных единицах**. В условиях инфляции данный метод искажает реальную величину прибыли и факт действительного поддержания величины капитала. В условиях инфляции применяется **метод измерения в единицах (постоянной) покупательной способности денег**.

В данном случае в качестве прибыли может рассматриваться только та часть повышения стоимости активов, которая больше величины увеличения общего уровня цен за данный отчетный период. Номинальное повышение стоимости активов, соответствующее увеличению общего уровня цен, рассматривается в качестве корректировки стоимости реального функционирующего капитала и включается в резерв инфляционного прироста капитала, то есть считается неотъемлемой частью этого капитала и признаваться в качестве прибыли отчетного периода не может.

Финансовая концепция поддержания капитала является весьма распространенной и применяется чаще всего при составлении финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами.

В соответствии с *физической концепцией поддержания капитала* исходят из того, что капитал сохраняется, если организация в конце отчетного периода имеет такой же уровень производственного потенциала или операционных возможностей, которые она имела в начале этого же периода. В качестве основы для измерения активов и обязательств принимается текущая стоимость. Все изменения цен, отражающиеся на стоимости активов и обязательств, относятся к оценке физических производственных возможностей предприятия и считаются корректировками стоимости функционирующего капитала. Они (изменения цен) включаются в капитал и не относятся к суммам, увеличивающим прибыль. Прибылью отчетного периода признается остаток приращения активов после вычета величины сохраняемых физических производственных возможностей за отчетный период. Иными словами, прибыль представляет стоимость увеличения производственных возможностей за отчетный период, включая и производственные запасы, и финансовые операционные статьи.

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России не содержит положений, связанных с поддержанием капитала, но, судя по некоторым законодательным актам и сложившейся практике, она в целом тяготеет к финансовой концепции поддержания капитала МСФО, хотя и не полностью адекватна ей.

**Финансовый результат** организации характеризуется такими элементами как:

*доходы* – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или увеличения активов либо уменьшения обязательств, которые в итоге приводят к увеличению собственного капитала (за исключением вкладов владельцев в уставный капитал); доход включает в себя выручку, полученную в результате основной деятельности организации, и

доходы, полученные в результате неосновной деятельности;

**расходы** – это уменьшение экономической выгоды в отчетном периоде в форме оттока или использования активов либо возникновения обязательств, которые ведут к уменьшению собственного капитала (за исключением распределения собственного капитала между владельцами); расходы включают в себя затраты и убытки, возникающие в ходе основной деятельности предприятия.

### ***1.10 Критерии существенности***

Признание объекта в качестве элемента финансовой отчетности возможно только при условии соответствия приведенным определениям (активов, обязательств, капитала, доходов и расходов) и при выполнении двух критериев существенности:

- существует вероятность, что любая будущая экономическая выгода, связанная со статьей, будет поступать в компанию или убывать из нее, т. е. организация получит или потеряет какие-либо будущие экономические выгоды, обусловленные объектом;

Пример: **Первый критерий** использует понятие вероятности будущей экономической выгоды. Это понятие соотносится с неопределенностью среды, в которой работает предприятие. При подготовке финансовых отчетов степень неопределенности оценивается исходя из имеющихся данных. Например, если существует уверенность в том, что счета дебиторов будут оплачены и отсутствует возможность противоположного исхода, то эти счета принимаются как активы. Если же есть вероятность неоплаты по большому количеству дебиторских счетов, то в данном случае дебиторская задолженность считается расходом.

- статья имеет стоимость, измеряемую с большой степенью надежности и достоверности.

Пример: **Вторым критерием** функционирования статьи является наличие

стоимости, измеренной с большой степенью достоверности. Использование разумных оценок статей является неотъемлемой частью финансовых отчетов, однако при невозможности дать таковую статья не признается в балансовом отчете или в отчете о прибылях и убытках. Например, ожидаемые доходы, которые, возможно, будут получены в результате удовлетворения законных претензий, могут соответствовать определению как актива, так и дохода. Однако если невозможно дать их оценку с большой степенью достоверности, статья не должна быть принята в качестве актива или дохода, а само существование претензии будет раскрыто в приложениях к отчетности.

Соответствие между элементами обуславливает взаимосвязь в их признании. Так, признание определенного актива автоматически требует признания соответствующего дохода или обязательства.

### ***1.11. Оценка элементов финансовой отчетности***

Существенным также является *вопрос измерения элементов финансовых отчетов*. Измерение – это определение денежной суммы, на основании которой элементы финансовых отчетов должны быть признаны и внесены в балансовый отчет и в отчет о прибылях и убытках. Этот вопрос включает в себя выбор определенной основы измерения. В качестве последней могут выступать:

**Первоначальная стоимость.** Активы и обязательства отражаются по исторической стоимости (фактической стоимости) на момент их возникновения.

**Текущая стоимость.** Активы показываются в отчете по их текущей рыночной стоимости, т. е. в сумме денежных средств, которые могут быть получены в результате продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации. Обязательства отражаются в отчете в сумме денежных средств, необходимых для того, чтобы оплатить их в настоящее время.

**Ликвидационная стоимость.** Активы записываются по сумме денежных

средств, которые могут быть получены от продажи при ликвидации компании. Обязательства отражаются по первоначальной стоимости.

**Реальная стоимость.** Активы показываются по дисконтированной стоимости будущих чистых поступлений денежных средств, которые должны обеспечивать возобновление активов при нормальном функционировании организации. Обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущих чистых отчислений денежных средств, которые могут быть использованы для погашения обязательств при нормальном течении бизнеса.

**Дисконтированная стоимость** для активов – дисконтированная величина будущих чистых денежных потоков, которые, как предполагается, будут создаваться активом в ходе нормальной деятельности. Для обязательств определяется как дисконтированная величина будущих чистых оттоков денежных средств, которые предположительно потребуются для погашения обязательств в ходе нормальной деятельности.

**Справедливая стоимость** – одно из ключевых и относительно новых понятий МСФО. Как оценка целого класса активов – финансовых инструментов – она впервые появилась в МСФО-32 (1995 г.) и за это время затронула существенное число балансовых статей и продолжает вытеснять традиционную стоимость. Справедливая стоимость оказалась достаточно удобным инструментом и для расширения состава балансовых статей.

Определение справедливой стоимости появилось в МСФО-39. В соответствии с этим определением, содержащимся и в МСФО-40, *«справедливая стоимость – сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами».*

За основу измерений при подготовке финансовых отчетов предприятия принимают первоначальную стоимость. Обычно она комбинируется с другими оценками. Например, при оценке материально-производственных запасов из двух стоимостей – покупной или рыночной – выбирают меньшую. Ценные

бумаги, обращающиеся на рынке, отражаются по рыночной цене, а обязательства по пенсионному обеспечению оцениваются по их реальной стоимости.

### ***1.12 МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»***

Международный стандарт финансовой отчетности «Представление финансовой отчетности» (МСФО-1) раскрывает структуру и содержание каждой из форм отчетности. В настоящем стандарте излагаются общие требования по предоставлению финансовой отчетности, рекомендации по ее структуре и минимальные требования по ее содержанию. Эти требования направлены в первую очередь на обеспечение сравнимости информации, содержащейся в финансовых отчетах.

**Финансовая отчетность общего назначения** (именуемая «финансовая отчетность») – это отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности получить отчетность, подготовленную специально для удовлетворения их особых информационных нужд.

Для выполнения этой задачи финансовая отчетность должна включать данные об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах (включая прибыли и убытки), движении денежных средств, взносах и распределениях среди собственников. Эти материалы, содержащиеся в приложениях к финансовым отчетам, помогают пользователям в прогнозировании способностей предприятия аккумулировать экономические выгоды.

**Практически невозможно.** Применение какого-либо требования представляется практически невозможным, когда предприятие не может его применить, несмотря на все реально возможные попытки сделать это.

**Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО (IFRS))** – это стандарты и разъяснения, принятые Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности. Они состоят из:

- Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS) – для малых и средних предприятий;
- Международных стандартов финансовой отчетности (IAS);
- Разъяснений, подготовленных Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности.

**Прочий совокупный доход** включает статьи дохода и расхода (в том числе корректировки в отношении реклассификации), которые не признаны в составе прибыли или убытка, как того требуют или допускают другие МСФО. Компоненты прочего совокупного дохода включают:

(a) изменения прироста стоимости от переоценки (см. **МСФО (IAS) 16** "Основные средства" и **МСФО (IAS) 38** "Нематериальные активы");

(b) переоценка пенсионных планов с установленными выплатами (см. **МСФО (IAS) 19** "Вознаграждения работникам");

(c) прибыли и убытки, возникающие от перевода финансовой отчетности иностранного подразделения (см. **МСФО (IAS) 21** "Влияние изменений обменных курсов валют");

(d) прибыли и убытки от инвестиций в долевыми инструментами, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прочего совокупного дохода в соответствии с **пунктом 5.7.5 МСФО (IFRS) 9** "Финансовые инструменты";

(e) эффективную часть прибылей и убытков от инструментов хеджирования при хеджировании денежных потоков (*хеджирование* — это договоренность купить или продать что-либо (товар, валюту, ЦБ) по определенной цене в будущем, с целью **минимизации риска непредвиденного колебания рыночной цены** на этот объект хеджирования в будущем. (см. **МСФО (IAS) 39** "Финансовые инструменты: признание и оценка");

**Собственники** - это держатели инструментов, классифицируемых как долевыми.

**Прибыль или убыток** - общая сумма дохода за вычетом расходов, за исключением компонентов прочего совокупного дохода.

**Общий совокупный доход** - изменение в капитале в течение периода в результате операций и других событий, не являющееся изменением в результате операций с собственниками в их качестве собственников.

Общий совокупный доход включает все компоненты "прибыли или убытка" и "прочего совокупного дохода".

Хотя в настоящем стандарте используются термины "прочий совокупный доход", "прибыль или убыток" и "общий совокупный доход", предприятие может использовать другие термины для описания общих сумм, если их значение очевидно. Например, предприятие может использовать термин "чистая прибыль" для описания прибыли или убытка.

### ***1.13. Требования и условия составления финансовой отчетности***

Финансовая отчетность должна достоверно отражать финансовое положение, финансовые результаты за отчетный период и движение денежных средств отчитываемой компании. Ее достоверность обеспечивается неукоснительным применением всех положений МСФО, правильным выбором и применением учетной политики, позволяющей представлять уместную, надежную, сопоставимую и понятную информацию, которая вместе с правильно проводимым дополнительным ее раскрытием в пояснительных примечаниях позволяет пользователям понять сущность проведенных компанией операций, событий, происшедших в ходе ее деятельности, и их влияние на финансовые результаты и финансовое положение компании.

**Учетная политика** обобщает совокупность конкретных принципов, основополагающих условий и практических правил, принятых данной компанией для составления и представления финансовой отчетности, обеспечивающих:

- уместность отчетной информации для пользователей при принятии ими необходимых решений;
- достоверное отражение результатов деятельности и финансового положения

компании;

- нейтральность и осмотрительность;
- полное включение в отчетность всех существенных показателей, событий и сделок.

Учетная политика должна обеспечить надежность отчетной информации, представление информации исходя из экономического содержания операций независимо от оформления их в конкретной юридической форме.

**Действующая организация.** Финансовая отчетность по МСФО должна составляться исходя из принципа о непрерывности деятельности организации в обозримом будущем, но не менее 12 месяцев после отчетной даты. Если администрация не имеет причин для прекращения деятельности, она должна объявить об этом в примечаниях. Если есть веские основания считать, что у пользователей отчетности могут возникнуть сомнения в устойчивости деятельности организации в ближайшем будущем, в примечаниях к финансовой отчетности следует привести обоснованные фактами и расчетами доводы, опровергающие все возможные сомнения.

Последовательность содержания отчетности необходимо сохранять от одного отчетного периода к другому. Не следует без нужды и серьезных оснований изменять классификацию и содержание отдельных статей отчетных форм, методику учета и оценки различных показателей отчетности.

Стандарт предусматривает всего три основания для изменений в последовательности содержания финансовой отчетности:

- значительные изменения в характере операций компании, крупные приобретения в отчетный период или значительное выбытие имущества, изменения в обязательствах по заимствованию;
- вывод на основе аналитических исследований о возможности лучше и всесторонне представить информацию о результатах деятельности и финансовом положении в измененной отчетности;
- изменения, предписываемые вновь вводимыми МСФО.

Во всех случаях нарушения последовательности содержания отчетности

необходимо помнить об обеспечении сопоставимости информации с тем, чтобы сравнение показателей отчетности можно было выполнять без больших затруднений.

**Метод начисления** должен обязательно применяться при составлении и представлении финансовой отчетности. Исключение из этого правила относится только к отчету о движении денежных средств (суть метода начислений состоит в том, что хозяйственные операции и совершившиеся события отражаются в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в том отчетном периоде, в котором они действительно произошли, независимо от выплаты или поступления денежных средств в оплату этих операций и событий).

Расходы отражаются тогда, когда возникают и отражаются в учете соответствующие доходы. В отсутствии доходов понесенные расходы отражаются на бюджетно-регулирующих статьях как расходы будущих периодов или переходящие на следующий период расходы на незавершенное производство или создание товарных запасов. Так действует **принцип соотношения расходов с доходами**.

В стандарте сказано, что «каждая существенная статья должна представляться в финансовой отчетности отдельно. Несущественные суммы должны объединяться с суммами аналогичного характера или назначения и не должны представляться отдельно». При составлении отчетности следует исходить из того, что нельзя засорять отчетность несущественными статьями, затрудняя тем самым ее восприятие и понимание пользователями.

Как отделить существенную информацию от несущественной? Точных количественных критериев не существует, хотя в отдельных положениях говорится, что статьи, превышающие общего итога по данному отчету, следует признавать существенными. В качественном отношении информация признается существенной, если ее отсутствие или недостаточное раскрытие может оказать влияние на те решения, которые пользователи принимают на основе финансовой отчетности.

Статьи активов и обязательств, доходов и расходов не подлежат зачету и отражаются в отчетности отдельными статьями в случаях, когда они являются существенными. Взаимозачет возможен только тогда, когда:

- МСФО требуют или разрешают зачет;
- статьи активов, обязательств, прибылей, убытков, сопутствующих им расходов определяются как несущественные.

Важно понять, что взаимозачеты статей в финансовой отчетности снижают понимание пользователями проведенных организацией операций; уменьшают их возможности по прогнозированию будущих денежных потоков, результатов деятельности и финансового состояния организации.

**Отчетный период и сроки представления.** Отчетным периодом для финансовой отчетности признается календарный год. Начало отчетного периода может быть определено с 1-го числа любого месяца года. Внутригодовая отчетность по кварталам или месяцам считается промежуточной и представляется пользователям по решению руководства организации.

Важным условием полезности информации является своевременность представления финансовой отчетности пользователям. Стандарт устанавливает предельный срок составления и предоставления отчетности в соответствии с законодательством или обычаями делового оборота на рынках отдельных стран.

#### ***1.14. Структура и содержание финансовой отчетности***

Каждый отчет, входящий в финансовую отчетность, должен иметь наименование, выделяющее его из других форм отчетности. Кроме того, финансовая отчетность – а если это необходимо, то и каждый отдельный отчет – включает общую справочную информацию, характеризующую:

- название и фирменное обозначение организации;
- указание на охват представляемой отчетности только одной организации или нескольких организаций, входящих в консолидированную группу;

- сведения об отчетной дате, на которую составлен бухгалтерский баланс, об отчетном периоде по итогам операций которого составлены другие финансовые отчеты;
- отчетная валюта с указанием единицы ее измерения, примененная для составления финансовой отчетности, (следует обязательно сообщить пользователям уровень точности, примененный при представлении цифровых данных в отчетности).

Полный комплект финансовой отчетности включает:

1. Отчет о финансовом положении на дату окончания периода (бухгалтерский баланс) – данное название более точно отражает цели подготовки этой формы отчетности;
2. Отчет о прибылях и убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата за период;
3. Отчет об изменениях в собственном капитале за период;
4. Отчет о денежных потоках за период;
5. Примечания, состоящие из основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации;
6. Сравнительную информацию за предшествующий период.

*Организация может использовать наименования отчетов, отличающихся от тех, что использованы в настоящем стандарте. Например, организация может использовать название «Отчет о совокупном доходе» вместо «Отчет о прибылях и убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата за период».*

**Отчет о финансовом положении (бухгалтерский баланс)** может быть представлен в двух видах: горизонтальный (активы - с левой стороны, обязательства и капитал – с правой), вертикальной (сначала показатели статьи актива, затем статьи капитала и обязательств).

Согласно МСФО 1 активы и обязательства в отчете о финансовом положении должны быть представлены с разделением на краткосрочные и долгосрочные статьи, либо по порядку ликвидности; при этом может

использоваться порядок как возрастающей, так и убывающей ликвидности.

***Краткосрочные (текущие) активы*** – это:

- активы, предназначенные для реализации или использования в течение обычного операционного цикла компании;
- активы, которые держатся преимущественно в торговых целях и реализация которых ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- денежные средства и их эквиваленты, не имеющие ограничений на использование по крайней мере в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Все остальные активы должны классифицироваться как долгосрочные.

***Краткосрочные (текущие) обязательства*** – это:

- ✓ обязательства, ожидаемые к погашению в течение обычного операционного цикла компании;
- ✓ предприятие удерживает обязательство в основном для целей торговли;
- ✓ обязательства, которые возникают в связи с закупкой оборотных активов и должны быть погашены в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- ✓ компания не имеет безусловного права откладывать погашение обязательств по крайней мере в продолжении 12 месяцев после отчетной даты.

Все остальные обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

МСФО 1 содержит рекомендации в отношении минимального перечня статей, которые должны быть представлены в отчете о финансовом положении:

- ✓ основные средства;
- ✓ инвестиционная собственность;
- ✓ нематериальные активы;
- ✓ финансовые активы;
- ✓ инвестиции, учтенные по методу участия;
- ✓ биологические активы;
- ✓ запасы;
- ✓ торговая и прочая дебиторская задолженность;

- ✓ денежные средства и их эквиваленты;
- ✓ активы, классифицируемые как предназначенные для продажи, и реализуемые группы активов;
- ✓ торговая и прочая кредиторская задолженность;
- ✓ резервы;
- ✓ финансовые обязательства;
- ✓ обязательства и активы по текущему налогу;
- ✓ обязательства и активы по отложенному налогу (переплата или задолженность);
- ✓ неконтролируемый интерес (доля акций, имущества других организаций);
- ✓ вложенный капитал и резервы (доля владельцев материнской компании).

Дополнительные материалы, раскрывающие содержание перечисленных статей, приводятся в бухгалтерском балансе или в приложениях к финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

Таким образом, основная идея составления бухгалтерского баланса, как известно, заключается в раскрытии средств компании и их источников в разрезе основных статей активов и обязательств, а также в сопоставлении данных за отчетный период с данными за предшествующий период.

### ***1.15. Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе***

В соответствии с МСФО основная идея отчета о прибылях и убытках состоит в корректировке полученной в отчетном периоде выручки путем прибавления суммы полученных доходов и вычитания суммы полученных расходов, что в итоге дает величину чистой прибыли за отчетный период.

По МСФО отчет о прибылях и убытках должен включать в себя следующую информацию:

-выручка;

- расходы;
- часть доходов и расходов зависимых и совместных обществ;
- расходы по налогам;
- прибыль или убыток от основной деятельности;
- непредвиденные доходы или расходы;
- долю меньшинства (для консолидирующих компаний) и чистой прибыли или убытка за отчетный период.

Дополнительная информация, раскрывающая содержание этих статей, приводится в бухгалтерском балансе или в приложении к финансовой отчетности в соответствии с требованием МСФО.

Для отчета о прибыли и убытках МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» предусматривается две модели: первая классифицирует расходы в соответствии с их происхождением (классификация по характеру затрат); вторая – в соответствии с их функциями.

Первой формой анализа является метод "по характеру затрат". (нет классификации по видам деятельности) Предприятие объединяет расходы в составе прибыли или убытка в соответствии с их характером (например, амортизация основных средств, закупки материалов, транспортные расходы, вознаграждения работникам и затраты на рекламу) без перераспределения в соответствии с их функцией в рамках предприятия. Этот метод прост в применении, поскольку нет необходимости перераспределять расходы на основе их функциональной классификации. Пример классификации на основе метода "по характеру затрат" выглядит следующим образом:

Выручка	X
Прочий доход	X
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	X
Использованное сырье и расходные материалы	X
Расходы на вознаграждения работникам	X
Расходы на амортизацию	X

Прочие расходы	X
Итого расходов	(X)
Прибыль до налогов	X

Второй формой анализа является метод "по функции затрат" или метод "себестоимости продаж", при использовании которого расходы классифицируются в соответствии с их функцией в качестве составной части себестоимости продаж или, например, затрат на сбыт или административную деятельность. Предприятие, использующее этот метод, раскрывает как минимум себестоимость своих продаж отдельно от прочих расходов. Этот метод может обеспечить пользователям более уместную информацию по сравнению с классификацией расходов по их характеру, однако распределение затрат по их функциям может потребовать произвольного распределения и значительных профессиональных суждений. Пример классификации на основе метода "по функции затрат" выглядит следующим образом:

Выручка	X
Себестоимость продаж	(X)
Валовая прибыль	X
Прочий доход	X
Затраты на сбыт	(X)
Административные расходы	(X)
Прочие расходы	(X)
Прибыль до налогов	X

Предприятие, классифицирующее расходы на основе их функции, должно раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая затраты на амортизацию и расходы на вознаграждения работникам.

Выбор между методом "по функции затрат" и методом "по характеру затрат" зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера

предприятия. Оба метода выделяют те затраты, которые могут изменяться, прямо или косвенно, с изменением объема продаж или производства предприятия. Поскольку каждый способ представления имеет свои преимущества для различных видов предприятий, настоящий стандарт требует, чтобы руководство выбрало наиболее уместный и надежный способ представления. Тем не менее, поскольку информация о характере затрат полезна при прогнозировании будущих потоков денежных средств, при использовании классификации на основе функции затрат требуется дополнительное раскрытие информации.

Кроме того МСФО требует, чтобы организация раскрывала в отчете (или в примечании) сумму дивидендов на акцию, объявленных или предложенных за период.

### ***1.16. Отчет об изменениях в капитале***

Отчет об изменениях в капитале также является неотъемлемой частью финансовой отчетности. Форма представления данного отчета содержит отдельную информацию по каждому элементу акционерного капитала и резервов и строки с перечнем их возможных изменений. Отдельной строкой показываются данные о чистой прибыли за отчетный период, которая является составной частью собственного капитала и формирует итоговые данные о капитале компании.

Основная идея отчета о движении капитала состоит в последовательной корректировке остатка капитала за предыдущий отчетный период путем вычитания начисленных дивидендов и результата переоценки инвестиций и прибавления результата переоценки основных средств, чистой прибыли за отчетный период и дополнительной эмиссии, что дает в итоге величину капитала компании на конец отчетного периода.

В отчете об изменениях в капитале или в примечаниях к отчетности раскрывается информация о сумме дивидендов, распределенных между собственниками в течение периода, а также о величине дивидендов на одну

акцию.

Содержание отчета о движении денежных средств будет раскрыто при рассмотрении соответствующего стандарта МСФО 7.

### ***1.17. Примечания***

В примечаниях содержатся:

- информация об основе подготовки финансовой отчетности и выбранной учетной политике;
- информация, требуемая в соответствии с МСФО, которая не представляется в отчетных формах;
- дополнительная информация, необходимая для достоверного представления финансовой отчетности.

По каждой статье Отчета о финансовом положении, Отчета о прибылях и убытках, Отчета о движении денежных средств, Отчета об изменениях в собственном капитале должны быть приведены перекрестные ссылки на примечания.

Обычно информация в примечаниях раскрывается в следующем порядке:

- указание на соответствие МСФО;
- краткое изложение основных положений учетной политики (информация о применяемых методах оценки, а также прочая уместная информация, в том числе о решениях руководства компании в процессе применения учетной политики, которые существенным образом повлияли на показатели финансовой отчетности);
- дополнительная информация по статьям из финансовой отчетности;
- прочая информация (например, условные обязательства (решения суда?), политика компании по управлению финансовыми рисками).

Компания обязана представлять в примечаниях информацию о фактах существования неопределенности на отчетную дату, которая может

потребовать существенных корректировок балансовой стоимости активов или обязательств в течение следующего отчетного периода.

В примечаниях приводится информация, которая позволит пользователям понять цели, основные направления политики компании в отношении управления капиталом:

- качественная информация (о сущности капитала, наличии внешних ограничений в отношении управления капиталом, способах достижения целей управления капиталом);
- основные количественные показатели, характеризующие капитал, и изменения этих показателей за период;
- данные о том, были ли соблюдены внешние ограничения, и о последствиях нарушений этих ограничений.

Прочая информация включает в себя данные: информация о дивидендах (в том числе на одну акцию), информацию о компании (местоположение и юридическая форма, страна регистрации, юридический адрес, описание сущности деятельности предприятия, название материнской компании и основной материнской компании группы).

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Виды учета
2. Стандартизация финансового учета и финансовой отчетности
3. Классификация моделей учета
4. Деятельность Комитета по международным стандартам финансовой отчетности
5. Процесс разработки международных стандартов
6. Причины внедрения МСФО в России
7. Основные принципы и концепции международной системы финансового учета и финансовой отчетности
8. Общие подходы к подготовке и представлению финансовых отчетов
9. Элементы финансовой отчетности

10. Критерии существенности
11. Оценка элементов финансовой отчетности
12. МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»
13. Требования и условия составления финансовой отчетности
14. Структура и содержание финансовой отчетности
15. Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе
16. Отчет об изменениях в капитале
17. Примечания

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

### Основная литература:

1. Гетьман В.Г. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учебник для студ. вузов по эконом. спец. и напр.; рек. ГУУ / ред. В. Г. Гетьман. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Инфра-М, 2013. - 559 с. - (Высшее образование). - ISBN 978-5-16-004769-0
2. Сапожникова Н.Г. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учебное пособие для студ. по напр. "Экономика"; рек. УМО / ред. Н. Г. Сапожникова - М.: Кнорус, 2012. - 368 с. - ISBN 978-5-406-01312-0
3. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст]: учебник для студ. вузов по напр. 080100 "Экономика"; доп. МО РФ / В. Ф. Палий. - 6-е изд., испр. и доп. - М.: Инфра-М, 2013. - 506 с. - (Высшее образование) (Бакалавриат). - ISBN 978-5-16-006325-6

### Дополнительная литература:

1. Карагод В.С. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учеб. пособие для бакалавров / В.С. Карагод, Л.Б. Трофимова. – М.: Издательство Юрайт, 2012. – 322 с. - ISBN 978-5-9916-1519-8
2. Невешкина Е.В. МСФО: учет и отчетность: практ. руководство [Текст] / Е.В. Невешкина, Е.Ю. Ремизова, Г.С. Султанова. – М.: Издательство «Омега-Л», 2013. -138 с. – ISBN 978-5-370-02814-4
3. Чхиквадзе Н.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Электронный ресурс]: учебное пособие / Н. А. Чхиквадзе. - М.: Палеотип, 2012. - 148 с. - ISBN 978-5-94727-306-9

### Базы данных, информационно-справочные и поисковые системы

1. Пчелина С.Л. Международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс]: учебное пособие / С. Л. Пчелина, М. Н. Минаева. - М. : Высшая школа экономики, 2011. - ISBN 978-5-7598-0765-0
2. Соколова Е.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Электронный ресурс]: учебное пособие / Е. С. Соколова. - М. : Евразийский открытый институт, 2011. - 179 с. - ISBN 978-5-374-00478-6
3. <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=140000>  
- справочная информация по МСФО
4. [http://www.minfin.ru/ru/accounting/mej\\_standart\\_fo/](http://www.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/) - материалы  
министерства финансов РФ по МСФО

## *Лекция 2*

### **2. ФОРМИРОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

#### **2.1. Общие положения МСФО № 2 «Запасы»**

**Цель МСФО № 2 «Запасы»** – установление порядка учета запасов. Стандарт может применяться ко всем запасам, кроме незавершенного производства, возникающего по договорам на строительство, биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью.

**В МСФО № 2 раскрывается :**

- 1) порядок определения затрат и их признания в качестве расходов;
- 2) способы расчета себестоимости запасов.

**Запасы** – активы, которые предназначены для продажи в течение обычного делового цикла или для производства с целью изготовления и реализации продукции.

Запасы производственного предприятия подразделяются на **3 группы** :

- 1) готовая продукция. Полностью готова для продажи;
- 2) незавершенное производство – запасы, находящиеся на различных стадиях производства, но еще не прошедшие полного производственного цикла;
- 3) сырье и материалы, необходимые для производства.

В себестоимость запасов должны быть включены все затраты по приобретению, переработке и прочие, понесенные для приведения их в соответствующее состояние.

Данный стандарт применяют для составления отчетности за периоды, начинающиеся с 01.01.2005 г. В отчетности запасы отражаются по правилу низшей из двух оценок: себестоимости и чистой стоимости реализации (т. е. оценочной стоимости, включающей в себя продажную цену, за вычетом оценочных затрат на приведение в товарное состояние и продажу).

Справедливая стоимость отражает сумму, на которую можно обменять

аналогичные запасы при совершении сделки покупателями и продавцами на рынке, которые должны быть хорошо осведомлены о совершении сделки.

Согласно МСФО № 2 в отчетности раскрывается следующая **информация:**

- 1) учетная политика оценки запасов;
- 2) текущая стоимость по видам с выделением текущей стоимости запасов, отраженных по чистой стоимости реализации;
- 3) текущая стоимость запасов, являющихся обеспечением обязательств;
- 4) в бухгалтерском балансе запасы должны быть отражены в составе оборотных активов сразу после дебиторской задолженности;
- 5) в отчете о прибылях и убытках – информация о методе оценки запасов, принципах бухгалтерского учета.

**Возможные ошибки**, возникающие при определении величины запасов, значительно могут повлиять на финансовые показатели компании:

- 1) если уровень запасов на конец года занижен, то это приведет к занижению чистой прибыли, и наоборот;
- 2) если уровень запасов на начало года занижен, то это приведет к завышению чистой прибыли за год, и наоборот.

В российской практике учет материально производственных запасов ведется согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

## ***2.2. Порядок оценки запасов***

МСФО № 2 определяет запасы как активы, предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности, в процессе производства для продажи, в форме сырья для использования в процессе производства или предоставления услуг.

**Оценка запасов** – это оценка денежной стоимости запасов сырья, незавершенного производства и конечных продуктов предприятия.

**Запасы должны оцениваться** по наименьшей из двух величин:

- 1) себестоимость;
- 2) возможная чистая стоимость реализации.

**Себестоимость запасов включает :**

1) затраты на приобретение. Включают: покупную цену; импортные пошлины; прочие налоги, за исключением возмещаемых налоговыми органами; расходы на транспортировку; расходы на обработку; прочие расходы, связанные с приобретением запасов;

2) затраты на переработку;

3) прочие затраты, произведенные для доведения запасов до их текущего состояния и места расположения.

**Подходы к формированию запасов:**

1) **консервативный подход** – это создание высоких размеров запасов;

2) **умеренный подход** – создание нормальных размеров запасов на случай наиболее типичных сбоев;

3) **агрессивный подход** – минимизация запасов.

Стоимость запасов должна признаваться в качестве расхода в том отчетном периоде, когда признана соответствующая выручка от продаж запасов. Сумма частичного списания стоимости запасов до возможной чистой стоимости реализации, а также все потери запасов относят на расходы в период, в котором возникли потери или было осуществлено списание.

**Методы определения себестоимости запасов:**

1) метод учета по фактическим затратам (метод специфической идентификации). **Условие** : метод применяют для оценки себестоимости статей запасов, которые не являются взаимозаменяемыми, а также товаров и услуг, предназначенных для специальных проектов;

2) метод учета по ценам продаж. **Условие:** метод применяют при оценке запасов, состоящих из большого количества изделий, для которых прочие методы неэффективны. Себестоимость запасов рассчитывается путем снижения общей стоимости проданного запаса на определенный процент валовой прибыли. Величина используемого процента учитывает запас, цена которого

была снижена ниже первоначальной продажной цены;

3) **нормативный метод**. Организация самостоятельно выбирает метод оценки запасов, который необходимо использовать из года в год. Только при наличии серьезных обстоятельств предприятие может изменить метод оценки запасов. Данный факт необходимо отразить в годовом отчете с указанием причин и последствий, которые произошли в результате данного изменения.

### ***2.3. Способы и методы определения запасов***

МСФО № 2 «Запасы» определяет следующие **методы учета запасов** :

1) **метод сплошной идентификации** . По данному методу необходимо отслеживать фактическое движение всех товаров, при этом себестоимость отдельно взятого товара относится непосредственно на себестоимость проданных товаров. Недостаток метода – неэкономичность. Метод применяют там, где стоимость единицы товара значительная, а количество товаров небольшое. Метод используется, когда предприятие занимается реализацией ограниченного ассортимента дорогостоящих товаров, при этом каждый товар можно идентифицировать с момента покупки до момента продажи;

2) **метод средней стоимости** (метод средне-взвешенной стоимости и метод скользящей средней стоимости). Использование метода возможно при однородном характере товаров. Учет ведется по одному из двух методов:

- а) система непрерывного учета запасов;
- б) система периодического учета запасов.

В системе постоянного учета все движения запасов должны быть отражены на одном счете, а в системе периодического учета счет по учету запасов не изменяется, а все движения учитывают на других счетах. В обеих системах учета запасов выручка от продажи товаров отражается на дату продажи. Но в системе периодического учета на дату продажи в бухгалтерском учете не отражается себестоимость проданных товаров;

3) **метод ЛИФО** . Метод основан на допущении, что в продажу сначала

поступают последние по времени приобретения товары. В основе метода лежит предположение, что все товары, приобретенные в течение периода, могут быть выставлены на продажу независимо от даты их покупки.

Недостаток метода – в периоды роста цен он дает самый низкий показатель чистой прибыли из всех методов. Метод ЛИФО в МСФО был отменен с 01.01.2005 г. (в российском учете он продолжает действовать) по причине необъективности оценки запасов при использовании данного метода;

4) **метод ФИФО** – списание по себестоимости первых по времени приобретения запасов. Метод предполагает, что запасы, купленные или произведенные первыми, будут первыми и проданы, а значит, запасы, которые остались на конец периода, были раньше куплены или произведены. Согласно методу запасы на конец периода оцениваются по стоимости последних закупок. В период роста цен метод ФИФО дает наивысшие показатели чистой прибыли из всех методов.

**Этапы определения себестоимости проданных товаров:**

1) для определения себестоимости товаров для продажи к себестоимости товаров на начало периода прибавляется себестоимость купленных товаров;

2) из себестоимости товаров для продажи вычитается себестоимость товаров на конец периода.

#### ***2.4. МСФО № 16 «Основные средства»: общие положения, цели***

**Цель МСФО № 16 «Основные средства»** заключается в определении порядка учета основных средств. Это необходимо пользователям финансовой отчетности для получения информации об инвестициях организации в основные средства и об изменении этих инвестиций.

**Основные средства** – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев.

### **МСФО не применяется в отношении:**

1) биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью;

2) прав пользования недрами и полезными ископаемыми.

Данный стандарт может применяться в отношении основных средств, которые используются для развития и обеспечения биологических активов и прав пользования недрами и полезными ископаемыми.

### **Главные вопросы в учете основных средств:**

1) признание активов;

2) определение балансовой стоимости активов;

3) амортизация;

4) убытки от обесценения.

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

**Первоначальная стоимость** – сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения.

### **Первоначальная стоимость объекта основных средств включает:**

1) покупную цену;

2) затраты, прямо относимые на доставку актива и приведение в состояние, обеспечивающее его функционирование;

3) первоначальную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке.

**Финансовая отчетность, представляемая в соответствии с МСФО, должна содержать следующую информацию:**

1) оценку валовой балансовой стоимости;

2) методы начисления амортизации;

3) нормы амортизации;

4) валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию;

5) выверку балансовой стоимости на начало и конец периода, которая отражает поступление, выбытие, переоценку, обесценение основных средств, курсовые разницы при пересчете показателей.

**Финансовая отчетность согласно МСФО № 16 «Основные средства» должна раскрывать:**

1) стоимость основных средств, переданных в залог; 2) сумму расходов, признанных в балансовой стоимости основных средств в ходе его сооружения; 3) величину компенсации, которую предоставляют третьи лица, в связи с обесцениванием, утратой или передачей основных средств; 4) сумму договорных обязательств по приобретению основных средств; 5) величину амортизации; 6) величину накопленной амортизации на конец отчетного периода.

## ***2.5. Оценка основных средств***

**В соответствии с МСФО № 16 «Основные средства»** все объекты основных средств, признанные в качестве актива, должны оцениваться по первоначальной стоимости.

**Элементы первоначальной стоимости:**

1) цена приобретения; 2) затраты по доставке, прямо относимые на стоимость основных средств; 3) затраты на демонтаж.

**Затраты, включаемые в стоимость основных средств:**

1) затраты на доставку, разгрузку, установку и сборку;  
2) затраты на выплату вознаграждения работникам, участвующим непосредственно в приобретении и монтаже покупаемых основных средств (в соответствии с МСФО № 19 «Вознаграждения работникам»);

3) затраты на подготовку площадки;

4) затраты на проверку работы основного средства.

**Затраты, не включаемые в стоимость**

**основных средств:**

- 1) затраты на ведение хозяйственной деятельности;
- 2) затраты на открытие нового производственного или технического сооружения;
- 3) затраты на внедрение нового продукта или услуги;
- 4) административные и накладные затраты.

Первоначальной стоимостью объекта основных средств является его цена на дату признания. Организация должна отразить в учетной политике модель учета основных средств и применять ее ко всем объектам основных средств.

#### **Модели учета основных средств:**

- 1) по первоначальной стоимости; 2) по переоценке.

**Согласно модели учета по первоначальной стоимости** объект основных средств должен учитываться по первоначальной стоимости. Переоценка основных средств должна проводиться регулярно. Частота переоценок зависит от изменения справедливой стоимости. При отличии справедливой стоимости от балансовой необходимо провести дополнительную переоценку.

**Справедливая стоимость** – это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными и независимыми друг от друга сторонами. Если производится переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке должны подвергаться все основные средства из этого класса.

**Класс основных средств** – группа активов, одинаковая по содержанию и характеру использования.

**В соответствии с МСФО № 16 «Основные средства»** переоценка основных средств внутри одного класса производится одновременно, что бы избежать избирательной переоценки и включить в финансовую отчетность суммы, которые представляют смещение затрат и стоимостей на разные даты. Если в результате переоценки балансовая сумма актива повышается, то это увеличение необходимо отразить в капитале в строке «прирост от переоценки». Если в результате переоценки балансовая сумма актива уменьшается, то необходимо показать ее в прибыли или убытке.

## **2.6. Методы начисления амортизации**

**Амортизация** – систематическое и экономически обоснованное списание стоимости актива на расходы в течение срока полезного использования. Амортизация признается в учете как расход. Периодическое списание стоимости актива позволяет обеспечить соответствие доходов и расходов. В течение срока службы актива его полезность может снижаться из-за физического или морального износа. Начисление амортизации не приводит к накоплению денежных средств в объеме, позволяющем осуществить замену актива.

**При расчете амортизации используются следующие показатели:**

- 1) первоначальная стоимость;
- 2) срок полезного использования;
- 3) ликвидационная стоимость.

**Методы начисления амортизации:**

1) **линейный метод.** Годовые амортизационные отчисления остаются неизменными в течение всего срока полезного использования актива. Метод прост в применении и обеспечивает соответствие доходов и расходов, когда эксплуатация актива более или менее равномерна в течение всего срока полезного использования;

2) **метод списания стоимости по сумме чисел лет полезного использования (метод суммы чисел).** Годовая сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости объекта и нормы амортизации. **Норма амортизации** рассчитывается делением числа лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта на сумму чисел лет полезного использования;

3) **метод начисления амортизации пропорционально объему продукции** . Срок службы представляется в виде ожидаемого объема производства, а не периода времени.

Сложность применения метода связана с расчетом ожидаемого объема

продукции. Когда производительность актива существенно меняется в различные периоды, данный метод наилучшим образом обеспечивает соответствие доходов и расходов;

4) **метод уменьшаемого остатка** . Сумма годовых амортизационных отчислений уменьшается в течение всего срока полезного использования актива. В рамках данного метода норма амортизации остается неизменной, а остаточная стоимость с каждым годом становится меньше. Метод обеспечивает соблюдение принципа соответствия доходов и расходов, так как более высокий уровень амортизации, начисляемый в первые годы, соответствует более значительным экономическим выгодам, получаемым в этот период. Это наиболее приемлемый способ для активов, которые характеризуются быстрым моральным износом в связи с научнотехническим прогрессом.

**Согласно МСФО № 16** допускается применение любого из этих методов. Выбирая метод начисления амортизации, руководство должно учитывать условия хозяйственной деятельности организации. Выбранный метод амортизации должен применяться из года в год.

## ***2.7. Раскрытие информации об основных средствах в финансовой отчетности***

**В соответствии с МСФО № 16 «Основные средства»** объект основных средств должен иметь материальную форму, приобретаться для использования в процессе функционирования компании, использоваться в течение длительного периода времени (более одного года) и приносить организации экономические выгоды. Согласно МСФО основные средства отражаются по первоначальной стоимости.

### **Классы основных средств:**

- 1) земельные участки;
- 2) машины и оборудование;

- 3) земельные участки и здания;
- 4) водные суда;
- 5) воздушные суда;
- 6) автотранспортные средства;
- 7) мебель и встраиваемые элементы инженерного оборудования.

**Основные требования к раскрытию информации в финансовой отчетности:**

1) отчет о прибылях и убытках: амортизационные отчисления по каждому классу активов; влияние существенных изменений в оценке основных средств;

2) бухгалтерский баланс и примечания: валовая балансовая стоимость активов за минусом амортизационных отчислений по каждому классу активов на начало и конец периода; подробная сверка изменений в балансовой стоимости в течение всего периода; сумма основных средств, находящихся в процессе сооружения; основные средства, находящиеся в залоге в качестве обеспечения обязательств; капитальные обязательства по приобретению основных средств; учетная политика; способы стоимостной оценки по каждому классу активов; методы и нормы амортизации по каждому классу активов.

Если происходит переоценка основных средств, то по этим суммам необходимо предоставить дополнительную информацию.

**Пути выбытия основных средств:** списание; продажа; обмен.

Правила определения прибыли или убытка при обмене основных средств зависят от характера обмениваемых средств. Если в результате обмена основных средств не были признаны прибыль или убыток, то стоимость полученных средств корректируется на их стоимость. В результате обмена аналогичных активов прибыль или убыток не признается. Стоимость нового актива принимается равной балансовой стоимости переданного актива. Справедливая стоимость полученного актива свидетельствует об обесценении переданного актива.

**При выбытии объекта основных средств** определяют его остаточную стоимость. Если выбытие актива осуществляется в течение года, то необходимо

рассчитать и отразить амортизацию за период с начала года до даты выбытия.

**При продаже основных средств остаточная** стоимость актива сопоставляется с выручкой от продажи. Если выручка от продажи основных средств превышает остаточную стоимость, то в учете необходимо отразить прибыль от выбытия

## ***2.8. Общие положения МСФО № 18 «Выручка»***

**Цель МСФО № 18 «Выручка»** заключается в определении порядка учета выручки, которая возникает от определенных видов операций.

**Выручка** – валовое поступление экономических выгод в течение отчетного периода, возникающих в ходе обычной деятельности в виде увеличения капитала. Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого к получению возмещения. Сумма выручки, которая возникла от операции, определяется договором между компанией и покупателем или пользователем актива. При этом необходимо учитывать следующие **критерии** : 1) при определении справедливой стоимости должны быть исключены скидки; 2) при обмене товаров и услуг на аналогичные по характеру и стоимости товары и услуги выручка не признается; 3) при обмене товаров и услуг на отличные по характеру и стоимости товары и услуги выручка признается по справедливой стоимости; 4) отсрочка поступления денежных средств – это финансовая операция, в таких случаях необходимо определять процентную ставку.

**Согласно МСФО № 18 «Выручка»** организация должна раскрывать в финансовой отчетности следующую информацию:

- 1) учетную политику, принятую для признания выручки;
- 2) сумму выручки от обмена товаров и услуг, включенных в каждую значимую категорию выручки;
- 3) сумму каждой значимой категории выручки, признанной в течение периода, которая возникла от: продажи товаров; предоставления услуг;

дивидендов; процентов; лицензионных платежей.

**Данный стандарт не применяется в отношении выручки, которая возникла от:** договоров аренды (согласно МСФО № 17 «Аренда») и дивидендов от инвестиций, которые учитываются в соответствии с методом учета по долевого участию (согласно МСФО № 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании»).

**Условия, при которых выручка признается в финансовой отчетности:**

- 1) риски и выгода, связанные с собственностью на товары, переносятся на покупателя;
- 2) компания не контролирует проданные товары;
- 3) сумму выручки можно оценить;
- 4) затраты, связанные с операцией, можно измерить;
- 5) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с данной операцией, поступят в компанию.

**Выручка, которая возникла от использования активов компании другими лицами,** приносящих проценты и дивиденды, должна учитываться следующим образом: дивиденды устанавливаются тогда, когда определено право акционеров на получение выплат; проценты базируются на повременно пропорциональной основе. В отчете о прибылях и убытках, который составлен в соответствии с МСФО, необходимо раскрывать суммы выручки по каждому виду реализации.

## ***2.9. Цели МСФО № 19 «Вознаграждения работникам»***

**Цель МСФО № 19 «Вознаграждения работникам»** – установление порядка учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. Организация должна признавать обязательство, если работник оказывает услуги в обмен на вознаграждение, которое будет выплачено ему в будущем, или расход, если организация получает экономическую выгоду в результате оказания работником услуг в обмен на вознаграждение.

**Вознаграждения работникам** – все формы вознаграждений и выплат, осуществляемых организацией работникам за оказанные ими услуги, выполненные работы.

**Виды вознаграждений работникам:**

1) краткосрочные вознаграждения работникам – вознаграждения работникам, которые выплачиваются в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказали услуги или выполнили работы. К ним относят заработную плату, взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск, оплачиваемый отпуск по болезни, вознаграждения вне денежной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем и др.);

2) вознаграждения по окончании трудовой деятельности. К ним относят пенсии, страхование жизни, медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности. **Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности** – соглашения, на основании которых организация выплачивает работнику вознаграждения по окончании трудовой деятельности;

3) долгосрочные вознаграждения работникам. К ним относят выплаты в срок более чем 12 месяцев после окончания периода, например оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, и др.;

4) выходные пособия. Выплачиваются в случае намерения организации уволить работника до достижения им пенсионного возраста или решения работника уволиться добровольно;

5) компенсационные выплаты долевыми инструментами – выплаты, дающие работнику право получить долевыми финансовыми инструментами организации, или сумма обязательств организации перед работниками, находящаяся в зависимости от будущей цены долевыми финансовыми инструментами организации.

**Планы компенсационных выплат долевыми инструментами** – соглашения, на основании которых организация осуществляет компенсационные выплаты долевыми инструментами. Требования МСФО № 19 организация применяет ко всем вознаграждениям работников. Они могут

обеспечиваться соглашениями между организацией и работниками; требованиями законодательства; сложившейся практикой деятельности организации.

МСФО № 19 определяет следующие **условия работы** : 1) полная занятость; 2) частичная занятость; 3) работа на постоянной основе; 4) разовая работа; 5) временная работа.

Вознаграждения могут быть выплачены работникам или их иждивенцам.

## ***2.10. Сущность и значение консолидированной отчетности***

Согласно МСФО № 27 сводную финансовую отчетность должны составлять компании (материнские компании), которые контролируют деятельность других фирм (дочерних). Также стандарт применяют при учете инвестиций в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные организации в случаях, когда организация представляет отдельную финансовую отчетность.

**Консолидированная финансовая отчетность** – финансовая отчетность группы, которая представляется таким образом, как будто она подготовлена одной организацией.

**Материнская организация** – организация, имеющая одну или более дочерних организаций.

**Дочерняя организация** – организация, контролируемая другой (материнской) организацией.

**Процесс формирования сводной отчетности** – построчное сложение данных финансовых отчетов компаний, входящих в группу, содновременным исключением из итоговых показателей внутригрупповых операций.

**Варианты** составления консолидированной отчетности:

1) готовятся отчетности по МСФО для каждой компании группы. Затем данные этих отчетностей суммируются и корректируются для получения консолидированной отчетности;

2) складываются показатели российских отчетностей всех компаний. Затем агрегированная российская отчетность группы трансформируется в соответствии с МСФО и корректируется в целях консолидации.

**Консолидация** – сложение строк отчетности компаний группы и внесение корректировок, необходимых для составления сводной отчетности.

**Этапы составления консолидированной отчетности:**

- 1) сбор и анализ информации из дочерних компаний;
- 2) исключение внутригрупповых оборотов и остатков;
- 3) расчет основных поправок;
- 4) расчет инфляционных поправок;
- 5) сбор и анализ всех поправок и предварительного варианта;
- 6) подготовка информации для раскрытия;
- 7) выпуск отчетности с пояснениями.

В консолидированной финансовой отчетности необходимо раскрывать: факт консолидации организации; характер отношений между дочерней и материнской организациями; дату составления финансовой отчетности дочерней организации, если эта отчетность необходима при подготовке консолидированной финансовой отчетности и составлена на дату, не совпадающую с отчетной датой материнской организации.

При составлении отдельной финансовой отчетности материнской организацией, имеющей долю в совместно контролируемой организации, в отчетности должен быть раскрыт факт, что отчетность является отдельной финансовой отчетностью.

***2.11. Процедура предоставления консолидированной финансовой отчетности***

**Согласно МСФО № 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании»** каждая материнская организация должна представлять консолидированную финансовую отчетность. В этой отчетности

консолидируются все инвестиции в дочерние организации.

При соблюдении **следующих условий** материнская организация не должна предоставлять консолидированную финансовую отчетность:

1) материнская организация является дочерней организацией, находится в полной или частичной собственности другой организации. Владельцы материнской организации, а также тех организаций, для которых данная является дочерней, должны быть информированы о том, что данная организация не будет представлять консолидированную финансовую отчетность;

2) долговые и долевыe инструменты материнской организации не обращаются на открытом рынке;

3) материнская организация не готовит документы для выпуска долговых или долевыx инструментов на открытом рынке;

4) конечная материнская организация данной материнской организации представляет консолидированную финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с требованиями МСФО.

Инвестиции в совместно контролируемые и ассоциированные организации, которые отражаются в консолидированной финансовой отчетности, кроме того, должны отражаться и в отдельной финансовой отчетности инвестора. Различают **2 метода учета инвестиций в зависимые компании:**

1) метод пропорционального распределения;

2) стоимостный метод.

**Основные методы составления консолидированной финансовой отчетности:**

1) отражение показателей активов и пассивов бухгалтерских балансов дочерних и материнской организаций в общей сумме;

2) отражение в консолидированной отчетности инвестиционной деятельности в целом по группе;

3) прибыли и убытки в консолидированной отчетности показываются в

развернутом виде в разрезе каждого участника группы;

4) информация по показателям деятельности отражается в консолидированной отчетности начиная с момента консолидации;

5) при наличии организаций с различными видами деятельности консолидированная отчетность составляется отдельно по видам деятельности.

#### **Трудности составления консолидированной финансовой отчетности:**

1) трудоемкость сбора полной информации, необходимой для своевременной подготовки консолидированной отчетности;

2) корректировка отчетности дочерних организаций в связи с применением единой учетной политики;

3) необходимость внесения изменений в отчетность дочерних организаций;

4) выбор метода консолидации из всего многообразия методов с учетом особенностей каждой конкретной организации.

### ***2.12. Процедура консолидации***

При составлении консолидированной финансовой отчетности организация должна построчно консолидировать финансовую отчетность материнской и дочерних организаций с помощью сложения аналогичных статей активов, обязательств, доходов и расходов.

Консолидированная финансовая отчетность должна представлять полную и точную информацию о группе организаций как о единой экономической организации. Для этого важно определить долю меньшинства в прибыли или убытке консолидированных дочерних организаций за отчетный период. Финансовая отчетность материнской и дочерних организаций, применяемая при подготовке консолидированной финансовой отчетности, должна быть составлена по состоянию на одну и ту же отчетную дату. Если отчетные даты не совпадают, то дочерней организации следует подготовить дополнительно отчетность на ту же дату, что и материнская организация.

#### **Методы консолидации :**

1) полная консолидация. Происходит консолидация всех чистых активов дочерних организаций, права меньшинства показываются в пассиве консолидированного балансового отчета. Применяется для дочерних организаций, образовавшихся по одному из методов:

- метод приобретения;
- метод слияния;

2) пропорциональная консолидация. Консолидируются активы, которыми владеет участник совместной деятельности, доля меньшинства в отчетности не отражается. Применяют при формировании отчетности для совместной деятельности;

3) метод долевого участия. Применяется для ассоциированных компаний.

#### **Этапы консолидации:**

- 1) элиминирование внутригрупповых операций;
- 2) расчет гудвилла;
- 3) расчет накопленного капитала;
- 4) определение доли меньшинства;
- 5) формирование консолидированного отчета.

Для аналогичных сделок и событий консолидированная отчетность создается на основе единой учетной политики. Долю меньшинства в чистых активах консолидированных дочерних организаций следует отражать отдельно от капитала акционеров материнской организации. **Доля меньшинства** в чистых активах **включает** :

- 1) суммы долей меньшинства на дату объединения;
- 2) доли меньшинства в изменениях капитала с даты объединения.

Доли меньшинства представляются в консолидированном балансе в разделе капитала отдельно от капитала материнской организации. Также обязательным условием является отдельное отражение доли меньшинства в прибыли или убытке группы. Убытки, относящиеся к доле меньшинства в консолидированной дочерней организации, могут превышать долю меньшинства в ее капитале. Эти убытки следует распределить на долю

большинства. Исключение: дочерняя организация может самостоятельно покрыть данные убытки.

### ***2.13. Применение консолидированной финансовой отчетности***

Согласно МСФО № 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании» материнская организация может **осуществлять контроль** над дочерней организацией **в следующих случаях** :

1) материнская организация владеет более чем половиной голосующих прав дочерней организации;

2) материнская организация не владеет половиной голосующих прав, но имеет возможность управлять акциями по соглашению сторон, определять политику деятельности организации, принимать участие в назначении работников на руководящие должности.

Материнская организация теряет контроль над дочерней в том случае, если у нее нет возможности определять политику деятельности организации. **Причины** : условия договора, изменение уровня владения за счет перехода под контроль государства и др.

Чтобы сформировать консолидированную отчетность, организация должна понести определенные расходы. Эти затраты должны окупиться за счет эффективного использования полученной отчетности (для составления сегментной отчетности, планирования какихлибо изменений и др.). Дочерняя организация может исключаться из консолидации. **Причина** – засвидетельствованный факт, что контроль материнской организации над дочерней носит временный характер. Временный характер контроля объясняется тем, что материнская организация приобретает дочернюю для последующей продажи в течение 12 месяцев и в данный момент занимается поиском покупателей. Если за данный период времени дочерняя организация не продается, то она должна быть в обязательном порядке включена в консолидацию с момента приобретения. Если сделка по продаже не завершена,

но ведется процесс по ее оформлению, то отчетность пересматривать не нужно, так как организация исключается из консолидации. При этом финансовая отчетность за все периоды должна быть пересмотрена. Исключение из консолидации в подобных ситуациях может привести к искажению полученной информации и нарушению требований, предъявляемых к составлению отчетности.

**В процессе применения консолидированной отчетности организация должна решить важную задачу – полное и рациональное использование информации, полученной в процессе консолидации. Отличительные особенности консолидированной финансовой отчетности:**

- 1) отчетность составляется группой организаций;
- 2) все организации, входящие в состав группы, принадлежат одному собственнику;
- 3) отчетность характеризует финансовое состояние и эффективность деятельности всей группы в целом, а не отдельно каждого предприятия.

#### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Общие положения МСФО № 2 «Запасы»
2. Порядок оценки запасов
3. Способы и методы определения запасов
4. МСФО № 16 «Основные средства»: общие положения, цели
5. Оценка основных средств
6. Методы начисления амортизации
7. Раскрытие информации об основных средствах в финансовой отчетности
8. Общие положения МСФО № 18 «Выручка»
9. Цели МСФО № 19 «Вознаграждения работникам»
10. Сущность и значение консолидированной отчетности
11. Процедура предоставления консолидированной финансовой отчетности
12. Процедура консолидации
13. Применение консолидированной финансовой отчетности
14. Этапы консолидации

## 15.Трудности составления консолидированной финансовой отчетности:

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

#### Основная литература:

1. Гетьман В.Г. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учебник для студ. вузов по эконом.спец. и напр.; рек. ГУУ / ред. В. Г. Гетьман. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Инфра-М, 2013. - 559 с. - (Высшее образование). - ISBN 978-5-16-004769-0

2.Сапожникова Н.Г.Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учебное пособие для студ. по напр. "Экономика"; рек. УМО / ред. Н. Г. Сапожникова - М. :Кнорус, 2012. - 368 с. - ISBN 978-5-406-01312-0

3. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст]: учебник для студ. вузов по напр. 080100 "Экономика"; доп. МО РФ / В. Ф. Палий. - 6-е изд., испр. и доп. - М.: Инфра-М, 2013. - 506 с. - (Высшее образование) (Бакалавриат). - ISBN 978-5-16-006325-6

#### Дополнительная литература:

1. Карагод В.С. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учеб.пособие для бакалавров / В.С. Карагод, Л.Б. Трофимова. – М.: Издательство Юрайт, 2012. – 322 с. - ISBN 978-5-9916-1519-8

2. Невешкина Е.В. МСФО: учет и отчетность: практ. руководство [Текст] / Е.В. Невешкина, Е.Ю. Ремизова, Г.С. Султанова. – М.: Издательство «Омега-Л», 2013. -138 с. – ISBN 978-5-370-02814-4

3. Чхиквадзе Н.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Электронный ресурс]: учебное пособие / Н. А. Чхиквадзе. - М. : Палеотип, 2012. - 148 с. - ISBN 978-5-94727-306-9

#### Базы данных, информационно-справочные и поисковые системы

1. Пчелина С.Л. Международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс]: учебное пособие / С. Л. Пчелина, М. Н. Минаева. - М. : Высшая школа экономики, 2011. - ISBN 978-5-7598-0765-0

2. Соколова Е.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Электронный ресурс]: учебное пособие / Е. С. Соколова. - М. : Евразийский открытый институт, 2011. - 179 с. - ISBN 978-5-374-00478-6

3. <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=140000> - справочная информация по МСФО

4. [http://www.minfin.ru/ru/accounting/mej\\_standart\\_fo/](http://www.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/) - материалы министерства финансов РФ по МСФО

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Гетьман В.Г. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учебник для студ. вузов по эконом.спец. и напр.; рек. ГУУ / ред. В. Г. Гетьман. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Инфра-М, 2013. - 559 с. - (Высшее образование). - ISBN 978-5-16-004769-0
2. Сапожникова Н.Г. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учебное пособие для студ. по напр. "Экономика"; рек. УМО / ред. Н. Г. Сапожникова - М. :Кнорус, 2012. - 368 с. - ISBN 978-5-406-01312-0
3. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст]: учебник для студ. вузов по напр. 080100 "Экономика"; доп. МО РФ / В. Ф. Палий. - 6-е изд., испр. и доп. - М.: Инфра-М, 2013. - 506 с. - (Высшее образование) (Бакалавриат). - ISBN 978-5-16-006325-6
4. Карагод В.С. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учеб.пособие для бакалавров / В.С. Карагод, Л.Б. Трофимова. – М.: Издательство Юрайт, 2012. – 322 с. - ISBN 978-5-9916-1519-8
5. Невешкина Е.В. МСФО: учет и отчетность: практ. руководство [Текст] / Е.В. Невешкина, Е.Ю. Ремизова, Г.С. Султанова. – М.: Издательство «Омега-Л», 2013. -138 с. – ISBN 978-5-370-02814-4
6. Чхиквадзе Н.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Электронный ресурс]: учебное пособие / Н. А. Чхиквадзе. - М. : Палеотип, 2012. - 148 с. - ISBN 978-5-94727-306-9
7. Пчелина С.Л. Международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс]: учебное пособие / С. Л. Пчелина, М. Н. Минаева. - М. : Высшая школа экономики, 2011. - ISBN 978-5-7598-0765-0
8. Соколова Е.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Электронный ресурс]: учебное пособие / Е. С. Соколова. - М. : Евразийский открытый институт, 2011. - 179 с. - ISBN 978-5-374-00478-6
9. <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=140000> - справочная информация по МСФО

## СОДЕРЖАНИЕ

### **Введение**

### **Тема 1 СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.**

1.1 Виды учета

1.2. Стандартизация финансового учета и финансовой отчетности

1.3.Классификация моделей учета

1.4. Деятельность Комитета по международным стандартам финансовой отчетности

1.5. Процесс разработки международных стандартов

1.6 Причины внедрения МСФО в России

1.7 Основные принципы и концепции международной системы финансового учета и финансовой отчетности

1.8.Общие подходы к подготовке и представлению финансовых отчетов

1.9 Элементы финансовой отчетности

1.10 Критерии существенности

1.11.Оценка элементов финансовой отчетности

1.12 МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»

1.13. Требования и условия составления финансовой отчетности

1.14.Структура и содержание финансовой отчетности

1.15. Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе

1.16. Отчет об изменениях в капитале

1.17. Примечания

### **Тема 2. ФОРМИРОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

2.1. Общие положения МСФО № 2 «Запасы»

2.2. Порядок оценки запасов

2.3. Способы и методы определения запасов

2.4. МСФО № 16 «Основные средства»: общие положения, цели

2.5.Оценка основных средств

2.6.Методы начисления амортизации

2.7. Раскрытие информации об основных средствах в финансовой отчетности

2.8. Общие положения МСФО № 18 «Выручка»

2.9. Цели МСФО № 19 «Вознаграждения работникам»

2.10.Сущность и значение консолидированной отчетности

### **Библиографический список**